

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IV - EDIÇÃO 16 - DEZEMBRO 2007

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
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	9
ARTIGOS	11
VENDA DE APARELHOS CELULARES A PREÇOS SIMBÓLICOS – DOAÇÃO <i>VERSUS</i> COMPRA E VENDA – TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E REFLEXOS NO PIS/COFINS	13
<i>André Mendes Moreira</i>	
1. A <i>quaestio juris</i>	13
2. Doação x compra e venda e a hipótese de incidência do ICMS	13
3. O negócio jurídico da doação e seus elementos distintivos da compra e venda	17
4. Direito ao crédito do ICMS pelas entradas independente do valor efetivo de venda das mercadorias	20
5. Considerações sobre a incidência do PIS/Cofins na venda de celulares a preços subsidiados	23
6. Conclusões	24
EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA	25
<i>Antônio Souza Prudente</i>	
1. Introdução	25
2. Constitucionalidade da execução administrativa-fiscal	27
3. Perfil de uma nova execução fiscal	28
4. O crédito da fazenda pública na execução administrativa-fiscal	30
5. Legitimação passiva na execução administrativa-fiscal	33
6. Competência administrativa para o processo de execução fiscal	36
7. A defesa do executado na execução administrativa-fiscal	39
8. Notificação, arresto e penhora na execução administrativa-fiscal	42
9. Da alienação dos bens penhorados na execução administrativa-fiscal	47
10. Da prescrição intercorrente na execução administrativa-fiscal	48
11. Da permuta de informações do interesse do crédito fiscal e do sigilo legal do interesse do executado	48

12. Das disposições finais ao processo de execução administrativa-fiscal	49
13. Conclusão	50
ISS E LEASING: QUESTÕES POLÊMICAS E PROGNÓSTICO DO IMINENTE JULGAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	51
<i>Camila de Albuquerque Oliveira</i>	
1. À guisa de introdução, o caso gerador	51
2. O ISS e o arrendamento mercantil: os pontos controversos	54
3. A incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil e o STF	78
4. Conclusão	83
5. Referências bibliográficas	84
O MUNICÍPIO DE SÃO PAULO E O POLÊMICO CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇOS CRIADO PELA LEI N° 14.042/05	85
<i>Edmundo Emerson de Medeiros</i>	
1. São Paulo e a polêmica do cadastro de prestadores de serviços	85
2. Breve histórico legislativo do ISSQN	87
3. Local do prestador ou do tomador: o STJ e a competência para tributar	87
4. Obrigações acessórias e poder de fiscalização	92
5. O cadastro da lei paulistana n° 14.042/05: excesso?	93
6. Conclusões	101
7. Bibliografia	102
AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS (INSTRUMENTAIS) E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (SOLIDÁRIA OU POR SUBSTITUIÇÃO/RETENÇÃO)	103
<i>Maurício Barros</i>	
1. Introdução	103
2. Aspectos das chamadas <i>obrigações tributárias acessórias</i> (instrumentais)	104
3. A sujeição passiva tributária, as figuras da <i>responsabilidade solidária</i> , da substituição tributária por retenção e as obrigações instrumentais	116
4. Conclusões	139
5. Referências bibliográficas	142

PARECERES 145

TRIBUTAÇÃO E CONCORRÊNCIA 147

Tercio Sampaio Ferraz Junior

- 1. Consulta 147
- 2. Parecer 151
- 3. Respostas aos quesitos 181

CONTRIBUIÇÃO NO INTERESSE DAS CATEGORIAS ECONÔMICAS OU PROFISSIONAIS – REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO QUE NÃO COMPORTA DESONERAÇÕES – DIFERENÇA ENTRE INTERESSE PÚBLICO E INTERESSE DAS CATEGORIAS ECONÔMICAS OU PROFISSIONAIS - OPINIÃO LEGAL 187

Ives Gandra da Silva Martins

- 1. Consulta 187
- 2. Resposta 187

JURISPRUDÊNCIA 199

ACÓRDÃOS - INTEIRO TEOR 201 **DESPACHOS** 225

ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA. HIPÓTESE EM QUE O BEM NÃO É INCORPORADO DEFINITIVAMENTE AO ATIVO. 201

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL. ART. 45, I, LEI N. 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. 225

LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005. ART. 4º, SEGUNDA PARTE. MUDANÇA DO PRAZO PRESCRICIONAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. 207

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A AGRAVO. 226

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS DO VALOR RELATIVO AOS CRÉDITOS DO ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. 221

SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. ISENÇÃO DE COFINS. REVOGAÇÃO DO ART. 6º, II, DA LC 70/91 PELO ART. 56 DA LEI N. 9.430/96. POSSIBILIDADE. 226

CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL POR TRATADO INTERNACIONAL. CONSTITUCIONALIDADE.	227	AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL E EXECUÇÃO FISCAL. CONEXÃO. NECESSIDADE DE REUNIÃO DOS FEITOS.	235
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. ARTS. 45 E 46 DA LEI 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE.	227	IPI. FABRICANTE DE CIGARROS. SUJEIÇÃO A REGIME ESPECIAL QUE EXIGE REGULARIDADE FISCAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE ALEGA A INCONSTITUCIONALIDADE DO REFERIDO REGIME. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURIS. CONCORRÊNCIA DESLEAL.	236
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DE PRESCRIÇÃO. ART. 46 DA LEI 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE.	229	EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE BENS DA EMPRESA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE.	237
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. MANUTENÇÃO APÓS 5 DE OUTUBRO DE 1990. RECONHECIMENTO.	230	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO PRESCRICIONAL E DECADENCIAL PREVISTOS NA LEI N. 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO INCIDENTAL.	237
PIS E COFINS. VALORES FATURADOS E NÃO-RECEBIDOS. INADIMPLÊNCIA. NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES.	232	EMENTAS	234
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE DAÇÃO EM PAGAMENTO. PREVISÃO EM LEI DISTRITAL. INCONSTITUCIONALIDADE.	234	CSLL. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. ABRANGÊNCIA. DECISÃO EM CARÁTER LIMINAR DO STF.	238
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPRESA SEM EMPREGADOS. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES.	234	CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STJ. IMPOSSIBILIDADE.	239
DEPÓSITO JUDICIAL. DECADÊNCIA POR FALTA DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.	235	PAPEL PLASTIFICADO PARA CONFECÇÃO DE LIVROS. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO.	239
		TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA.	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

ANDRÉ MENDES MOREIRA

Advogado

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

Doutorando em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP)

Membro da IFA

Professor Universitário

ANTÔNIO SOUZA PRUDENTE

Desembargador Federal do Tribunal Regional Federal da Primeira Região

Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Professor Decano do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília

CAMILA DE ALBUQUERQUE OLIVEIRA

Advogada

Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Pós-graduada em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas

EDMUNDO EMERSON DE MEDEIROS

Advogado em São Paulo

Especialista em Direito Constitucional pelo IBDC

Mestrando em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo (USP)

Professor Universitário

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

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

MAURÍCIO BARROS

Advogado em São Paulo

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

Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR

Professor Titular da Faculdade de Direito da USP

ARTIGOS

VENDA DE APARELHOS CELULARES A PREÇOS SIMBÓLICOS – DOAÇÃO *VERSUS* COMPRA E VENDA – TRIBUTAÇÃO PELO ICMS E REFLEXOS NO PIS/COFINS

André Mendes Moreira

1. *A quaestio juris*

Diversas operadoras de telefonia têm adotado a prática de vender, a preços simbólicos (*v.g.*, R\$ 1,00), aparelhos de telefone celular. O mote de tais vendas são, em regra, promoções temporárias (dia dos pais, Natal, *etc*), nas quais busca-se ampliar a base de assinantes da empresa com a concessão de subsídios para aquisição dos aparelhos.

O questionamento que exsurge de tal prática tem sido o do tributo incidente na operação: a venda, quando realizada a preços simbólicos ou irrisórios, se desnaturaria em doação? No caso exposto, dessarte, qual seria o imposto devido: o ICMS (regularmente exigido nas alienações mercantis) ou o ITCD (imposto sobre doações de quaisquer bens ou direitos – sendo que, na hipótese de exigência deste, ter-se-ia que considerar a compra e venda do aparelho como uma doação disfarçada)?

Em antecipação à resposta ao questionamento acima, tem-se que a venda do aparelho celular por preços simbólicos não consiste em simulação ou ato ilícito. Afinal, a alienação do mesmo se dá com caráter nitidamente negocial, é dizer: a empresa vende o aparelho com prejuízo pois pretende ampliar sua base de assinantes, aumentando com isso sua participação no mercado e, via de consequência, as receitas auferidas em decorrência do exercício de sua atividade-fim: a prestação de serviço de comunicação.

2. Doação x compra e venda e a hipótese de incidência do ICMS

A Constituição de 1988 estabelece (e distingue) os fatos geradores do ITCD e do ICMS, *in verbis*:

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

- I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior [...]

Pela letra do texto constitucional, poder-se-ia sustentar que sobre doações incide apenas o imposto do inciso primeiro, o ITCD. Todavia, há opiniões de peso em sentido contrário.

Carrazza¹ entende ser a doação tributável pelo ICMS sempre que o seu objeto for um bem móvel inserido no comércio, ou seja, uma mercadoria. Veja-se o que diz o autor:

Salientamos que não é só a compra e venda de mercadorias que abre espaço a este imposto, senão também a troca, a doação, a dação em pagamento, etc. Todas estas operações propiciam a circulação jurídica de mercadorias e, em tese, são passíveis de tributação por meio de ICMS.

[...]

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão-só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

[...]

Observe-se que quando a Constituição aludiu a mercadorias, encampou um conceito que já estava perfeitamente desenhado pela lei comercial (lei de caráter nacional).

[...]

Temos, assim, que o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, há de ser entendido como em Direito Comercial. E mercadoria, tornamos a repetir, é o bem móvel, que se submete à mercancia, ou seja, que é colocado no mundo do comércio ('in commercium'), sendo submetido, pois, ao regime do direito mercantil, que se caracteriza, como corre magistério, pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes. Tanto é mercadoria o gênero alimentício que é exposto à venda em um supermercado, como a escultura que uma galeria de arte coloca em comércio,

1. CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 40-2.

como, ainda, o relógio que está à venda em uma relojoaria. Mercadoria, enfim, é a coisa fungível (que se pode substituir por outra que tenha as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades) que se destina ao comércio.

Não obstante a clareza com que externa seu entendimento, o autor ainda acrescenta as seguintes ponderações, que visam solucionar o conflito aparente entre a incidência do ICMS nas doações e a tributação pelo ITCD²:

Bem móvel é gênero, do qual a mercadoria é espécie. Só é mercadoria o bem móvel objeto de mercancia, isto é, que, integrado ao estoque da empresa, destina-se à revenda.

O ICMS não atinge transmissões de bens imóveis, até porque estas são alcançadas expressamente pelo ITBI, imposto municipal previsto no art. 156, II, da CF. E não atinge as transmissões de bens móveis em geral, porque, para a maioria delas, a Constituição reservou o imposto sobre doação de bens (art. 155, I).

Dessarte, para o ilustre professor, incidirá o ICMS quando a doação for feita por empresa mercantil, dentro do contexto comercial. Somente sobre as demais doações, nesta ótica, incidiria o ITCD.

O entendimento acima é compartilhado pelo fisco paulista, conforme se deduz do seguinte trecho da resposta à Consulta nº 796/01, de 07.12.2001:

16. Por fim, a distribuição gratuita a funcionário de mercadorias recebidas de patrocinadores é doação, operação de circulação de mercadorias, tributada normalmente pelo ICMS, cujo fato gerador é a sua 'saída' (art. 2º, inc. I, da Lei nº. 6.374/89), e que tem por imposto a ser debitado o resultado do produto da alíquota normal dos produtos incidente sobre 'o preço FOB estabelecimento comercial à vista' (art. 25, § 1º, da Lei nº. 6.374/89). Cabe a emissão de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, e demais obrigações acessórias, conforme as normas regulamentares.(grifos nossos)

2. CARRAZZA, Roque Antônio. *Op. cit.*, p. 41, nota nº 13.

De fato, o RICMS/SP dedica todo um capítulo à entrega de brindes ou presentes (o que poderia ser chamado de doação mercantil), determinando a incidência do ICMS nessas hipóteses³.

Soares de Melo⁴, contudo, não considera a hipótese de que a doação teria uma modalidade *mercantil* e, nesse caso, seria tributável pelo ICMS). Confira-se o seu entendimento:

Há fundamento para desconsiderar as doações da hipótese de incidência do ICMS, em razão de esse negócio implicar em manifesta ausência de capacidade contributiva, além do fato de não se tratar de efetiva mercadoria, diante da ausência de transação mercantil.

Nessa linha de raciocínio, fora argumentado o seguinte:

‘A doação destina bens para fora do comércio. Apenas diante disso, já podemos dizer que, se as mercadorias são ‘bens móveis [...] que [...] tenham

3. Confira-se o RICMS/SP:

“CAPÍTULO VII – DOS BRINDES OU PRESENTES

SEÇÃO I – DA DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES POR CONTA PRÓPRIA

Artigo 455. Considera-se brinde a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Artigo 456. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º):

I – registrar a Nota Fiscal emitida pelo fornecedor no livro Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;

II – emitir, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, Nota Fiscal com destaque do valor do imposto, incluindo no valor da mercadoria adquirida o Imposto sobre Produtos Industrializados eventualmente pago pelo fornecedor, e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, a seguinte expressão ‘Emitida nos Termos do Art. 456 do RICMS’;

III – registrar a Nota Fiscal prevista no inciso anterior no livro Registro de Saídas, na forma prevista neste regulamento.

§ 1º. Fica dispensada a emissão de Nota Fiscal na entrega ao consumidor ou usuário final.

§ 2º. O contribuinte que efetuar transporte de brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final observará o seguinte:

1 – emitirá Nota Fiscal relativa a toda a carga transportada, nela mencionando, além dos demais requisitos:

a) a natureza da operação: ‘Remessa para Distribuição de Brindes - Art. 456 do RICMS’;

b) o número, a série, a data de emissão e o valor da Nota Fiscal prevista no inciso II;

2 – a Nota Fiscal prevista no item anterior não será registrada no livro Registro de Saídas.”

4. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*, 9ª ed. Dialética: São Paulo, 2006, pp. 33-4.

sido adquiridos para serem revendidos', e se doação nunca se confunde com a revenda de bens móveis, logo, é forçoso concluir que mercadorias em estoque deixam de ser mercadorias a partir do momento em que são destinadas para doação. Nesses termos o ICMS não pode incidir sobre doações.' (Douglas Yamashita, ICMS - IVA - Princípios Especiais, IOB, São Paulo, 2000, p. 31)

Realmente, a Constituição dispôs que sobre a doação incide imposto específico (ITCMD), apesar de a competência tributária ser também conferida aos Estados e ao Distrito Federal (art. 155, I). Assim, na transmissão de bens patrimoniais corpóreos, realizada com liberalidade (art. 538 do Código Civil), não deve ser cogitada a incidência do ICMS.

Há que se compatibilizar as materialidades pertinentes ao ITCMD (doação de bens) com o ICMS (operações relativas à circulação de mercadorias), face os negócios sobre os quais incidem; não sendo o caso de jamais se cogitar de dupla incidência tributária no caso de se tratar de transações mercantis gratuitas.

Para este outro autor, a doação, por sua própria natureza gratuita, afastaria de plano o caráter mercantil. Transforma em simples bem móvel o que antes era mercadoria.

Esta segunda parece ser a interpretação mais apropriada, que chega mesmo a esclarecer os motivos da previsão constitucional de um tributo específico para doações. Assim, sobre qualquer doação incidiria sempre o ITCD, nunca o ICMS. Do contrário, não se poderia tratar de doação, eis que o pressuposto desta é transladar a propriedade de bens (móveis ou imóveis) sem intuito negocial ou comercial, sendo a liberalidade sua nota característica.

Assentada esta premissa - a de que a doação não se tributa pelo ICMS, mas, sim, pelo ITCD - passe-se adiante.

3. O negócio jurídico da doação e seus elementos distintivos da compra e venda

Consoante mencionado acima, a liberalidade é traço distintivo essencial da doação, assim definida no Código Civil (art. 538):

Considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita.

O aludido negócio jurídico possui algumas modalidades, já assentadas na doutrina e jurisprudência, cujas espécies podem ser assim sumariadas:

- a) doação pura: transmissão do bem no propósito de favorecer o donatário, sem nada lhe ser exigido e sem subordinar-se a qualquer condição ou motivação extraordinária;
- b) doação modal ou com encargo: contém imposição de um dever ao donatário, o qual tem de cumpri-lo (sem prejuízo do *animus donandi* por parte do doador). Constituindo o encargo uma restrição criada ao beneficiário do negócio jurídico, não pode jamais assumir aspecto de contrapartida da liberalidade;
- c) doação remuneratória: efetuada com o propósito de recompensar serviços prestados ao doador pelo donatário; e
- d) doação subordinada a condição: a condicionante pode ser suspensiva ou resolutiva, sempre dependente da vontade do donatário.

No contrato de doação, destacam-se claramente os elementos constitutivos subjetivo (a manifestação de vontade de realizar ato de liberalidade, o *animus donandi*) e objetivo (a diminuição de patrimônio do doador em face do negócio jurídico praticado).

Como nos casos das vendas de celulares a preços simbólicos o negócio envolve a aquisição de um plano de serviços de telefonia móvel, o baixo valor negocial, em si, não é suficiente para descharacterizar a compra e venda em doação, pois a empresa possui interesse comercial em tal ato (que ampliará sua base de clientes e, conseqüentemente, seu faturamento na atividade que é o principal escopo de qualquer operadora: a prestação do serviço de comunicação).

Exclui-se a hipótese de uma doação condicional ou com encargo dissimulada, porque o comprador, caso não cumpra as condições do contrato, não deverá devolver ou ressarcir o bem, mas tão-somente submeter-se ao pagamento de multa. Ademais, não está presente o *animus donandi*, ou seja, a intenção de doar, a liberalidade no sobrepreço pago voluntária e conscientemente.

Já na compra e venda, embora não haja necessidade da exata correspondência entre o valor real do bem objeto da compra e ven-

da e o montante pago, não poderá referido preço ser vil ou ficto. Se for ficto não haverá compra e venda, mas uma doação dissimulada. É o que prega a doutrina civilista de Sílvio Venosa⁵:

O preço deve ser real. Valor ínfimo, irrisório ou fictício, equivale a sua inexistência, pode simular ou caracterizar negócio jurídico diverso da compra e venda, como doação, por exemplo. O mesmo se pode dizer da hipótese oposta: valor astronomicamente elevado e desproporcional em relação a valor de mercado pode mascarar outro negócio, nem sempre cristalino.

Conforme preleciona Caio Mário⁶, a doação dissimulada é aquela em que está “presente a simulação como defeito social do negócio jurídico, o qual a torna anulável nos mesmos casos em que prejudica outro qualquer ato, mas que é admissível (doação sob forma de venda, ou de reconhecimento de dívida, ou de doação em pagamento etc.) quando não ofende a órbita jurídica alheia.”

Diante disso, se estivéssemos diante de um caso de venda pura e simples de aparelho celular pelo valor de R\$ 1,00 (um real), seria plausível arguir-se a existência de doação, via simulação de compra e venda.

Entretanto, tratando-se de venda de aparelho por operadora que possui interesse comercial em ampliar sua base de clientes, por meio dos quais auferirá receita pela prestação do serviço de comunicação (ou seja, havendo propósito negocial efetivo para a venda a preço irrisório), tem-se que prevalece o contrato de compra e venda, sem a caracterização de uma simulação, incidindo, portanto, o ICMS.

Nessa situação, o baixo preço da mercadoria está justificado pelo interesse na prestação onerosa do serviço de telecomunicação.

Destaque-se, por derradeiro, que prejuízo algum será causado ao erário estadual, posto que o ICMS incide também sobre o aludido serviço de comunicação (em alíquota inclusive superior ao

5. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: contratos em espécie*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 35.

6. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Rio de Janeiro: forense, 1992; v. 3 – fl. 03.

ICMS cobrado na operação de circulação de mercadoria), serviço este que será viabilizado e incrementado pela venda a baixo custo dos aparelhos.

4. Direito ao crédito do ICMS pelas entradas independente do valor efetivo de venda das mercadorias

Outra questão que impende girar é a relativa ao creditamento do ICMS quando a mercadoria é vendida abaixo do preço de aquisição – o que, no caso em análise, é uma constante, haja vista que as operadoras adquirem os celulares por preços de mercado e os revendem por valores inferiores a estes, quando não irrisórios.

Em hipóteses como essa, alguns fiscos sustentam que inexistente direito ao crédito do ICMS em relação à diferença entre o preço de aquisição e o de revenda do aparelho, quando este último for inferior ao primeiro. Algumas legislações estaduais possuem tal previsão, como ocorre no Estado do Rio de Janeiro, por força da Lei nº 2.657/96, *in verbis*:

Art. 37. [...]

§1º. Quando, por qualquer motivo, a mercadoria for alienada por importância inferior ao valor que serviu de base de cálculo na operação de que decorreu sua entrada, será obrigatória a anulação do crédito correspondente à diferença entre o valor citado e o que serviu de base de cálculo na saída respectiva.

Sobre ser injusta – posto que, além da venda abaixo do preço de custo, o empresário é penalizado com o estorno dos créditos de ICMS correspondentes à diferença entre os preços de aquisição e alienação –, a regra é injurídica, contrariando tanto a LC nº 87/96 quanto a Constituição de 1988.

Consoante prescreve a Lei Kandir, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil. Dessarte, se a venda ocorreu pelo preço de R\$ 1,00, é sobre este montante que deverá ser calculado o débito do imposto – sem qualquer prejuízo ao crédito do ICMS, que será o valor destacado na nota fiscal de aquisição. Os dispositivos são claros, pelo que vale conferi-los:

(a) Cálculo do ICMS devido pela saída dos aparelhos celulares:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte [...]

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação [...]

(b) Cálculo do crédito do ICMS na entrada dos aparelhos:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Ou seja, inexistente na legislação complementar do ICMS, qualquer autorização para que seja estornado o crédito do imposto quando a alienação da mercadoria se der por preço inferior à sua aquisição. As únicas possibilidades em que se permite tal medida – estorno dos créditos – são aquelas previstas na constituição, a saber: isenção ou não-incidência (art. 155, §2º, II⁷), o que definitivamente não é o caso em análise.

7. Dispõe a CR/88:

“Art. 155. [...]

[...]”

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores [...].”

Nesta toada, a jurisprudência das cortes superiores brasileiras já assegurou o direito de manutenção do crédito pelo contribuinte do ICMS, mesmo nas hipóteses em que a venda da mercadoria ocorrer – por qualquer motivo – em preço menor que o pago na aquisição da mesma. Confirma-se o que já decidiram:

(a) O STF, em caso análogo ao presente:

ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MERCADORIA USADA. BASE DE INCIDÊNCIA MENOR. PROIBIÇÃO DE CRÉDITO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas 'a' e 'b' do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão." (STF, Pleno, RE nº 161.031/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, DJ 06/06/97, p. 24.881)

(b) O STJ, em acórdão que curou de caso idêntico ao ora analisado:

TRIBUTÁRIO. ICM. CUMULATIVIDADE. ESTORNO DE CREDITAMENTO FISCAL. DECRETO-LEI 406/68 (ART. 3º, § 1º). DECRETO ESTADUAL 1.086/77 (ART. 42).

Descabe a pretensão fiscal de estornar crédito do ICM, sob a justificativa da mercadoria ter sido vendida (saída) por preço inferior ao da aquisição (entrada).

Precedentes da jurisprudência. Recurso provido. (STJ, 1ª Turma, REsp. nº 2.768/RJ, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, DJ 06.06.94, p. 14.215)

Dessarte, independentemente do valor de venda do aparelho, inexistente legitimidade por parte do Estado-membro para estornar os créditos do ICMS aos quais a operadora de telefonia faz jus pela aquisição dos celulares, sob pena de violação tanto à legislação complementar do imposto como à Constituição da República.

5. Considerações sobre a incidência do PIS/Cofins na venda de celulares a preços subsidiados

Por força do disposto nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (que disciplinam, respectivamente, o PIS e a Cofins não cumulativos), a operadora terá o direito de aproveitar crédito de PIS/Cofins quando da aquisição de bens para revenda. É o que dispõe o art. 3º, I, de ambos os diplomas normativos:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda [...]

Contudo, as referidas leis não autorizam o creditamento quando a mercadoria adquirida for doada pela empresa (tal previsão não consta de nenhum inciso do art. 3º das leis em tela). Trata-se de rematado contra-senso, sobre ser injusto. Todavia, como a não-cumulatividade do PIS/Cofins difere daquela do ICMS, posto que somente permite as deduções de créditos expressamente previstos, não há possibilidade de creditamento, haja vista a ausência de regra autorizativa.

Tais premissas são importantes para tecer-se as seguintes considerações:

- a) se a venda de aparelhos celulares a R\$ 1,00 (ou qualquer outro preço simbólico) for efetivamente considerada compra e venda, como defendido neste trabalho, a empresa terá o direito de se creditar do PIS/Cofins, calculando dito crédito sobre o valor de aquisição dos aparelhos celulares (em contrapartida ao débito calculado sobre o valor da venda simbólica); e
- b) se a venda for considerada uma doação, ainda que seja a dita doação mercantil (o que não consider-se acertado, todavia), inexistirá para a operadora o direito de crédito de PIS/Cofins, face à ausência de previsão, na legislação de regência das citadas contribuições, de autorização para o creditamento quando os bens adquiridos forem doados – e não vendidos – pela empresa.

6. Conclusões

Por todo o exposto, pode-se assertar que, em se tratando de venda de aparelhos de telefonia – independentemente do valor – realizada por operadoras (cujo êxito no objeto social depende da massificação da utilização dos telefones móveis), o tributo incidente na espécie é o ICMS. Não vislumbra-se a espécie de doação mercantil, que supostamente atrairia também o ICMS pois, a nosso sentir, a doação ou é ou não é. Ou seja, a natureza jurídica do instituto da doação, assentada no Código Civil brasileiro e na doutrina especializada, não admite a sua tributação pelo ICMS, que cura da translação mercantil da propriedade móvel, consoante leciona Sacha Calmon⁸. Assim é que, mesmo na venda de mercadorias por preços muito baixos, o imposto a se exigir é o ICMS, dado que inexistente o animus donandi típico da doação (a qual, por essa razão, sofre incidência diferenciada, pelo ITCD, que incide somente na transmissão não onerosa de bens, conforme lembrado por Misabel Derzi⁹).

Sendo compra e venda, exsurgirá para a operadora o direito:

- a) à tomada de créditos do ICMS pelas aquisições de aparelhos no período, independentemente do valor efetivo de venda de cada celular, sobre o qual serão calculados os débitos do imposto (posto ser o ICMS tributo apurado por competência, e não por produto); e
- b) ao creditamento do PIS/Cofins não cumulativos, haja vista que tanto a Lei nº 10.637/02 (PIS) como a nº 10.833/03 (Cofins) permitem a tomada de créditos quando da aquisição de bens para posterior revenda (inexistindo, todavia, permissão para o creditamento quando os bens são doados, e não vendidos).

8. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 356-357.

9. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, pp. 259-260.

EXECUÇÃO ADMINISTRATIVA DO CRÉDITO DA FAZENDA PÚBLICA

Antônio Souza Prudente

1. Introdução

Há mais de 20 (vinte) anos vigora, no Brasil, a Lei nº 6.830, de 22.9.1980, dispondo sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, com o propósito de acelerar essa cobrança, através das normas integrantes de seu procedimento especial.

Na Exposição de Motivos nº 223, que os senhores Ministros da Justiça, da Fazenda e da Desburocratização enviaram ao senhor Presidente da República, em 20.6.1980, restou consignado que o anteprojeto da vaticinada lei, “a par de não revogar as linhas gerais e a filosofia do Código, disciplina a matéria no essencial, para assegurar não só os privilégios e garantias da Fazenda Pública em Juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa”, concluindo que aquele

[...] anteprojeto, por outro lado, insere-se no Programa Nacional de Desburocratização, a que se refere o Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979, uma vez que simplifica o processo da execução da Dívida Ativa, reduz, substancialmente, o número de despachos interlocutórios do Juiz, liberando-o de trabalhos meramente burocráticos em favor da atividade especificamente judicante, utiliza os modernos serviços dos Correios para a citação dos executados, cria condições para a melhor utilização do processamento de dados na execução fiscal, descongessa as vias judiciais, nas duas instâncias, e adota outras medidas, tudo em consonância com os princípios constitucionais que regem os direitos e garantias individuais e as funções do Poder Judiciário.

A experiência forense, contudo, ao longo da vigência e aplicação por vinte anos da referida Lei nº 6.830/80, não tem colhido os bons resultados apontados na profecia de sua exposição de motivos.

Na justiça federal, especificamente, a despeito da criação e ampliação de varas especializadas, em execução fiscal, não se registrou o almejado descongestionamento das vias judiciais, nem, tampouco, a vaticinada agilização na cobrança do crédito fiscal, como, de resto, a mesma experiência fora vivenciada por toda justiça brasileira.

Os dados estatísticos do Conselho da Justiça Federal revelam que, até o dia 31.3.2007, dos 6.411.638 (seis milhões, quatrocentos e onze mil e seiscentos e trinta e oito) feitos judiciais, em tramitação na justiça federal de primeiro grau, no Brasil, 2.769.786 (dois milhões, setecentos e sessenta e nove mil e setecentos e oitenta e seis) são de execuções fiscais, em uma perspectiva de crescente acúmulo e emperramento dos feitos relativos a essa cobrança, que, de há muito, carece de mecanismos efetivamente agilizadores de sua realização.

Em busca de solucionar essa pendência histórica, o Professor Leon Fredja Szklarowsky, que integrou o grupo de trabalho, instituído pela Portaria Interministerial nº 273, de 15.7.1976, dos senhores Ministros da Justiça e da Fazenda, na época, tem defendido a proposta pioneira de uma penhora administrativa por órgão jurídico da Fazenda Pública, no que resultou o Projeto de Lei do Senado nº 174, de 1996, reapresentado sob o nº 608/99, por iniciativa do nobre Senador Lúcio Alcântara.

Não obstante elogiável se apresente a proposta de uma penhora administrativa, no processo de execução fiscal, o texto constante do Projeto de Lei em referência, de 1996, padece dos vícios da insuficiência de uma resposta cabal e satisfatória à questão da morosidade na realização do crédito fazendário e da desobstrução da atividade funcional da justiça brasileira, posto não revelar-se incorporado nas conquistas da processualística moderna e nos avanços da engenharia jurisprudencial, com rápida evolução, nos últimos tempos, atenta aos apelos de uma sociedade voltada aos desafios de um novo milênio, a reclamar por uma justiça célere e eficaz.

Nesse contexto, sem prejuízo das garantias preconizadas nos institutos da medida cautelar fiscal, regida pelas disposições da Lei nº 8.397, de 06.1.1992, e do arrolamento fiscal, previsto no art. 64 da Lei nº 9.532, de 10.12.1997, apresenta-se, agora, uma proposta

inovadora de uma nova Lei de Execução Fiscal, dispondo sobre a cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública e os embargos do executado, no sentido de agilizar e racionalizar a satisfação do crédito da Fazenda Pública, sem congestionar as vias judiciais.

2. Constitucionalidade da execução administrativa-fiscal

O texto proposto, agora, concilia-se com as garantias fundamentais da constituição em vigor, com os princípios dirigentes do projeto de *Código de Defesa do Contribuinte* (Projeto de Lei do Senado nº 646, de 1999 - Complementar) e com os princípios e normas genéricas do Código de Processo Civil, em grande parte já reformado, pronto a instrumentalizar, em sua dinâmica processual, a realização administrativa da receita pública e a defesa judicial de uma nova cidadania fiscal.

A execução administrativa do crédito da Fazenda Pública afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente do princípio da legalidade da administração, da imperatividade impositiva de seu cumprimento coercitivo e da auto-executoriedade consistente na possibilidade desses atos serem imediata e diretamente executados pela própria administração, no uso de sua supremacia de poder público, independentemente de ordem judicial.

A competência da União para legislar, através do Congresso Nacional, privativamente, sobre direito processual e, concorrentemente, sobre procedimentos em matéria processual, com supremacia da lei federal sobre normas gerais, na espécie, resulta das disposições dos artigos 22, I, e 24, XI e respectivo § 4º, da Constituição Federal, em que se ampara a validade formal do projeto ora proposto.

A figura do juiz natural e o princípio da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV) restam plenamente garantidos aos jurisdicionados, nas linhas do novo projeto, que substituirá o da penhora administrativa, dispondo, também, integralmente, sobre a ampla defesa do executado, em juízo.

3. Perfil de uma nova execução fiscal

Partindo-se da garantia fundamental de que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (CF, art. 5º, XXXV), afigura-se inafastável a convicção de que a atividade de resolver conflitos e decidir controvérsias é um dos fins primários do Estado moderno, pois os indivíduos, aos quais já não se permite fazer justiça pelas próprias mãos, investiram-se, na ordem jurídica, do direito de ação e de exigir do Estado o dever correlato da Jurisdição.

A tutela jurisdicional do Estado, contudo, na dimensão de uma nova era de proteção dos direitos da cidadania, dispensa o juiz da tarefa estressante de mero *Cobrador do Fisco*, ante o reclamo popular de tê-lo por inteiro como um hábil solucionador de lides.

Com esse enfoque constitucional, a cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública não afasta a possibilidade dos embargos do executado em juízo, em que poderá ser exercitada sua ampla defesa (CF, art. 5º, LV), sem o sacrifício prévio de seus bens para a instrumentalidade do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV), salvo quando se revelem os atentados da litigância de má-fé, que autorizam o arresto imediato.

Na minuta do anteprojeto em comento, contempla-se, no art. 1º, a norma abrangente da execução administrativa do crédito da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, aplicando-se, subsidiariamente, as normas e princípios consagrados, no Código de Processo Civil, em ritmo de atualização.

Ainda que se realize na esfera administrativa, a execução do crédito da Fazenda Pública não prescinde da aplicação dos princípios informativos do direito público e especialmente do direito processual civil, como os da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência (CF, art. 37, *caput*) dos atos administrativos em conexão com os princípios da boa-fé e da lealdade processual, do interesse dominante do credor, da economia processual, da responsabilidade patrimonial do devedor, da menor onerosidade da execução, do amplo contraditório e da preclusão, entre outros, garantidos constitucionalmente pelo devido processo legal.

No dispositivo em foco, incluem-se as fundações públicas, como espécies do gênero autarquia, com personalidade jurídica própria e competência para criar e executar seu título de crédito fiscal, a exemplo das demais entidades contempladas no artigo 1º do aludido anteprojeto, integrando o conceito de Fazenda Pública.

Aboliu-se do texto da proposta em referência a expressão hermafrodita *Dívida Ativa* da Fazenda Pública, por considerar-se que toda dívida há de ser contabilizada na coluna do *passivo*, e nunca na do *ativo*, como assim dispôs a megalomania autoritária dos textos legais em vigor (Lei nº 4.320, de 17.3.1964, art. 39, § 2º; Lei nº 5.172, de 25.10.1966, art. 201, *caput*; e Lei nº 6.830, de 22.9.1980, art. 2º, *caput*).

Nos termos da equivocada Lei nº 4.320, de 17.3.1964, que, originariamente, criou a dubiedade do hemafroditismo conceitual da expressão *Dívida Ativa*, os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias e serão exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, bem como serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após ser apurada a sua liquidez e certeza e a respectiva receita será escriturada a esse título (art. 39 e respectivo § 1º).

Na definição mal inventada da referida Lei,

[...] Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa Não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (art. 39, § 2º).

O texto legal em referência já está ultrapassado, ao considerar, na época de sua edição, os empréstimos compulsórios e as contribuições estabelecidas em lei, como sendo créditos da Fazenda Pública de natureza não tributária, no que já contraria a sua definição de natureza tributária, conforme disposições do Sistema Tributário Nacional, nos termos da Constituição em vigor (CF, arts. 148, 149 e 195, §§ 4º e 6º).

De resto, se, na fala equivocada da malsinada Lei nº 4.320/64, Dívida Ativa Tributária ou não tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza; a minuta do anteprojeto em comento optou pela expressão inteligível do Crédito Fiscal ou Crédito da Fazenda Pública, na dimensão legal antevista, para cuidar da execução administrativa desse crédito legalmente privilegiado, no perfil moderno de uma nova execução fiscal, abolindo-se o hemafroditismo conceitual da Dívida Ativa.

4. O crédito da fazenda pública na execução administrativa-fiscal

Partindo da abrangência da expressão *Fazenda Pública*, como está contida nas letras do artigo 209 do Código Tributário Nacional, a minuta de anteprojeto da nova lei de execução fiscal, proposta e defendida neste trabalho, atualiza o conteúdo material daquela expressão, para, assim, considerá-la *Fazenda Pública* da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios e de suas autarquias e fundações públicas.

A minuta do texto vocacionado à aprovação congressional da lei, que regule a execução administrativa do crédito da Fazenda Pública, não se desgarra do princípio constitucional da reserva absoluta de Lei Complementar para cuidar de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (CF, art. 146, III, *b*).

O Código Tributário Nacional brasileiro, ainda que formalmente seja regulado por lei ordinária (Lei nº 5.172, de 25.10.1966), possui inegável conteúdo material de lei complementar. Para as finalidades previstas no aludido artigo 146, da Constituição Federal, a matéria relativa ao crédito tributário, de que trata a lei de execu-

ção fiscal em vigor (Lei nº 6.830, de 22.9.1980), ou qualquer outra lei ordinária que venha a cuidar dessa matéria, haverá de atrelar-se às disposições vinculantes do referido CTN, respeitando-se a competência da União para estabelecer normas gerais sobre o crédito tributário da Fazenda Pública.

Nesse contexto, o esboço do anteprojeto de uma nova lei de execução fiscal, expurgado o formalismo hermafrodita da expressão *Dívida Ativa*, mantém-se fiel ao texto do Código Tributário Nacional, no que tange à disciplina material do crédito tributário, copiada, a rigor, no particular, pelo tecido da Lei nº 6.830/80, inclusive na dimensão normativa das garantias e privilégios do mencionado crédito.

De outra banda, os aspectos formais, que extrapolam os limites materiais desse crédito, a viabilizar a defesa do contribuinte, na instrumentalidade plena do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV e LV), não se adstringem às comportas da lei complementar em referência, mas se incorporam à admissibilidade de todas as espécies de ações capazes de propiciar a adequada e efetiva tutela jurisdicional do executado e da própria Fazenda Pública, com observância das normas do Código de Processo Civil e da legislação processual em vigor.

Com essa baliza exegética, o texto minutado dispõe, sem novidades, que qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado crédito da Fazenda Pública e que esse crédito, compreendendo o tributário e o não tributário, abrange atualização monetária, juros, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato (art. 2º, § 1º).

Nas letras do mesmo texto, a inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelas procuradorias fiscais, após a apuração da liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição para todos os efeitos de direito, por 180 (cento e oitenta) dias ou até a instauração da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo (art. 2º, § 2º).

Destaca-se que o crédito da União será inscrito e executado na Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 2º, § 3º), estabelecendo-se que o Termo da Inscrição do Crédito Fiscal deverá conter: (a) o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o

domicílio ou residência de um e de outros; (b) o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; (c) a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; (d) a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita a atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; (e) a data e o número de inscrição da dívida; e (f) o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida (art. 2º, § 4º).

A Certidão de Crédito Fiscal conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente (art. 2ª, § 5º). O Termo de Inscrição e a Certidão de Crédito Fiscal poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico (art. 2º, § 6º).

Afinando-se à redação do parágrafo único do artigo 569 do CPC, acrescentado ao texto do Código pela Lei nº 8.953, de 13.12.1994, dispõe o esboço da nova lei de execução fiscal em comentário que, após a notificação do devedor, a Certidão de Crédito Fiscal não poderá ser emendada ou substituída, nem se admitirá a desistência da execução, se já houver embargos, salvo se estes cuidarem de questões meramente processuais, arcando a entidade exequente, nesse caso, com as despesas do processo (art. 2º, §7º). Quando os embargos versarem sobre questões de mérito, a emenda ou substituição da Certidão de Crédito Fiscal e a desistência total ou parcial da execução somente serão possíveis com a concordância expressa do executado, devendo a Fazenda Pública arcar com as despesas processuais (art. 2º, § 8º).

Na hipótese de emenda ou substituição da Certidão do Crédito Fiscal, será assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos (art. 2º, § 9º).

O Crédito Fiscal, regularmente inscrito, goza da presunção de certeza e liquidez, sendo relativa essa presunção e, por isso, pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite (art. 3º e respectivo parágrafo único).

No que tange às garantias e privilégios do crédito fiscal, dispõe a minuta do novo texto, repetindo o CTN e a lei de execução fiscal em vigor, no ponto que a cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública não está sujeita a concurso de credores ou habilita-

ção em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento, sendo que o concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público na seguinte ordem: I – União, suas autarquias e fundações públicas; II – estados, Distrito Federal, suas autarquias e fundações públicas, conjuntamente e *pro rata*; e III – municípios, suas autarquias e fundações públicas, conjuntamente e *pro rata* (art. 4º e respectivo parágrafo único).

Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde, pela satisfação do Crédito da Fazenda Pública, a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis (Art. 5º).

Por último, determina-se, na linha dos privilégios consagrados no CTN, que, nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de solução do crédito fiscal ou de concordância da Fazenda Pública.

As procuradorias fiscais, na execução administrativa do crédito privilegiado da Fazenda Pública, poderão dispor de todos os meios legalmente lícitos, nas vertentes do novo texto, que se anuncia, para agilizar a cobrança do referido crédito, observando, sempre, a defesa do contribuinte, no devido processo legal.

5. Legitimação passiva na execução administrativa-fiscal

O artigo 7º da minuta do anteprojeto da nova lei de execução fiscal cuida da legitimação passiva para esse tipo de execução, com ligeira alteração do texto da Lei nº 6.830/80, em vigor.

Dispõe o texto do anteprojeto em referência que a execução fiscal poderão ser promovidos contra o devedor, reconhecidos como tal no título executivo, o fiador, o espólio, a massa, o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado e os sucessores a qualquer título.

Determina, ainda, o referido dispositivo que a execução fiscal contra pessoa jurídica de direito público observará o disposto nos artigos 730 e 731 do Código de Processo Civil (art. 7º, § 1º). Nesse caso, quando a Fazenda Pública credora executar, administrativamente, a Fazenda Pública devedora, esta deverá ser citada para embargar a execução, no prazo de 10 (dez) dias (CPC, art. 730, *caput*), perante o juízo competente, onde funciona a procuradoria processante (art. 18 do anteprojeto). Se não houver embargos ou se estes forem rejeitados, o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente, observando-se a ordem de apresentação do precatório e a conta do respectivo crédito (CPC, art. 730, I e II).

Se a entidade credora for preterida no seu direito de preferência, o presidente do tribunal, que expediu a ordem, poderá, depois de ouvido o chefe do Ministério Público, ordenar o seqüestro da quantia necessária para satisfazer o débito (CPC, art. 731).

O síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem solidariamente pelo valor desses bens (art. 7º, § 2º, do anteprojeto).

O Código Tributário Nacional cuida, apenas, da solidariedade passiva, estabelecendo que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei (CTN, art. 124, I e II), como no caso em foco.

A solidariedade prevista no CTN não comporta benefício de ordem (art. 124, parágrafo único) e seus efeitos são os seguintes: o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, neste caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo e a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados favorece ou prejudica os demais (art. 125, I, II e III).

A minuta do anteprojeto dispõe, ainda, que ao crédito da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas rela-

tivas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial (art. 7º, § 3º).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, determina que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem, solidariamente com este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis, os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; o inventariante pelos tributos devidos pelo espólio; o síndico e o comissário pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício e os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (art. 134, I a VII).

O benefício de ordem, contudo, foi restaurado pela norma do § 4º do artigo 7º do anteprojeto em referência, ao dispor que os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 2º do mencionado artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os bens do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

Afirmado o princípio da responsabilidade patrimonial do devedor, na determinação de que o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, respeitando-se as restrições estabelecidas em lei (art. 591), o Código de Processo Civil brasileiro cuida do benefício de ordem dos sócios e fiadores. Estabelece, assim, que o fiador, quando executado, poderá nomear à penhora bens livres e desembargados do devedor. Os bens do fiador ficarão, porém, sujeitos à execução, se os bens do devedor forem insuficientes à satisfação do direito do credor (art. 595, *caput*). Determina, também, que os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei; o sócio, demandado pelo pagamento da dívida, tem direito de exigir que sejam, primeiramente, executados os bens da sociedade. Cumpre ao sócio, que alegar o benefício deste artigo, nomear bens da sociedade, sitos na mesma comarca, livres

e desembargados, quantos bastem para pagar o débito (art. 596, § 1º). O fiador ou o sócio, que pagar a dívida, poderá executar o afiançado ou a sociedade nos autos do mesmo processo (arts. 595, parágrafo único, e 596, § 2º).

Registre-se, por outro lado, que o espólio responde pelas dívidas do falecido, mas, feita a partilha, cada herdeiro responde pela proporção da parte que na herança lhe coube (CPC, art. 597).

O CTN, a seu turno, ao cuidar da responsabilidade de terceiros, diz que são pessoalmente responsáveis, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infrações à lei, contrato social ou estatutos, as pessoas sujeitas à solidariedade passiva do art. 134, os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, I, II e III).

As preferências do crédito tributário, que resultam das letras dos artigos 186 a 192 do CTN, aplicam-se ao crédito da Fazenda Pública de natureza não tributária (art. 7º, § 5º, do anteprojeto em comento).

Por último, presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário ou não tributário regularmente inscrito, em fase de execução, não se aplicando tal norma à hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida em execução (art. 7º, §§ 6º e 7º do anteprojeto em referência).

A legitimação passiva na execução administrativo-fiscal, que ora se propõe, dimensiona-se, assim, nos parâmetros sistêmico-normativos do Código de Processo Civil e do Código Tributário Nacional em vigor, para a rápida solução do crédito da Fazenda Pública, sem sobrecarregar o Poder Judiciário.

6. Competência administrativa para o processo de execução fiscal

Visando realizar com celeridade o crédito da Fazenda Pública, enquanto se busca uma solução razoável para obter-se a adequada

tutela jurisdicional do Estado perante os órgãos do Poder Judiciário, com a rápida resolução dos litígios e a efetiva proteção dos direitos da cidadania, a minuta do anteprojeto de uma nova lei de execução fiscal de minha autoria cria o foro administrativo e exclusivo do crédito fiscal, na própria base territorial da administração fazendária, estabelecendo que “a competência para processar a execução do crédito da Fazenda Pública é das Procuradorias Fiscais da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de suas Autarquias e Fundações Públicas, nos próprios autos de Inscrição do Crédito Fiscal” (art. 8º).

Sendo assim, ordena o texto em referência que “as Procuradorias determinarão os atos executivos e os Agentes Fiscais, com habilitação para o exercício de cargo privativo de bacharel em Direito, realizarão os atos de execução, observando o devido processo legal” (art. 9º). E “o mandado executivo, a ser expedido pela Procuradoria Fiscal, será instruído com a Certidão do Crédito da Fazenda Pública, que dele fará parte integrante, como se transcrito fosse” (art. 9º, § 1º). Esse “mandado executivo e a Certidão do Crédito, devidamente atualizado, poderão constituir um único documento, preparado, inclusive, por processo eletrônico ou virtual” (art. 9º, § 2º).

Se no processo de execução comum, nas vias judiciais, determina o Código de Processo Civil que “não dispondo a lei de modo diverso, o juiz determinará os atos executivos e os oficiais de justiça os cumprirão” (art. 577), na execução administrativa, o procurador fiscal assumirá a posição do juiz, no sentido de ordenar e presidir a execução, resolvendo as questões incidentes, enquanto os agentes fiscais, com formação em direito, assumirão o papel dos oficiais de justiça, realizando, materialmente, a execução, no exercício pleno de seu poder de polícia e com a celeridade que o interesse do credor público reclama, observando-se os prazos legais.

Nesta proposta inovadora, o despacho do procurador fiscal que ordenar a expedição do mandado executivo importa em ordem para I – a notificação do executado, a fim de pagar a dívida ou apresentar embargos, com efeito suspensivo da execução, perante o juízo competente, no prazo legal; II – o arresto de bens garantidores, se o executado não tiver domicílio certo ou dele se ocultar, não for encontrado, apresentar embargos manifestamente protelatórios

ou agir de má-fé, nos termos dos artigos 17, incisos I a VII e 600, incisos I a IV, do Código de Processo Civil; III – a penhora de bens suficientes, se não for paga a dívida, nem ajuizados os embargos ou se forem eles rejeitados; IV – o registro do arresto ou da penhora, independentemente do pagamento de custas ou de outras despesas cartorárias e, ainda, V – a avaliação dos bens arrestados ou penhorados (art. 10, incisos I a V).

Como se vê, o texto proposto observa os princípios da concentração dos atos processuais e da economia processual, não tolerando os embargos manifestamente protelatórios e a litigância de má-fé, que autorizam por si só o arresto de bens do executado, para garantia da execução, mas, a todo modo, prestigia os princípios da boa-fé, da ampla defesa do executado e do pleno acesso à justiça, sem o condicionamento da penhora prévia (CF, art. 5º, incisos XXXV, LIV e LV), com a melhor garantia do devido processo legal.

Observou-se, também, o prazo razoável e uniforme de 10 (dez) dias, a partir da data da notificação do executado (e não da juntada do mandado cumprido, como determina, com espaço protelatório, a lei codificada), para o pagamento da dívida com os acréscimos legais, indicados na Certidão de Crédito Fiscal (CCF), ou para a apresentação de embargos à execução, perante o juízo competente, onde funcionar a procuradoria processante (art. 11).

A penhora de bens suficientes à garantia da execução far-se-á, na esfera administrativa, somente no momento processual oportuno, se não for paga a dívida, nem ajuizados os embargos ou forem eles rejeitados judicialmente.

O arresto e a penhora considerar-se-ão feitos validamente, mediante a apreensão e o depósito dos bens, observando-se, na lavratura do auto, os requisitos do art. 665 do Código de Processo Civil. Efetuado o registro do arresto ou da penhora, no órgão competente, independentemente do pagamento de custas, constará do respectivo auto, por economia processual, a avaliação dos bens arrestados ou penhorados, passível de impugnação das partes, nos autos da execução administrativo-fiscal, sem prejuízo da ampla defesa do executado, através da tutela jurisdicional do Estado.

Somente, nesse contexto, a dinâmica da execução fiscal tornar-se-á uma realidade, no âmbito da tutela administrativa, sem

prejuízo da garantia fundamental do pleno acesso à justiça, com a tutela jurisdicional do Estado (CF, art. 5º, inciso XXXV), onde o juiz deve assumir, em plenitude, a sua função relevante de solucionador de lides, deixando para o agente fiscal a importante missão de colaborador do fisco, nos lindes de sua competência administrativa.

7. A defesa do executado na execução administrativa-fiscal

O processo de execução por quantia certa, com base em título extrajudicial (como no caso da execução fiscal) caracteriza-se pela realização de atos expropriatórios de bens do possível devedor (executado), visando satisfazer o direito do suposto credor (exequente), na esfera de determinação dos artigos 591 e 646 do Código de Processo Civil, em vigor.

Ainda que a execução para cobrança de créditos esteja legalmente protegida pela presunção relativa de certeza, liquidez e exigibilidade (CPC, art. 586), não se deve afastar, mesmo no espaço estreito do processo de execução, a garantia fundamental do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos que lhe são inerentes (CF, art. 5º, inciso LV), admitindo-se, nessa linha de desdobramento, os embargos do executado, a ação anulatória do título exequendo e a exceção de pré-executividade, entre outras medidas capazes de garantir a adequada e efetiva tutela jurisdicional dos direitos do executado, com observância do devido processo legal (CF, art. 5º, XXXV e LIV).

No raio de eficácia dos comandos constitucionais em referência, a minuta do anteprojeto de uma execução administrativo-fiscal de minha autoria estabelece que “a exceção de pré-executividade, envolvendo questão de ordem pública, declarável de ofício, poderá ser argüida, por simples petição, nos autos da execução, que ficará suspensa, até ser resolvida a exceção pela Procuradoria Fiscal, sem prejuízo de sua apreciação nos embargos do executado, se houver e for o caso” (art. 10, § 1º).

A exceção de pré-executividade, doutrinariamente imaginada pelo gênio Pontes de Miranda e processualmente já instrumentalizada por todos os juizes e tribunais do País, pode ser apresentada,

em qualquer tempo, e subscrita pelo próprio executado ou por seu representante legal, com efeito suspensivo da execução. Contrária, sem dúvida, a lógica do razoável e o princípio da economia processual admitir-se prosseguir com uma execução excepcionada ou embargada, como na espécie ventilada.

Visando desconstituir o título exequendo, que não oferece as condições essenciais para sua validade e realização, o executado dispõe da exceção de pré-executividade como forma de defesa incidental ao processo executivo, podendo argüir questões que não exijam dilação probatória, como decadência, prescrição, inexistência dos pressupostos processuais ou das condições objetivas da ação executiva, inexigibilidade, iliquidez ou incerteza do título.

Na execução administrativo-fiscal, a defesa do executado também se realiza através da ação incidental de embargos, perante o juízo competente, onde funciona a procuradoria processante.

Os embargos do executado, com efeito suspensivo da execução, serão ajuizados, no prazo de 10 (dez) dias (art. 10, I, e 11) a contar da data da notificação para essa finalidade (art. 11, § 3º), e não da juntada do mandado citatório, cumprido, evitando-se, assim, qualquer margem para chicanas e protelações.

Os embargos serão apresentados, independentemente de garantia prévia do juízo, por força do pleno e irrestrito acesso à justiça (CF, art. 5º, XXXIV, *a*, e XXXV) e, quando se manifestarem claramente protelatórios, autorizam, de logo, a realização do arresto de bens garantidores da execução (art. 10, II).

No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e o rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite (art. 16, *caput*).

Não serão admitidas, porém, reconvenção e exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, que serão argüidas como matéria preliminar e processadas e julgadas com os embargos (art. 16, § 1º).

Recebidos os embargos, o juiz mandará citar a fazenda exequente, através de sua procuradoria fiscal, para impugná-los, no prazo de 10 (dez) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento, se for o caso (art. 17, *caput*). Contudo, não

se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o juiz proferirá a sentença no prazo de 10 (dez) dias (art. 10, § 1º).

Observe-se, neste contexto, que a minuta do anteprotejo em referência cuidou de uniformizar os prazos processuais, no decêndio legal (10 dias), prestigiando o princípio da isonomia de tratamento dos sujeitos do processo (CPC, art. 125, I).

De ver-se, ainda, que não haverá remessa oficial da sentença que julgar procedentes os embargos à execução fiscal (art. 10, § 2º) e das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor não excedentes a 60 (sessenta) salários mínimos, admitir-se-ão somente embargos infringentes e embargos de declaração (art. 18, *caput*). Para os efeitos deste artigo, considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa, juros de mora e demais encargos legais, na data da distribuição (art. 18, § 1º).

Os embargos infringentes, instruídos ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias, perante o mesmo juízo, em petição fundamentada, e terão efeitos devolutivo e suspensivo da execução (art. 18, § 2º). Ouvida a fazenda pública, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao juiz, que, dentro de 10 (dez) dias, os rejeitará ou reformará a sentença recorrida (art. 18, § 3º).

Nos processos de execução fiscal e nos embargos incidentes, será dispensada a audiência de revisor, no julgamento das apelações (art. 19) e na execução por carta, os embargos do executado serão oferecidos e julgados no juízo perante o qual funciona a procuradoria processante (art. 20).

Registre-se, por oportuno, que, nos embargos à execução fiscal, qualquer intimação ao representante da fazenda pública será feita pessoalmente (art. 21, *caput*) e que essa intimação poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da fazenda pública, pelo cartório ou secretaria (art. 21, parágrafo único).

Observe-se, finalmente, que, se houver embargos, o mandado executivo será devolvido aos autos da execução. Após o julgamento definitivo dos embargos, novo mandado será expedido, com o valor

do crédito atualizado, para realização da penhora e avaliação dos bens garantidores da execução (art. 10, § 2º).

É lícito, também, ao executado, no raio de sua ampla defesa, constitucionalmente garantida, apresentar embargos à arrematação ou à adjudicação, perante o juízo competente, fundados em excesso ou vícios da penhora ou de seu reforço, bem como da avaliação ou em nulidade da execução, pagamento, novação, transação, compensação ou prescrição, desde que supervenientes à penhora (art. 26).

Como se vê, no processo de execução administrativo-fiscal, aqui minutado, será assegurado aos litigantes (exequente e executado) o contraditório e a ampla defesa (CF, art. 5º, LV), com a garantia maior do pleno e irrestrito acesso à justiça, na instrumentalidade de uma oportuna e adequada tutela jurisdicional do Estado (CF, art. 5º, XXXV).

8. Notificação, arresto e penhora na execução administrativa-fiscal

A execução por quantia certa tem por objeto expropriar bens do devedor, a fim de satisfazer o direito do credor (CPC, arts. 591 e 646), caracterizada essa expropriação pela alienação de bens do devedor, pela adjudicação em favor do credor e pelo usufruto de imóvel ou de empresa (CPC, art. 647, I a III), desde que o executado não pague o débito no prazo legal estabelecido no mandado executivo.

Na execução administrativo-fiscal, ora proposta, o executado será notificado para, no prazo de 10 (dez) dias, pagar a dívida com juros, multa de mora e encargos indicados na Certidão de Crédito Fiscal ou apresentar embargos à execução (art. 11, *caput*).

Registre-se, de logo, que, no processo de execução fiscal, não haverá notificação pelo correio ou com hora certa (art. 11, da minuta do anteprojeto, I c/c o art. 222, *d*, do CPC).

A notificação efetuar-se-á em qualquer lugar em que se encontre o executado (CPC, art. 216). Em se tratando de militar em serviço ativo, a notificação far-se-á na unidade em que estiver servindo, se não for conhecida a sua residência ou nela não for encontrado (CPC, art. 216, parágrafo único).

Não se fará a notificação, salvo para evitar o perecimento do direito, a quem estiver assistindo a qualquer ato de culto religioso; ao cônjuge ou a qualquer parente do morto, consanguíneo ou afim, em linha reta ou na linha colateral em segundo grau, no dia do falecimento e nos 7 (sete) dias seguintes; aos noivos e aos recém-casados, nos 3 (três) primeiros dias de bodas; aos doentes, enquanto for grave o seu estado; e aos dementes, impossibilitados de recebê-la, devendo ser notificados na pessoa de seu representante legal ou de seu curador designado (CPC, art.s 217, I a IV, e 218).

A notificação válida interrompe a prescrição, constitui em mora o devedor e torna litigioso o seu patrimônio (CPC, art. 219, *caput*), como garantia da execução.

Se o devedor não for encontrado, será notificado por edital, podendo realizar-se, de logo, o arresto de seus bens (art. 11, II). O edital de notificação será afixado na sede da procuradoria processante, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, com prazo de 30 (trinta) dias, e conterà a indicação da fazenda credora, o nome do devedor e dos co-responsáveis, o montante da dívida atualizado e sua natureza, a data e o número da inscrição no Registro do Crédito Fiscal, o prazo para pagamento e o endereço da entidade exequente (art. 11, III).

Se o executado estiver ausente do País será notificado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias (art. 11, § 1º), evitando-se, assim, as intermináveis protelações das cartas rogatórias.

Observe-se, ainda, que o prazo para pagamento da dívida e para os embargos do executado ou de terceiro contar-se-á da notificação para essa finalidade (art. 11, § 3º) e a notificação do executado, pelo agente fiscal ou por edital, interrompe a prescrição, que recomeça a fluir pelo prazo previsto no art. 174 do Código Tributário Nacional (art. 11, § 4º). O executado, a todo modo, poderá pagar parcela da dívida que julgar incontroversa e embargar a execução do saldo devedor (art. 11, § 5º).

Não encontrando o executado, o agente fiscal arrestar-lhe-á tantos bens quantos bastem para garantir a execução. Nos 10 (dez) dias seguintes à efetivação do arresto, o agente fiscal procurará o executado, por três vezes, em dias distintos, a fim de notificá-lo pessoalmente e, não o encontrando, certificará o ocorrido (CPC, art. 653, parágrafo único).

O arresto, como medida cautelar incidental, no processo de execução, visando garantir o credor quanto à cobrança de seu crédito, a fim de que não seja injustamente prejudicado, pelo desvio dos bens do executado, conterà, além dos requisitos materiais e formais dos artigos 664 e 665 do CPC, também a avaliação dos bens arrestados, pelo agente fiscal que o realizar (art. 14, *caput*).

Compete à fazenda exequente, dentro de 10 (dez) dias, contados da data em que foi realizado o arresto, promover a notificação por edital do executado. Findo o prazo do edital, terá o devedor o prazo legal de 10 (dez) dias, para o pagamento da dívida exequenda, convertendo-se o arresto em penhora em caso de não-pagamento (CPC, art. 654 c/c o art. 11, § 2º, da minuta do anteprojeto).

No caso do arresto em dinheiro, o valor arrestado será convertido em depósito bancário, à ordem e disposição da entidade exequente, em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária, de acordo com os índices oficiais, até o trânsito em julgado da sentença definitiva dos embargos (art. 13, § 3º). Se não houver embargos ou forem rejeitados, o valor depositado converter-se-á em renda da fazenda pública. Em caso contrário, a quantia depositada será devolvida ao executado, por ordem judicial (art. 13, § 4º).

Na proposta de execução administrativo-fiscal, não ocorrendo o pagamento do débito nem ajuizados os embargos ou se forem rejeitados, a penhora poderá recair sobre qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis (art. 12 da minuta de anteprojeto c/c o art. 649, I a X, do CPC).

A execução expropriatória, como no caso, inicia-se pelo arresto (medida cautelar) ou pela penhora, que é um procedimento coercitivo destinado à apreensão e depósito de tantos bens do executado quantos bastem para a satisfação da dívida exequenda e seus acréscimos legais (arts. 659 e 664 do CPC).

O devedor, aliás, responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei (CPC, art. 591).

Se não houver determinação contrária da entidade credora, o arresto ou a penhora de bens obedecerá a seguinte ordem: dinheiro, pedras e metais preciosos, imóveis, navios e aeronaves, veículos,

móveis ou semoventes, direitos e ações, rendas e prestações periódicas, títulos de crédito ou títulos mobiliários, que tenham cotação em bolsa, bem como títulos da dívida pública (art. 13, I a VIII).

A penhora poderá recair, ainda, sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (art. 13, § 1º). Neste caso, o procurador fiscal nomeará um depositário, determinando-lhe que apresente, em 10 (dez) dias, a forma de administração (CPC, art. 677).

Na execução administrativo-fiscal, a penhora de crédito e de outros direitos patrimoniais observará, no que couber, as regras dos artigos 671 a 676 do CPC.

Em qualquer caso, considerar-se-á feita a penhora mediante a apreensão e o depósito dos bens, lavrando-se um só auto, com observância dos requisitos do artigo 665, I a IV, do CPC.

Na penhora de bens imóveis, sem prejuízo da intimação do cônjuge do executado, a Fazenda exequente providenciará, para presunção absoluta de conhecimento por terceiros, o respectivo registro no ofício imobiliário, mediante apresentação do respectivo auto, independentemente do pagamento de custas.

Se a penhora efetuar-se em dinheiro, o valor penhorado converter-se-á, de logo, em renda da fazenda pública (art. 13, § 2º) e, a todo tempo, antes da arrematação ou da adjudicação, o executado ou seu responsável poderá requerer a substituição do bem penhorado por dinheiro, que também se converterá, de imediato, em renda da fazenda exequente.

O auto de penhora conterà os requisitos materiais e formais dos artigos 664 e 665 do CPC, como também a avaliação dos bens penhorados pelo agente fiscal que o realizar (art. 14, *caput*).

O agente fiscal, encarregado do cumprimento do mandado executivo, entregará cópia do auto de arresto ou de penhora, para fins de registro, no ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado; na repartição competente para emissão do certificado de registro, se for veículo; e na junta comercial, na bolsa de valores e na sociedade comercial, se forem ações, debêntures, parte beneficiária, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo (art. 14, § 1º, I a III).

O executado poderá indicar à penhora bens livres e desembaraçados, oferecidos por terceiro, com o consentimento expresso do

respectivo cônjuge, se houver, havendo concordância da fazenda pública (art. 13, § 5º). Nesse caso, o terceiro será intimado, para, no prazo de 10 (dez) dias, sob pena de contra ele prosseguir a execução, nos próprios autos, remir o bem, se a garantia for real, ou remir a execução, pagando a dívida, com juros, multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Crédito Fiscal, pelos quais se obrigou, se a garantia for fidejussória (art. 13, § 6º, I e II).

Na execução administrativo-fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, pessoalmente ou por edital, se for o caso (art. 13, § 7º).

Não se levará a efeito o arresto ou a penhora, quando o produto da execução dos bens encontrados for totalmente absorvido pelo pagamento das custas do processo (art. 31, § 3º). Nessa hipótese e bem quando não encontrar quaisquer bens penhoráveis, o agente fiscal descreverá na certidão os que guarnecem a residência ou o estabelecimento do executado (art. 31, § 4º).

Até a assinatura do auto de arrematação ou de adjudicação dos bens penhorados, será deferida, pela procuradoria fiscal, ao executado ou a terceiros, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, que se converterá em pagamento da dívida (art. 15, *caput*). A procuradoria fiscal poderá ordenar, contudo, a substituição dos bens arrestados ou penhorados por outros, independentemente da ordem legal, bem como determinar o reforço da penhora insuficiente, no interesse das partes, no processo de execução (art. 15, parágrafo único).

Poderá, ainda, a procuradoria processante determinar a alienação antecipada dos bens penhorados, quando estiverem sujeitos a deterioração ou depreciação ou houver manifesta vantagem para as partes interessadas (CPC, art. 670, I e II). Contudo, na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto da alienação será destinado ao pagamento da dívida exequenda (art. 22 da minuta do anteprojeto).

Na execução patrimonial, como no caso, não se deve olvidar que a execução se realiza no interesse do credor, que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados (CPC, art. 612), mas a procuradoria fiscal mandará que a execução administrativo-fiscal se faça pelo modo menos gravoso para o devedor,

observando-se as garantias do mínimo existencial e da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III, e art. 3º, I e III, c/c o art. 620 do CPC).

9. Da alienação dos bens penhorados na execução administrativa-fiscal

A arrematação dos bens penhorados, na execução administrativo-fiscal, será precedida de edital, que conterà a descrição do bem com os seus característicos e, tratando-se de imóvel, a situação, as divisas e a transcrição aquisitiva ou a inscrição, o valor do bem, o lugar onde estiverem os móveis, veículos e semoventes; e, sendo direito e ação, os autos do processo em que foram penhorados; o dia, o lugar e a hora do leilão e a menção de existência de ônus, recurso ou causa pendente sobre os bens a serem arrematados e, ainda, a comunicação de que, se o bem não alcançar lance superior à importância da avaliação, seguir-se-á, em dia e hora que forem desde logo designados entre os 10 (dez) e os 20 (vinte) dias seguintes, a sua alienação pelo maior lance (CPC, art. 686, I e VI).

O edital de alienação será afixado no local de costume, na sede da procuradoria fiscal, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, no órgão oficial. O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta) nem inferior a 10 (dez) dias (art. 23 e respectivo parágrafo único).

Na execução fiscal proposta neste trabalho, a alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pela procuradoria da entidade exequente. A fazenda pública, no entanto, poderá ordenar e o executado requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes individualizados. A todo modo, cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital (art. 24, §§ 1º e 2º).

A fazenda pública poderá adjudicar os bens penhorados antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se forem rejeitados os embargos e, findo o leilão, se não houver licitante, pelo preço da avaliação, ou havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 10 (dez) dias (art. 25, I e II, *a* e *b*).

10. Da prescrição intercorrente na execução administrativa-fiscal

Na proposta em exame, a procuradoria fiscal suspenderá o curso da execução, enquanto não forem localizados bens sobre os quais possa recair a penhora. Decorrido o prazo máximo de 01 (um) ano, sem que sejam encontrados bens penhoráveis, a procuradoria fiscal ordenará o arquivamento dos autos da execução, pelo prazo prescricional de 05 (cinco) anos. Encontrados os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução no prazo retrocitado (art. 31 e §§ 1º e 2º da minuta do anteprojeto).

No entanto, não corre a prescrição em favor do executado que fraudava a execução, opõe-se maliciosamente aos atos executivos, empregando ardis e meios artificiosos, resiste injustificadamente às ordens executivas e não indica ao agente fiscal em que se encontram os bens sujeitos à execução (art. 31, § 5º, I a IV).

A prescrição intercorrente é de ordem pública e ocorre quando a fazenda exeqüente deixa de providenciar o andamento do processo, na diligência que lhe couber, no prazo legalmente estabelecido e idêntico ao respectivo prazo de prescrição da ação. Nesse contexto, a prescrição intercorrente poderá ser decretada, de ofício, pela procuradoria fiscal ou pelo juízo competente para decidir os embargos do executado (art. 31, § 6º).

11. Da permuta de informações do interesse do crédito fiscal e do sigilo legal do interesse do executado

A Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas prestar-se-ão mutuamente assistência e permuta de informações sobre a situação patrimonial dos devedores, para execução dos créditos respectivos, mantendo-se o sigilo previsto no art. 198 do Código Tributário Nacional, sem prejuízo do disposto no artigo 5º, XXXIV, *b*, da Constituição Federal, utilizando-se, inclusive, do sistema virtual de informações (art. 31, § 7º).

Mediante a apresentação do mandado executivo, os agentes fiscais poderão exigir todas as informações de que disponham os tabeliães, escrivães, diretores de secretarias de vara e demais serventuários de ofício, entidades bancárias e demais instituições financeiras, empresas de administração de bens, corretores, leiloeiros e despachantes oficiais, inventariantes, síndicos, comissários e liquidatários e quaisquer outras entidades ou pessoas portadoras de informações necessárias à execução do crédito da fazenda pública, com relação a bens, rendas, negócios ou atividades de terceiros, mantendo-se o sigilo legal, sem prejuízo do disposto no artigo 5º, XXXIV, *b*, da Constituição Federal, podendo utilizar-se, para essa finalidade, do sistema virtual de informações (art. 31, § 8º).

O processo administrativo correspondente à inscrição do crédito fazendário, à execução fiscal ou à ação proposta contra a fazenda pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo cópias autenticadas ou certidões requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Ministério Público, utilizando-se do sistema virtual, quando for necessário (art. 32).

Como se vê, a minuta do anteprojeto em referência prevê, no interesse do crédito fiscal, a permuta e requisição de informações sobre a situação patrimonial dos executados, com observância do sigilo legal, nos autos do processo executivo.

12. Das disposições finais ao processo de execução administrativa-fiscal

Na execução administrativo-fiscal, compete à fazenda pública baixar normas sobre o recolhimento do crédito respectivo perante a repartição competente e aprovar, inclusive, os modelos de documento de arrecadação (art. 28).

O procurador ou o agente fiscal que, por ação ou omissão culposa ou dolosa, prejudicar a execução será responsabilizado, civil, penal e administrativamente (art. 29).

O agente fiscal deverá efetuar, em 30 (trinta) dias, as diligências que lhe forem ordenadas, salvo motivo de força maior devidamente justificado perante a procuradoria da entidade exequente (art. 29, parágrafo único).

A fazenda pública, contudo, não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática de atos processuais de seu interesse dependerá, sempre, de preparo ou prévio depósito, quando forem indispensáveis para a realização do processo judicial. Se vencida, a fazenda pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária (art. 30 e respectivo parágrafo único).

Registre-se, por último, que, para a defesa dos direitos e garantias do executado e da fazenda pública, são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela jurisdicional, observadas as normas do Código de Processo Civil e da legislação especial (art. 33).

13. Conclusão

A execução administrativa do crédito da fazenda pública afigura-se juridicamente possível na força dos atributos dos atos administrativos, que se revestem da presunção de legitimidade, decorrente dos princípios da legalidade da administração, da imperatividade e da auto-executoriedade, na linha de possibilidade desses atos serem imediata e diretamente executados pela própria administração, na supremacia do interesse público, independentemente de ordem judicial.

No entanto, a figura do juiz natural e a garantia da inafastabilidade da jurisdição (CF, art. 5º, XXXV) estão plenamente asseguradas nas linhas deste novo projeto, que garante, também, integralmente, a ampla defesa do executado, com pleno acesso à justiça (CF, art. 5º, iXXXIV, *a*, e LV).

Somente nesse contexto, a dinâmica da execução fiscal tornar-se-á uma realidade, agilizando a cobrança do crédito fiscal de natureza tributária ou não tributária, no âmbito da tutela administrativa, sem prejuízo da garantia fundamental da tutela jurisdicional do Estado, em que o juiz deve assumir, em plenitude, a função relevante de solucionador de lides e de tutor de direitos, deixando para o agente fiscal a importante missão de cobrador do fisco, nos lindes de sua competência administrativa.

ISS E *LEASING*: QUESTÕES POLÊMICAS E PROGNÓSTICO DO IMINENTE JULGAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Camila de Albuquerque Oliveira

1. À guisa de introdução, o caso gerador

Já antes da inserção, pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987, do arrendamento mercantil (*leasing*) de bens móveis na lista de serviços tributáveis pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) prevista no Decreto-lei nº 406/68, com redação conferida pelo Decreto-lei nº 834/69, a controvérsia em torno da legitimidade de tal incidência e, por conseguinte, da natureza jurídica do mencionado contrato assumiu grande relevância nos trabalhos doutrinários brasileiros e na construção pretoriana nacional.

Nesse período, o embate se desenvolveu em torno da possibilidade de abrangência do *leasing* pela hipótese prevista na redação original do item 52 da lista de serviços, a locação de bens móveis. Alegando fundamento nesse item, muitos municípios passaram a prever em sua legislação a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

Inicialmente, tamanha era a controvérsia do tema, as Turmas da Colenda Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça divergiam. Enquanto a Primeira, composta pelos então Ministros Garcia Vieira (REsp nº 249-RS), Carlos Mário Velloso (REsp nº 61-SP), Armando Rolemberg (REsp's nº 628-SP e nº 673-SP), Pedro Acioli (REsp's nº 804-SP e nº 836-SP) e Geraldo Sobral (REsp nº 2.732-SP), unanimemente posicionava-se pela incidência do ISS sobre a operação de arrendamento mercantil, a Segunda, também de forma absoluta, à luz do voto do Ministro Helio Mosimann (REsp nº 322-SP), afastava a exação, pois, na qualidade de contrato típico, não poderia ser incluído na categoria de contrato locatício de bens móveis. Em meados da década de 1990, as turmas pacificaram entendimento em torno da questão. Prevaleceu o da Segunda Turma:

inexistente norma definidora do fato gerador do tributo, o ISS não incide nas operações de arrendamento mercantil.

Embora raros os julgamentos de mérito do Supremo Tribunal Federal acerca da questão, que logo considerou que a matéria tinha cunho infraconstitucional e passou a converter os recursos em especial (RE nº 107.869-3), pode-se constatar a definição clara, entre os membros da Corte, de duas linhas de argumentação: uma considerando o *leasing* como uma subespécie da locação de bens móveis (ou, ao menos, considerando que essa é o seu elemento preponderante) e outra o considerando um contrato típico, em que prevalece o financiamento. O entendimento pela razoabilidade da subsunção do arrendamento mercantil, por correspondência, à categoria prevista no item 52 da lista, repita-se, locação de bens móveis (RE 106.047-SP), todavia, predominou. Não havia, segundo aduzido pelo Ministro Relator Rafael Mayer, o

[...] emprego de analogia criadora de tributo à revelia do art. 108, §1º, do CTN, mas a apreensão da realidade de um serviço prestado habitualmente, cuja conotação essencial, própria do arrendamento mercantil de móveis, encontra correspondência na categoria no serviço prevista no item 52, a saber, a locação de coisas móveis.

Em meio a essa discussão, foi promulgada a Lei Complementar nº 56/87, que inseriu na mencionada lista, também no item 52, ao lado da locação de bens móveis, o arrendamento mercantil. Posteriormente, a Lei Complementar nº 116/03, embora já não contemplasse em sua lista de serviços a locação de bens móveis, voltou a prever o *leasing* como tributável pelo ISS. O debate continuou.

Muitos estudiosos do direito cível e tributário, a exemplo de Humberto Ávila, entendem ilegítima a inserção de tal atividade na lista de serviços, pois tal natureza não detém. Outros, como o Prof. Luiz Edson Fachin, ratificam a previsão.

Os poucos tribunais estaduais que se manifestaram sobre a matéria, mormente nas Regiões Sul e Sudeste (SP, RS, SC), não apresentam entendimento uníssono, embora, até o momento, sejam majoritários no sentido de permitir a incidência do ISS sobre

o arrendamento mercantil de coisas móveis em virtude da previsão legal.

Assim também, por muito tempo, entendeu o Superior Tribunal de Justiça, que, avalizando a cobrança por se encontrar a atividade prevista na lista, findou por editar a Súmula nº 138.

Paralelamente, novas regras processuais e a Súmula nº 317 definiram que a apelação em embargos à execução fiscal somente é dotada de efeito devolutivo. Outrossim, a Lei nº 10.819/03 permitiu o levantamento, pelos municípios, de 75% dos valores depositados pelas arrendadoras para fins de garantia do juízo.

À esteira de tais súmulas, muitos municípios, provocados e auxiliados por advogados que lhes fornecem toda a eficiência necessária à cobrança, promoveram reformas em seu sistema tributário (majorando alíquota e multa por inadimplemento, p. ex.), fiscalizaram operações de *leasing*, lavraram autos de infração e propuseram execuções fiscais.

O procedimento geralmente adota a seguinte feição: mediante questionamento formulado ora perante Departamento de Trânsito do Estado¹, ora perante concessionárias de veículos neles instaladas², os municípios identificam as empresas arrendadoras que financiaram veículos a pessoas físicas ou jurídicas nele residentes ou estabelecidas, respectivamente, e compraram veículos a concessionárias nele localizadas. De posse de tais subsídios, notifica as empresas arrendadoras identificadas para que informem as operações de *leasing* nele realizadas. As empresas, como nada nele realizaram, prestam tal declaração ou simplesmente silenciam. Ocorre que, com base nas notas fiscais de venda dos veículos das concessionárias às arrendadoras, o município arbitra um valor a título de preço do serviço, que geralmente varia entre 140% e 250% do valor do veículo, e aplica os encargos legais.

Normalmente vencidas no procedimento administrativo, as empresas arrendadoras enfrentam a execução fiscal ou, a ela an-

1. O Detran identifica as arrendadoras dos veículos que apresentam o ônus em relação a arrendatário residente no Município solicitante da informação.
2. As concessionárias de veículos informam para que empresas arrendadoras venderam veículos.

tecipando-se, propõem ação anulatória do auto de infração. Em qualquer das hipóteses, repita-se, uma vez garantido o juízo, pode o município proceder ao levantamento de 75% do valor depositado.

Em meio a esse cenário um tanto quanto desfavorável, as empresas de *leasing*, capitaneadas pela Associação Brasileira das Empresas de Leasing (ABEL), desenvolveram a estratégia de encaminhar o caso ao Supremo Tribunal Federal para que decida sobre a constitucionalidade de tal cobrança.

Agora, o Superior Tribunal de Justiça, reconhecendo o caráter constitucional de parte da questão, já não aplica a Súmula nº 138, mas encaminha os autos ao Supremo Tribunal Federal para julgamento de recursos extraordinários (REsp's 805.260 e 804.407).

A discussão, assim, ingressa em uma nova etapa: o julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará sobre a possibilidade de incidência ou não do ISS sobre o arrendamento mercantil.

Ante a atualidade e importância do tema, este trabalho é proposto para, a um só tempo, apresentar toda a discussão que envolve determinados aspectos da sistemática de recolhimento do ISS sobre o *leasing* e, ato contínuo, indicar o caminho que, se mantida a coerência com seus julgados anteriores, será adotada pelo Supremo Tribunal Federal no tocante às questões constitucionais do debate.

O estudo, de logo se registre, toma por base as operações de *leasing* financeiro de veículos, de forma que todas as considerações abaixo formuladas terão por referência essa espécie contratual.

2. O ISS e o arrendamento mercantil: os pontos controversos

2.1. A incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil

Ao repartir competências tributárias, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, III, atribui aos municípios a instituição de impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei Complementar, a saber, o ISS.

Destarte, tem-se por ponto de partida a premissa (verdadeira) de que os municípios somente podem criar e exigir imposto sobre

fatos/atividades abrangidas pelo conceito de serviços, como tais definidos pela União por lei complementar.

Ao fazer alusão à expressão *serviços* para definir a competência tributária dos municípios, a Constituição Federal nitidamente se utiliza de um instituto de direito privado que, em última análise, demarca o campo de atuação da legislação infraconstitucional. Ou seja,

é no interior dos lindes desse conceito de Direito Privado que se enclausura a esfera de competência dos Municípios para tributação dos serviços de qualquer natureza, dado que foi por ele que a Constituição Federal, de modo expresso, a discriminou, identificou e demarcou.³

Tal respeito aos conceitos de Direito Privado utilizados pela Constituição representa, além de uma imposição legal (art. 110 do CTN), decorrência lógica da hierarquia do sistema jurídico brasileiro, que, como dito, não pode ser desrespeitada.

Nesse sentido, faz-se importante registrar que a doutrina e a jurisprudência pátrias são uníssonas no entendimento de que a Constituição, ao se referir a termos para fins de outorga de competências tributárias, os emprega em seu rigoroso sentido técnico-jurídico.

A Carta Maior, ao outorgar competências tributárias, impõe, em contrapartida, respeito ao esboço do fato tributável constante do seu texto, de maneira que toda legislação infraconstitucional deve seguir tais preceitos.

É justamente pautado por tal orientação que o legislador consignou o disposto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

O tributarista Hugo de Brito Machado⁴, quando do comento do artigo 110 do Código Tributário Nacional, apresenta o mesmo entendimento:

3. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p.33.

4. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82.

Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador ordinário, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que “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.” [...] A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal

Não há que de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas, para que esses sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de direito privado, para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelece um conceito, evidentemente esse seria inalterável, pelo legislador, independentemente da regra do CTN.

[...] Admitir que a lei ordinária redefine conceitos utilizados por qualquer norma da Constituição é admitir que a lei modifique a Constituição. [...]

Na concreção do arquétipo constitucional e, ainda, por se tratar de tributo de competência residual, cumpre à lei complementar definir o que, em princípio, enquadrar-se-ia nesse conceito.

Deve-se observar, todavia, que a previsão de uma determinada atividade na lista de serviços, por si só, não é capaz de legitimar sua sujeição ao ISS.

Em outras palavras, a indicação de determinada atividade na lista mencionada não tem o condão de conferir-lhe, *per se*, a natureza de serviço.

Assim, para que se possa tributar pelo ISS determinado fato, é necessário que ele, além de previsto na lista de serviços, efetivamente ostente tal natureza.

Nesse sentido, assevera Humberto Ávila que

[...] se serviço é aquilo cujo conceito se encaixa no conceito constitucional de serviço, o que não é serviço não passa a ser por obra do legislador infraconstitucional, daí por que é irrelevante a pura inserção na lista (item 52 da lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68, item 79 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87 ou item 3.01 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03). Se um serviço existisse porque inserido na lista, a inserção na lista transformaria obrigação de dar em obrigação de fazer, o que, de resto, viola a própria realidade das coisas.⁵

Similarmente, lecionava Geraldo Ataliba que

A circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.

Foi justamente em decorrência da inobservância concomitante de tais requisitos que não era legítima a incidência do ISS sobre locação de bens móveis⁶, que, embora constasse da lista, não era serviço, e sobre determinadas operações bancárias⁷, que, embora serviço, não constam na lista.

-
5. ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 122. São Paulo: Dialética. p. 125.
 6. "AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. 1. O Plenário deste Tribunal firmou entendimento no sentido de que não incide o Imposto sobre Serviços - ISS sobre contratos de locação de bens móveis. Precedente: RE n. 116.121, Plenário, DJ de 25.5.01. Agravo regimental a que se nega provimento." (STF. AI-AgR 642181 / RJ. Segunda Turma: Rel. Min. Eros Grau. DJ 29.06.2007).
 7. "AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES BANCÁRIAS. A lista de serviços anexa à lei complementar n. 56/87 é taxativa. Não incide ISS sobre serviços expressamente excluídos desta. Precedente: RE n. 361.829, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006. Agravo regimental a que se nega provimento." (STF. AI-AgR 590329 / MG. Segunda Turma: Rel. Min. Eros Grau. DJ 08.09.2006).

Registradas tais considerações, há de se perquirir o preenchimento dos dois requisitos em relação ao *leasing* financeiro para, então, concluir-se pela possibilidade ou não da exação sobre ele pretendida.

O primeiro requisito afigura-se preenchido: desde a edição da Lei Complementar nº 56/87, o *leasing* (arrendamento mercantil) passou a figurar na lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68 e, posteriormente, à Lei Complementar nº 116/03.

Afira-se o segundo. Do exame sistemático da Constituição – convém reiterar – serviço é o esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico, sob regime de direito privado, em caráter negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial⁸.

No mesmo sentido, João Melo Franco e Herlander Antunes Martins, no *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*, registram como definições:

Serviços – consistem, essencialmente, em actividades humanas valiosas (A. Menezes Cordeiro, *Direitos Reais*, 1979-17).

Serviços – são situações jurídicas atinentes ao direito das obrigações que consistem em “acções de homens que satisfazem imediatamente necessidades de outros homens.” (Menezes Cordeiro, *Dir. das Obrigações*, 1980, 1º-15).

Serviços – em sentido econômico são ações de indivíduos que satisfazem imediatamente necessidades de outros indivíduos. São coisas, portanto, que não têm consistência material, que constituem bens imateriais, incorpóreos, intangíveis [...] (J. J. Teixeira Ribeiro, *RLJ*, 116º-10).⁹

O *leasing*, por sua vez, é um contrato complexo, regulado pela Lei nº 6.099/74, posteriormente alterada pela Lei nº 7.132/83 e pela Resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) (BACEN) nº 2.309/96.

O parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 6.099/74 considera arrendamento mercantil o negócio jurídico realizado entre pessoa

8. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p.62.

9. FRANCO, João Melo; MARTINS, Herlander Antunes. *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*. Coimbra: Almedina, 1988, p. 743.

jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

Ainda nos termos dessa norma, todas as operações de arrendamento mercantil subordinam-se ao controle e fiscalização do Banco Central do Brasil, segundo normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

No exercício de seu mister, o CMN, por meio da Resolução nº 2.309/96, em seus artigos 5º e 6º, consigna a definição das duas modalidades de *leasing* existentes no mercado: operacional e financeiro. Observe-se o teor dos dispositivos:

Art. 5º. Considera-se arrendamento mercantil financeiro a modalidade em que:

I - as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, sejam normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

Art. 6º. Considera-se arrendamento mercantil operacional a modalidade em que:

I - as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplem o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 75% (setenta e cinco por cento) do custo do bem arrendado;

II - as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado sejam de responsabilidade da arrendadora ou da arrendatária;

III - o preço para o exercício da opção de compra seja o valor de mercado do bem arrendado.

Parágrafo único. As operações de que trata este artigo são privativas dos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e das sociedades de arrendamento mercantil.

Observe-se que, embora envolvam, a um só tempo, locação, financiamento e possibilidade de compra e venda e tenham por característica dominante a cessão do uso de bem a terceiro (arrendatário), existem diferenças substanciais entre eles.

No *leasing* operacional, não há a intenção de aquisição do bem pelo contratante, destinando-se as contraprestações a cobrir parte dos custos com o *aluguel* do bem e com os serviços prestados pela arrendadora a título de manutenção e assistência técnica. No caso do remoto exercício da opção de compra, o preço a ser pago corresponderá ao valor de mercado do bem. É o caso, por exemplo, de arrendamento de máquinas copiadoras para grandes escritórios. Observe-se que aqui se percebe, nitidamente, a existência de uma espécie de locação de bens atrelada a serviços de assistência e manutenção.

No financeiro, por outro lado, há intenção do contratante de adquirir o bem. Como não tem os recursos necessários, procura uma instituição financeira que o faça. Esta, por sua vez, atua como mero agente financeiro (aplica o capital e pretende retorno da aplicação). Não pretende ser proprietária do bem, adquirido por indicação do arrendatário. Sua contraprestação tem por escopo remunerar os recursos aplicados. Observe-se que a operação preponderante é o financiamento. A locação e a opção de compra existem como meios (atividades acessórias) ao financiamento, buscado pelo contratante.

Assim, enquanto em relação ao *leasing* operacional, ainda se constata a existência de serviços (manutenção e assistência), no financeiro, não.

Inexiste, no *leasing* financeiro, obrigação de fazer. E não se argumente que o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise e aprovação do crédito, a conferência de dados, a guarda de documentos, etc. seriam as obrigações de fazer que tornariam tributável o arrendamento financeiro. Ora, são elas meras formalidades acessórias necessárias à atividade fim: o financiamento (ou a obrigação de dar dinheiro).

Por bastante elucidativo, merece traslado o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138, DO STJ.

1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.

3. Consectariamente, qualificar como serviço a atividade que não ostenta essa categoria jurídica implica em violação bifronte ao preceito constitucional, porquanto o texto maior a utiliza não só no sentido próprio, como também o faz para o fim de repartição tributária-constitucional (RE 116121/SP).

4. Sob esse enfoque, é impositiva a regra do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, verbis: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana;

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

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]”

5. A dicção constitucional, como evidente, não autoriza que a lei complementar inclua no seu bojo atividade que não represente serviço e, a fortiori, obrigação de fazer, porque a isso corresponderia franquear a modificação de competência tributária por lei complementar, com violação do pacto federativo, inalterável sequer pelo poder constituinte, posto blindado por cláusula pétrea.

6. O conceito pressuposto pela Constituição Federal de serviço e de obrigação de fazer corresponde aquele emprestado pela teoria geral do direito, segundo o qual o objeto da prestação é uma conduta do obrigado, que em nada se assemelha ao dar e cujo antecedente necessário é o repasse a outrem de um bem preexistente, a qualquer título, consoante a homogeneidade da doutrina nacional e alienígena, quer de Direito Privado, quer de Direito Público.

7. Envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência.

8. “A adulteração dos conceitos incorporados pelo Constituinte na criação da regra-matriz de incidência de cada exação fiscal é matéria constitucional, visto que viola as regras de repartição constitucional da competência tributária e, por conseqüência, atenta contra a organização federativa do Estado, que pressupõe a autonomia legislativa dos entes federados” (Parecer da lavra de Luiz Rodrigues Wambier, datado de 20.07.2006).

9. As proposições acima conduzem à inequívoca inconstitucionalidade do item 79 e do subitem 15.09, da relação anexa ao Decreto-Lei 406/68, com a redação dada, respectivamente, pelas Leis Complementares 56/87 e 116/03, que prevêm a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil, por isso que se conjura a incompetência imediata do STJ para a análise de recurso que contenha essa antinomia como essência em face da repartição constitucional que fixa os lindes entre esta E. Corte e a Corte Suprema.

10. Acórdão cuja conclusão alicerça-se em fundamento constitucional, qual seja, a violação do artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, e a inconstitucionalidade das listas constantes do Decreto-Lei 406/68 e da Lei Complementar 116/03, revela-se de integral competência do STF, máxime quando se sustenta um fundamento autônomo a exigir, na forma do verbete sumular, a interposição simultânea de ambos os apelos extremos (Precedentes da Primeira Turma: AgRg no REsp 684021/RS, desta relatoria, DJ de 22.08.2005; AgRg no REsp 697335/RS, desta relatoria, DJ de 29.08.2005; REsp 631547/MG, Relator Ministro José Delgado, DJ de 05.08.2004; e AgRg no AgRg no Ag 659539/MG, desta relatoria, DJ de 20.02.2006. Decisões monocráticas: RESP 628211/BA,

Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 15.12.2004, e no REsp 822631/RS, Relator Ministro José Delgado, DJ de 31.03.2006).

11. Deveras, a conceituação de serviços encarta-se na mesma competência que restou exercida pela Corte Suprema na análise prejudicial dos conceitos de faturamento e administradores e autônomos para os fins de aferir hipóteses de incidência, mercê de a discussão travar-se em torno da legislação infraconstitucional que contemplava essas categorizações, reproduzindo as que constavam do texto maior.

12. Aliás não é por outra razão que o CPC dispõe no artigo 543 que: “Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

[...] § 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário.

[...]” 13. A Súmula 138, do E. STJ, não se aplica in casu, por isso que, analisando sua ratio essendi e os arestos que lhe serviram de gênese, inafastável concluir que a mesma foi editada para o fim de defender-se a aplicação do Decreto-Lei 406/68, após a edição da Lei Complementar 56/87, porquanto, anteriormente, a tributação municipal do leasing era engendrada via aplicação analógica do primeiro diploma legal. Nada obstante, em nenhuma passagem dos arestos geradores da súmula restou posta a questão constitucional ora enfrentada.

14. Sobressai, desta sorte, imprescindível a manifestação da Corte Suprema sobre o thema iudicandum, suscitado de forma explícita ou implícita em todas as causas que versam sobre a competência tributária municipal, essência manifesta das decisões que tem acudido ao E. STJ.

15. In casu, o aresto objurgado decidiu que “o arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços”, a partir do voto condutor do relator do feito na origem, que asseverou, in verbis: “...data venia dos entendimentos em contrário, tenho a firme convicção de que os fundamentos acolhidos pelo Pleno do Excelso Pretório se aplicam como luva ao caso em estudo. O leasing financeiro não alberga ‘prestação de serviços’. Não será por disposição legal que sua natureza poderá sofrer alteração. A lei não tem o condão de modificar a essência das coisas ou dos fatos.

Definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa forma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.” (Embargos Infringentes n.º 2004.002916-0, Grupo de Câmaras de Direito Público, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, Relator Desembargador Newton Janke, julgado em 08.09.2004).

16. As conclusões e premissas de índole notadamente constitucional, sem as quais não sobreviveria o aresto recorrido impõem timbrar seu fundamento constitucional para, na forma da jurisprudência cediça na Corte, não conhecer do especial (Precedentes: AgRg no Ag 757416/SC, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 03.08.2006; AgRg no Ag 748334/SP, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 30.06.2006; REsp 754545/RS Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, SEGUNDA TURMA DJ 13.03.2006; AgRg no REsp 778173/MG, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 06.02.2006; AgRg no REsp 658392/DF, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 21.03.2005).

50. Recurso especial não conhecido, divergindo-se do voto do relator.¹⁰

No mesmo sentido determinou a 21ª Câmara do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, conforme demonstra o acórdão exarado na Apelação Cível e Reexame Necessário nº 70007542145, que tem a ementa a seguir reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO-INCIDÊNCIA. As operações de arrendamento mercantil não se confundem com prestações de serviço, não havendo, portanto, que se cogitar da incidência do ISSQN sobre as mesmas. Precedente do STF. Apelo da Autora Provido. Apelo do Município e reexame necessário prejudicados. (Apelação e Reexame Necessário Nº 70007542145, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 28.4.2004).

Do voto condutor, extrai-se a seguinte passagem:

10. STJ. REsp 797948/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07.12.2006, DJ 01.3.2007 p. 240.

Inicialmente vou analisar o apelo da Companhia Itaú Leasing de Arrendamento Mercantil.

A questão da incidência de ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, corriqueiramente chamado de leasing, tem se mostrado controversa, em face das divergências vislumbradas nos julgados dos Tribunais Superiores.

Inicialmente, cumpre salientar que a incidência do imposto em tela sobre as operações de arrendamento mercantil encontra respaldo legal no item 79, da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68.

O Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento acerca da incidência do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil quando da edição da Súmula nº 138 que traz a seguinte redação:

Súmula 138. O ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis.

No entanto, posteriormente à edição da referida súmula, o eminente Ministro Francisco Peçanha Martins do próprio STJ manifestou-se da seguinte maneira, quando do julgamento do Recurso Especial nº 189.225: "Não sendo o contrato de franquia uma simples prestação de serviço, mas de natureza complexa, não consta do rol das atividades especificadas pela Lei nº 8.955/94, para fins de tributação do ISS."

Com efeito, o contrato de arrendamento mercantil também possui natureza complexa, a exemplo do contrato de franquia, não se vislumbrando hipótese de incidência do ISSQN sobre esse tipo de operação.

O Supremo Tribunal Federal, mais recentemente, vem afastando a incidência desse imposto nas referidas operações. Senão vejamos:

"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 imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional." (STF, Tribunal Pleno, RE nº 116.121/SP, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. p/o acórdão Min. Marco Aurélio, julg. 11/10/2000, maioria, DJU de 25/5/2001).

Como resultado do supramencionado julgamento, ficou evidenciado que o legislador ao editar o item 79 da lista de serviços anexa ao Decreto-lei nº 406/68, alterou a definição de “locação de coisas” previsto no art. 1.188 do Código Civil, o que violou frontalmente os termos do art. 110 do Código Tributário Nacional, de seguinte redação:

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 seguinte trecho do voto proferido pelo ilustre Desembargador Antônio Corrêa Palmeiro da Fontoura, quando do julgamento do agravo de instrumento nº 70004729299, é de grande valia para o esclarecimento da questão:

“Tal entendimento decorre do fato de, a princípio, a locação de bens não poder ser confundida com prestação de serviços. Com efeito, os romanos já conheciam e faziam a distinção entre a locatio-conductio rei, a locatio-conductio operarum e a locatio-conductio operis faciendi. Portanto, já naquela época a distinção era clara entre a locação de coisas, a locação de serviços e a locação de obra ou empreitada, devendo ser acrescentado, ainda, que o Código Civil pátrio fez a distinção entre estes contratos nos arts. 1.188, 1.217 e 1.237.”

Diante do exposto, pode-se vislumbrar que a locação de bens móveis e a prestação de serviços não se confundem, como bem assevera Sérgio Pinto Martins, in. Manual do Imposto sobre Serviços, 3ª ed, pág. 152:

“O parágrafo único do art. 1º da Lei 6.099, de 12-9-74, acrescentado pela Lei nº 7.132, de 26-10-83, considera arrendamento mercantil o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. O arrendamento mercantil ou ‘leasing’ consiste em um contrato típico, que tem características próprias, em que há o aluguel de determinado bem por determinado período, podendo o locatário comprar o bem ao término do referido período, mas importa investimento, com amortização dos bens alugados. Não se trata de prestação de serviços, mas de atividade financeira, de financiamento, razão pela qual não poderia haver incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.”

A exposição realizada, materializada no entendimento do Supremo Tribunal Federal evidencia a impossibilidade de se cogitar da incidência do ISSQN sobre as operações de arrendamento mercantil, porquanto não se tratam de prestações de serviços.

O Tribunal de Justiça de Santa Catarina também proferiu decisões em que afastou a incidência do ISS em operações de *leasing*, ao teor das seguintes ementas de arestos:

Tributário – ISS – Operação de Leasing sobre bens móveis – Posição do STF – Não incidência – Exegese do art. 156, inc. III da CF e art. 110 do CTN.

Ao tratar do imposto sobre serviços de Qualquer Natureza, a Constituição Federal pressupôs a “prestação de serviços”, segundo a conceituação definida no direito privado (CF, art. 156, inc. III, CTN, art. 110).

A qualificação de operações não condizentes com o significado técnico-jurídico da expressão “prestação de serviços”, para efeito de tributação municipal do ISS, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, pois o tributo em comento somente pode incidir sobre obrigações de fazer (RE nº 116.121-3/SP, Min. Celso de Mello). O *leasing* financeiro não alberga “prestação de serviço”. Não será disposição legal que a sua natureza poderá ser alterada. A lei não tem o condão de modificar a essência das coisas ou dos fatos. Definir como prestação de serviço aquilo que essencialmente não o é, se traduz numa norma escamoteada de burlar a limitação constitucional de incidência tributária.¹¹

TRIBUTÁRIO – ISS – LEASING FINANCEIRO – INEXISTÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.

O arrendamento mercantil financeiro, com os seus componentes de compra e venda, locação e financiamento, não envolve nenhuma prestação de serviço e, como tal, não se sujeita à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS).

Em arremate, cumpre salientar que os termos da Súmula 138 do Superior Tribunal de Justiça, ante a nova orientação do Guardião Mor da Cons-

11. TJSC. AC nº 2003.016645-9, 2ª Câmara, Rel. Des. Luiz Cezar Medeiros, DJ nº 11301, 10.10.2003, p. 23.

tituição da República, merecem ser revistos. Decompondo-se o contrato de leasing financeiro – financiamento, locação e opção de compra – resta indesejável a afirmação categórica de não-incidência do ISS. Em relação ao primeiro dos elementos (financiamento) compete à União a instituição de tributos sobre operações financeiras (CF, art. 153, inc. V). No que diz respeito à locação, o item 79 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68 mereceu censura do Supremo Tribunal Federal, lembrando novamente que o arrendamento mercantil foi guiado pela Lei Complementar n. 56/97 à condição de espécie do gênero 'locação de bens móveis'. E, por fim, a opção de compra, se concretizada, quando muito, ensejaria o pagamento atinente à circulação de mercadorias (no caso, em função do regime de substituição tributária o ICMS já foi pago antecipadamente).¹²

Por fim, registre-se que o 11º Grupo Cível do mesmo Tribunal tem um precedente favorável à não-submissão das operações de arrendamento mercantil ao ISS, no qual se considerou ser perfeitamente aplicável ao *leasing* a decisão prolatada pelo STF, em relação à não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE nº 121.116-3). Com efeito, por ocasião do julgamento dos Embargos Infringentes nº 70012234555, realizado em 16. 9.2005, a decisão do Grupo foi pela não-incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil.

Ante todo o exposto, afigura-se inafastável a conclusão de que, ao contrário do *leasing* operacional, o conceito de *leasing* financeiro não se enquadra no de serviço, motivo pelo qual não merece prosperar a tributação pelo ISS.

2.2. O Município competente para sua eventual exigência

Segundo o sistema tributário vigente, constitucional (art. 156, III, da CF/88) e infraconstitucional (LC nº 116/03), os municípios têm competência para instituir e exigir o recolhimento de ISS em relação aos serviços prestados em qualquer local dentro de seu território. Não pode, pois, sob pena de invasão de competência, pretender recolher o ISS sobre fatos ocorridos fora de seu território.

12. TJSC. AI nº 2003.009941-7, 1ª Câmara, Rel. Des. Newton Janke, DJ. 18.11.2003.

Se considerado possível e legítimo o enquadramento de *leasing* financeiro no conceito de serviço, tem-se por inequívoco que o local da ocorrência do fato gerador, no caso, coincide com o do estabelecimento prestador.

Nos termos do disposto no art. 12, *a*, do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, “considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador.”

A LC nº 116/2003, por sua vez, em seu art. 4º, estabelece que

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

Embora cientes da discussão doutrinária e jurisprudencial atinente ao local da ocorrência do fato gerador (ou da prestação de serviço) para fins de determinação da competência tributária do ISS¹³, sendo majoritário o posicionamento de que, salvo em determinadas hipóteses em que nítido o desempenho da atividade em município diverso (limpeza, construção civil, segurança, etc.), prevalece a competência daquele em que localizado o estabelecimento prestador, não se faz sequer necessário o enfrentamento da questão, pois, embora se trate de atividade complexa (sujeito, pois, à competência do município em que está localizado o estabelecimento prestador), no caso resta notório que o local da prestação de serviços, ou seja, o local em que desempenhada a atividade pretensamente

13. Prevalecendo, entre a corrente que defende que ocorreria no local do estabelecimento prestador e a que afirma que seria no local da prestação de serviço, o entendimento de que, quando incontestada a atividade tributada foi prestada/executada em Município distinto do estabelecimento prestador, a exemplo do que ocorre com as atividades de segurança e vigilância, construção civil, limpeza etc., será esse o Município competente; por outro lado, quando complexa a atividade ou quando prestado o serviço internamente, será o do estabelecimento prestador competente para exigir a exação

constitutiva do fato gerador, coincide com o do estabelecimento prestador.

Decompondo-se o *leasing* financeiro em suas etapas, tem-se que:

(1) a arrendadora capta recursos financeiros para a formação de um fundo; (2) o interessado na aquisição do veículo preenche a ficha cadastral na revenda/concessionária; (3) a arrendadora examina e aprova a ficha cadastral do proponente da operação de arrendamento mercantil; (4) a arrendadora analisa o crédito e propõe as condições do contrato; (5) a arrendadora informa a aprovação do crédito à revenda/concessionária; (6) a arrendadora formaliza o contrato; (7) os documentos pessoais do proponente, bem como do veículo a ser arrendado, são enviados à arrendadora; (8) os documentos enviados são conferidos e a operação é cadastrada junto ao sistema de dados da empresa de *leasing*; (9) o instrumento contratual é remetido ao proponente que, ato contínuo, o assina e devolve à sede da arrendadora; (10) os documentos são guardados e arquivados na sede da arrendadora; (11) o pagamento do veículo é liberado a favor da revenda/concessionária; (12) é emitido o respectivo carnê para pagamento das contraprestações pelo arrendatário, encerrando-se, dessa maneira, a execução da atividade de concessão e formalização da operação de arrendamento mercantil; (13) a arrendadora libera o veículo e o arrendatário toma posse, passando a utilizá-lo pelo prazo contratual; e, (14) ao final do contrato, o arrendatário deverá optar por uma das seguintes alternativas: (a) exercer a opção de compra do bem, caso em que a empresa de *leasing* emitirá recibo de venda e endossará o certificado de registro do veículo; (b) devolver o veículo, hipótese em que a empresa de *leasing* receberá em devolução o veículo, que ficará na sede para sua alienação a terceiro; ou (c) renovar o contrato, situação em que a empresa de *leasing* procederá à confecção de novo instrumento contratual.¹⁴

14. ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Nature-

É exatamente assim que a operação se procede. Primeiramente, inclusive para possibilitar a realização de operações de arrendamento mercantil, a arrendadora, por meio de seu estabelecimento prestador (geralmente sua sede), capta recursos de formas diversas para constituição de um fundo destinado a tais operações.

Assim, quando uma pessoa física ou jurídica dirige-se a uma concessionária de veículos a fim de adquirir um determinado produto e opta por fazê-lo mediante arrendamento mercantil contratado à arrendadora¹⁵, estará apta a prestar tal modalidade de empréstimo/financiamento.

Uma vez manifesta intenção de contratar um arrendamento mercantil à arrendadora, deve o interessado preencher uma ficha cadastral, em que restarão indicados, além do veículo pretendido e respectivo valor, os dados pessoais do interessado.

A ficha cadastral é, então, remetida para análise pela empresa de arrendamento em seu estabelecimento.

Nesse local, os funcionários da arrendadora procederão a uma pesquisa da situação financeira e patrimonial do proponente a fim de verificar sua aptidão à contratação do arrendamento, incluindo a verificação de restrições de crédito, referências bancárias, dados patrimoniais, etc.

Finalizado o processo de avaliação instaurado e desenvolvido por seus empregados (aprovação ou não), o resultado é por eles encaminhado (via fac-símile) à concessionária de veículos.

Se aprovado o cadastro, inicia-se a elaboração do contrato de arrendamento mercantil a ser firmado, agora pelo departamento jurídico também instalado no estabelecimento da empresa.

Para tanto, a concessionária encaminha para a empresa de arrendamento os documentos pessoais do arrendatário e do veículo por ele escolhido, os quais são, nesse município, conferidos e cadastrados.

za - ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 122. São Paulo: Dialética. p. 124.

15. Em regra, podem optar por dois sistemas de financiamento: crédito direto ao consumidor (CDC) ou arrendamento mercantil (*leasing*). Por vezes, o *leasing* se apresenta como a opção mais barata e vantajosa.

O contrato, devidamente assinado pelo representante legal da arrendadora no estabelecimento prestador é, então, remetido à concessionária, para colheita da assinatura do arrendatário, que fica com uma via do instrumento. A outra, juntamente com o dossiê do caso (documentos referentes ao veículo e ao arrendatário), é arquivada no estabelecimento da arrendadora.

Os recursos, administrados pelo estabelecimento prestador, são, por sua vez, liberados e o veículo é entregue ao arrendatário, para que dele usufrua em qualquer local.

Os boletos para pagamento gradativo do arrendatário também são emitidos no estabelecimento da arrendadora e de lá remetidos à concessionária para entrega ao arrendatário.

Em caso de inadimplimento do arrendatário, é o corpo de profissionais também instalado no estabelecimento prestador que realizará a respectiva cobrança.

Ao final do contrato, a opção apresentada pelo arrendatário (compra, devolução ou renovação) é operacionalizada naquele local pelos funcionários da arrendadora.

Observa-se, assim, que, tanto qualitativa como quantitativamente, a atividade de *leasing* financeiro é desempenhada (exercida) no município em que localizado o estabelecimento prestador.

Conforme asseverado por Humberto Ávila emparecer sobre a matéria,

[...] qualitativamente, porque os atos principais, assim entendidos aqueles que viabilizam o arrendamento mercantil, são praticados na sede: a formação do fundo, a análise do crédito, a elaboração do contrato e a liberação do veículo são feitos na sede. É na sede que é concretizado o arrendamento mercantil. Os atos, praticados fora do local da sede, são meros atos de conclusão de algo concebido no local da sede da arrendadora: preenchimento da ficha cadastral pelo interessado, envio de documentos e assinatura e remessa do instrumento contratual. Todos esses atos, embora praticados fora do local da sede da arrendadora, são atos de mera confirmação da atividade desenvolvida pelo estabelecimento prestador. Cada um deles consubstancia uma atividade-meio para a concretização do arrendamento mercantil, sem autonomia própria, não podendo, como já analisado, sofrer a tributação municipal, como já de-

ciduiu o Supremo Tribunal Federal, quando deliberou que as atividades bancárias de custódia de títulos e elaboração de cadastro, sem autonomia frente às operações financeiras, “*não suscitam o imposto municipal sobre serviços*”.¹⁶ (grifos no original)

Quantitativamente, das 14 etapas mencionadas, apenas três (a segunda, a sétima e a nona) são realizadas fora do local da sede da arrendadora. As demais são realizadas na sede da arrendadora. A captação de recursos financeiros, o exame e a aprovação da ficha cadastral, a análise do crédito, a proposta das condições contratuais, a aprovação do crédito, a formalização do contrato, a conferência e o cadastro dos documentos, a remessa e devolução do instrumento contratual, a guarda e arquivamento dos documentos, o pagamento do veículo, a emissão do carne de pagamento e a autorização de liberação do veículo são realizados na sede da arrendadora.

Ora, além de inexistir, no município em localizada a concessionária de veículos ou em que residente o arrendatário, sequer um estabelecimento da arrendadora, independentemente da qualificação que a ele se ofereça (sede, filial, sucursal etc.), tem-se por evidente que a mera aquisição de veículo perante concessionária ou o endereço do adquirente são irrelevantes à ocorrência da operação de *leasing*. Enquanto o último não apresenta nenhuma relação com a operação, inclusive porque o veículo pode ser utilizado pelo comprador em qualquer local, aquele nada mais representa que uma atividade acessória à contratada pelo arrendatário, que não configura atividade constitutiva do fato gerador nem, por conseguinte, prestação de serviço, mas simples atividade-meio necessária ao financiamento (fim).

Isso se torna ainda mais evidente quando se trata de arrendamento mercantil financeiro, em que não existe a intenção da arrendadora em ficar com o bem arrendado, adquirido simplesmente por solicitação do arrendatário.

Não é o município em que instalada a concessionária de veículos ou em que residente o arrendatário o local do estabelecimento prestador dos serviços, nem, muito menos, o local em que

16. STF. RE nº 97804. Segunda Turma: Rel. Min. Décio Miranda. DJ 31.8.1984.

a operação de arrendamento foi prestada (no caso, no local do estabelecimento prestador). Trata-se, repita-se, tão somente do local em que adquiridos, pela arrendadora, os veículos arrendados, *que, inclusive, podem estar sendo utilizados em qualquer Município do país, quiçá fora dele.*

Ora, se não há qualquer estabelecimento da arrendadora nesse município nem nele foram realizadas as operações principais do arrendamento, não há que se cogitar de serviço por ele tributado.

Assim, inclusive, ensina Aires F. Barreto¹⁷, ao afirmar a irrelevância do local em que concretizadas as etapas dessa natureza, a exemplo da captação da clientela e, analogamente, da aquisição do veículo arrendado. Observe-se:

O local onde estabelecido o usuário do serviço também não tem nenhum relevo, para discernir o local da prestação, do mesmo modo que não se pode tomar, como critério de discernimento, o lugar onde são exercidas algumas atividades que podem ser úteis ou importantes para a prestação de serviços, mas que, por si sós, não a consumam.

[...]

Será absurdo pretender que algum ISS é devido a certo Município pela mera circunstância de nele estar localizado o adquirente (titular) de cartão. Para não alongar a análise, basta considerar que o titular do cartão pode não utilizar nunca no Município em que domiciliado ou estabelecido e nem mesmo no país.

[...]

Veja-se também o que ocorre com os serviços de advocacia. Não é incomum que o advogado, estabelecido no Município "A", deva ingressar com petição, no Município "B", relativa ao cliente domiciliado ou estabelecido no Município "C".

Não temos dúvidas em afirmar que, nesse caso, o ISS é devido ao Município "A", porque é ali que o serviço é prestado, independentemente de onde estiver o fórum ou o tribunal, em que se protocolou a petição ou o domicílio ou estabelecimento do tomador.

Similarmente, cogite-se de arquiteto que desenvolve complexo e demorado projeto, em seu escritório, no Município "A", mas deve entregá-lo

17. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 267-270.

no protocolo do Município “B”, onde se realiza a licitação para escolha da melhor concepção arquitetônica (considerando preço e funcionalidade). Parece ser descabido afirmar que o ISS é devido no Município “B”, só porque lá está o tomador do serviços (*sic*).

[...] Com efeito, é o que se depreende de julgado em que se afirma que o ISS “é sempre devido ao Município do local de sua prestação, desde que realizado por estabelecimento aí mantido”.¹⁸

No mesmo sentido, atente-se para o teor dos seguintes julgados que têm por objeto atividade análoga, a administração de consórcios¹⁹:

TRIBUTARIO. ISS. ADMINISTRAÇÃO DE CONSORCIOS. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS E EXIGIVEL NO MUNICIPIO EM QUE A EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS ADMINISTRA O CONSORCIO, NADA IMPORTANDO QUE CAPTE A CLIENTELA EM OUTROS MUNICIPIOS.[...] ²⁰ ISS – Administração de Consórcios – Local do Estabelecimento Prestador – Competência.

Já se vê que em Lins estão as sedes das recorridas, consoante documentos adjuntados à inaugural, verificando-se que as filiais existentes tão apenas angariam consorciados. Entanto, o serviço mesmo (controle dos contratos obtidos, cadastramento dos consorciados, acompanhamento dos grupos, emissão dos carnês de pagamento, contabilização dos créditos em conta-corrente dos interessados, sorteio geral e entrega do bem consorciado, encerramento de grupos) é efetuado em Lins, de consonância com os documentos adicionados à prodrômica. A essencialidade do serviço, aquele desenvolver de atividades que culminam com a entrega do bem em apreço, é toda ela realizada no Município sobredito, consoante ora analisado, tocando às filiais tão apenas servirem de ponto

18. Cf. Ap. Cíveis 230.895, 231.935, 245.477 e 273.166, in BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p.270.

19. Em ambos, embora o contratante possa residir e/ou utilizar o veículo em qualquer município do território nacional, o contrato é cadastrado, processado e contabilizado, enfim, administrado na sede do estabelecimento da empresa de arrendamento mercantil.

20. STJ. REsp 11942/SP. Segunda Turma: Rel. Min. Ari Pargendler. DJ 11.12.1995, p. 43197.

de contato com os possíveis adeptos, não lhes assistindo nenhuma autonomia, já que submetem à matriz todas as atividades desenvolvidas. Portanto, verificando-se que o estabelecimento localiza-se em Lins, via de conseqüência tem-se que o recolhimento do ISS deve ser ali efetuado, descabendo provimento ao recurso da Municipalidade de São José dos Campos, via de conseqüência.²¹

Ante todo o exposto, tem-se por inequívoco que a singela circunstância de o veículo arrendado haver sido adquirido junto à concessionária localizada no Município A não tem o condão de transferir-lhe, do Município B (onde localizado o estabelecimento prestador), o local da ocorrência de eventual fato gerador (operação do *leasing*). Naquele inexistente qualquer estabelecimento ou preposto da arrendadora e não é realizada qualquer atividade caracterizadora da operação de *leasing*.

Pretendem, pois, os municípios mencionados no caso gerador, em última análise, usurpando competência do município em que instalado o estabelecimento prestador, cobrar ISS sobre as operações realizadas além de seu território.

Assim, tais entidades de direito público interno afiguram-se incompetentes para exigência do ISS supostamente incidente sobre tais operações.

2.3. A base de cálculo

Com fundamento em suposta omissão de informações das arrendadoras, os municípios findam por fixar a base de cálculo do ISS reputado devido mediante arbitramento correspondente à importância de 140% a 200% do valor do veículo arrendado.

Embora não se pretenda ingressar na controvérsia acerca da possibilidade de arbitramento, que certamente dependerá de uma análise ainda mais casuística, tem-se que, ainda que seja admitido, não pode ser realizado nos moldes verificados, pois deve representar o valor do *serviço* prestado, circunstância não observada no caso.

21. AC. un. da 5ª C, do 1º TACSP – AC 481.596-7. Rel. Juiz Carlos Luiz Bianco – j. 2.2.94.

Ora, tanto o artigo 9º do Decreto-Lei nº 406/68 como o artigo 7º da Lei Complementar nº 116/03 consagram o preço do serviço como base de cálculo do ISS. Este, por sua vez, conforme maciça construção doutrinária, corresponde ao montante pago a título de remuneração pela conduta humana praticada em benefício de outrem.

Ocorre que o valor do *leasing* não se confunde, nem o poderia, com o valor do financiamento, do aluguel ou do veículo, seja porque tais importâncias não correspondem ao valor do *serviço*, seja porque não se trata de imposto incidente sobre operação financeira, renda ou venda de mercadorias, de competência de outros entes federados.

Se há alguma obrigação de fazer a ser tributada, deve ter por referência os esforços humanos despendidos para a concessão do arrendamento, a saber, com o exame e aprovação da ficha cadastral, análise do crédito, elaboração e formalização de contrato, conferência, cadastro e arquivamento de dados, emissão de boleto etc., e não o valor do veículo, do aluguel ou do financiamento (obrigação *de dar* dinheiro).

O esforço humano das arrendadoras em favor do arrendatário independe do valor do veículo, do aluguel ou do financiamento. Exigir o tributo com base em tais aspectos seria absurdo semelhante a exigir taxa judiciária com base no valor da causa, hipótese há muito rechaçada pelo STF²² dada sua tamanha irrazoabilidade.

Outrossim, deve-se ter em mente que o conceito de preço de serviços não compreende toda e qualquer entrada de caixa que venha a ser realizada durante a operação. Como bem expõe Eduardo Botallo²³, para saber o que comporá a base de cálculo do ISS, deve-se distinguir entre entrada e receita. A entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade e receita é a entrada que passa a pertencer à entidade, que incrementa seu patrimônio. Assim, não devem sequer servir de base ao dimensionamento da base de cálculo do *leasing* os valores do automóvel e do financiamento (total).

22. Representação nº 1.077, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 28.09.1984.

23. BOTALLO, Eduardo. ISS - Problemas Atuais. *Revista de Direito Tributário*, v. 71. São Paulo: Malheiros, 1998. pp. 38 e ss.

Devem os municípios, portanto, por meio de sua autoridade fiscal, quando do arbitramento, levar em consideração o valor da contraprestação pelos *serviços* efetivamente prestados aos arrendatários durante a vigência do contrato, *excluindo do valor arbitrado ao menos o passado pela arrendadora à concessionária para fins de aquisição do veículo arrendado.*

3. A incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil e o STF

Apresentada, ainda que perfunctoriamente, a discussão geral sobre a sistemática de recolhimento do ISS sobre o *leasing*, cumpre formular, com base no pretérito posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, as perspectivas de julgamento de tal Corte sobre a matéria constitucional, pois será ela que, definitivamente, decidirá sobre a possibilidade de incidência do ISS sobre o *leasing* financeiro.

Embora os casos adiante analisados antecedam a Constituição de 1988, a criação do Superior Tribunal de Justiça e a inserção expressa do arrendamento mercantil na lista de serviços e tenham sido enfrentados por ministros que não mais compõem os quadros do STF, a análise não apresenta importância apenas histórica, mas fornece elementos que permitem a dedução do deslinde da questão, mormente por se tratar de um Tribunal que, salvo raras exceções, tem por praxe respeitar suas decisões pretéritas.

Conforme já informado, os antigos membros da Suprema Corte dividiam-se em duas principais correntes. Havia os que reconheciam a incidência do ISS sobre o *leasing*, por entenderem que este se encontrava contemplado pela hipótese da *locação de bens móveis*, e os que afastavam sua incidência, por encontrarem no financiamento (e não na locação) o aspecto preponderante de tal contrato típico.

Vejamos os reflexos de tais posicionamentos.

3.1. O arrendamento mercantil como locação de bens móveis

Indica-se como julgado paradigma de tal posicionamento o Recurso Extraordinário nº 106047/SP, relatado pelo Min. Rafael

Mayer e enfrentado pela Primeira Turma em 19.11.1985. Observe-se o teor de sua ementa:

ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do imposto sobre serviços. Subsunção no item 52 da lista de serviços. Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, esta sujeita ao iss, em correspondência a categoria prevista no item 52 da lista. Recurso extraordinário não conhecido.

Invocando o critério da preponderância da atividade desenvolvida pela empresa, os Ministros Rafael Mayer, Octavio Gallotti e Sydnei Sanches concluíram que tal atividade encontrar-se-ia no delineamento do fato impositivo *locação de bens móveis* e, portanto, deveria sofrer a incidência do ISS.

Observe-se o teor do seguinte trecho do voto condutor:

Admitindo que o arrendamento mercantil tem constituição complexa, integrada simultaneamente pelos elementos da locação de bens e da opção de aquisição dos bens locados, o venerando acórdão recorrido, endossando a doutrina da sentença de primeiro grau, invoca o critério da preponderância da atividade desenvolvida pela empresa prestadora de serviço para o efeito de incidência tributária e de subsunção no item 52 da Lista pos 'certo é o elemento factual do arrendamento e incerto o evento da aquisição' (fls.)

[...]

Certamente, o arrendamento mercantil (*leasing*) cujo tratamento tributário é regulado na Lei 6099/74, e para esse efeito vem aí definido, tem aspectos complexos e um sentido econômico peculiar. Conceituado no parág. único do art. 1º do diploma legal, como 'a operação realizada entre pessoas jurídicas que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária', ela envolve, de um lado, uma operação de financiamento da aquisição da mercadoria pela arrendadora e, de outro lado, a opção de compra pelo arrendatário, ao término do arrendamento, se não o renovar ou apenas devolução do bem, mas o fundamental, a constituir como que o núcleo e razão da atividade está no arrendamento.

Esse arrendamento de bens [...] é que constitui a substância da prestação do serviço a que se propõe a empresa, e pela qual a sua atividade se torna específica e significativa do ponto de vista fiscal.

Não há, portanto, emprego de analogia criadora de tributo à revelia do art. 108, § 1º do CTN, mas a apreensão da realidade de um serviço prestado habitualmente cuja conotação essencial, própria do arrendamento mercantil de móveis, encontra correspondência na categoria do serviço prevista no item 52, a saber, a locação de coisas móveis.

Evidente, pois, que o julgamento tem por premissa a afirmação de que o arrendamento mercantil seria, essencialmente, uma locação de bens móveis.

Ocorre que, anos após, quando já apresentava parcialmente a atual composição, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão *locação de bens móveis* da lista de serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406/68, na redação conferida pela Lei Complementar nº 56/87.

Trata-se do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, relatado pelo Min. Octávio Gallotti, cuja ementa segue transcrita:

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 imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

O Min. Marco Aurélio, em seu voto, ressaltou:

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.

[...]

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, prevalece, prevalecem as balizas constitucionais e legais, a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte; prevalece, alfim, a organicidade do próprio direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.

No mesmo sentido, Celso de Mello:

Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/196), que a qualificação da ‘locação de bens móveis’, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do ISS, nada mais significa do que a *inadmissível e arbitrária manipulação*, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, *eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer*, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

[...]

O fato irrecusável é um só: a Constituição, quando atribui competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços.

Cumpre 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. (grifos nossos)

Ora, se o Supremo Tribunal Federal entende, que o arrendamento mercantil encontra-se englobado pela locação de bens móveis, pois tal seria o seu elemento preponderante (premissa menor), e que a locação de bens móveis não se sujeita à incidência de ISS,

pois não configura serviço (premissa maior), tem-se por inexorável a conclusão de que sobre o arrendamento mercantil também tal tributo não pode incidir, por igual ausência de configuração do fato impositivo (prestação de serviços).

3.2. O arrendamento mercantil como operação financeira

Já por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 106.047/SP, indicado como paradigma para o entendimento do *leasing* como locação de bens móveis, o Ministro Oscar Corrêa ressaltou, em seu voto vencido, que “o traço fundamental do *leasing* é o *financiamento*, sem o qual não se completa e integra a *operação financeira* em que importa. Enquanto arrendador e arrendatário estão à frente à frente, mas não opera o *financiamento*, não há falar em *leasing*. Pode haver locação de bens, compra e venda, só o financiamento leva ao ‘leasing’”. (grifos nossos)

Posteriormente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº.107.869-3/SP, cujo julgamento final veio a converter o recurso em especial, a maioria dos ministros que proferiram votos em relação ao mérito concluiu tratar-se o *leasing* de operação financeira.

O Ministro Célio Borja registrou:

Note-se, ainda, que a referida lei brasileira não só disciplina o negócio jurídico como típico que quer submeter ao tratamento tributário nela previsto mas qualifica, como compra e venda a prestação, o contrato de arrendamento de bens que com ela esteja em desacordo (art. 11, §1º), não deixando margem ao intérprete, quanto à alternativa classificação do fenômeno. Daí poder-se afirmar que o negócio jurídico que atende aos requisitos da Lei nº 6.099/74 não é compra e venda, nem locação de coisas, nem mútuo de dinheiro, mas uma modalidade de operação financeira *sui generis*.

E acrescenta:

Se a lei federal competente (Lei nº 6.099/74), cristalinamente, submete o tratamento tributário do arrendamento mercantil às suas próprias disposições, define-o como operação financeira e dá-lhe autonomia conceitu-

al em face da locação, da compra e venda e dos mais institutos de direito privado, nenhum legislador tributário, nenhum intérprete, mesmo o da União, pode tornar equívocos os conceitos jurídicos que a lei complementar quer unívocos.

Por fim, conclui em aditamento ao seu voto, “entendo que o *leasing* é operação financeira, não poderia ser incluído na lista do ISS, pela simples razão de que não é serviço.” (grifo nosso)

Ou seja, também se considerado o arrendamento mercantil como operação financeira, certamente restará afastada, pelo STF, a incidência do ISS.

4. Conclusão

Ante todo o exposto, apresentam-se as seguintes conclusões:

- a) o *leasing* financeiro não é serviço, pois não tem por caráter essencial uma obrigação de fazer;
- b) ainda que o *leasing* financeiro fosse considerado serviço, o município competente para exigí-lo seria o do local do estabelecimento prestador, e não aquele em que localizada a concessionária de veículos que vendeu o carro arrendado ou em que residente o arrendatário;
- c) a base de cálculo que vem sendo arbitrada pelos municípios não leva em consideração o preço do serviço, uma vez que engloba valores relativos a operações acessórias;
- d) o poder judiciário não tem posição sedimentada sobre o assunto; e
- e) embora o tema, sob a perspectiva levantada, seja inédito para o Supremo Tribunal Federal, se mantida a coerência com seus julgados anteriores, será afastada a tributação do *leasing* pelo ISS.

Destarte, os municípios e o poder judiciário devem ter cautela quando o tema for o levantamento e a utilização, pelos primeiros, dos recursos depositados pelas empresas de arrendamento mercantil em discussões judiciais. Aqueles porque poderão

estar contraindo um grande passivo e este porque pode estar a determinar medidas irreversíveis, pois, uma vez utilizados os recursos e ainda que formado o fundo de reserva exigido por lei, os municípios dificilmente terão como *devolvê-los* às arrendadoras.

5. Referências bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. Parecer. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas Constitucionais Aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de Incidência, Base de Cálculo e Local da Prestação. Leasing Financeiro: Análise da Incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 122. São Paulo: Dialética, nov/2005.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BOTALLO, Eduardo. ISS – Problemas Atuais. *Revista de Direito Tributário*, v. 71. São Paulo: Malheiros. 1998.
- FRANCO, João Melo; MARTINS, Herlander Antunes. *Dicionário de Conceitos e Princípios Jurídicos*. Coimbra: Almedina, 1988.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. ISS e Operações de Leasing. *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 139. São Paulo: Dialética, abr/2007.
- MELO, José Eduardo Soares. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*, 4ª ed. rev.. São Paulo: Dialética, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *ISS na Lei Complementar 116/2003 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.

O MUNICÍPIO DE SÃO PAULO E O POLÊMICO CADASTRO DE PRESTADORES DE SERVIÇOS CRIADO PELA LEI N° 14.042/05

Edmundo Emerson de Medeiros

1. São Paulo e a polêmica do cadastro de prestadores de serviços

Publicada em 31.8.2005, a lei n° 14.042/05 do Município de São Paulo gerou muita polêmica desde sua implementação. Decorrente do projeto de Lei n° 220/05, a lei instituiu a obrigatoriedade das empresas que prestam serviços na capital paulista, mas estão cadastradas em outros municípios, de se inscreverem em cadastro da prefeitura da capital, sob pena de se sujeitarem à retenção pelo tomador dos serviços do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)¹.

A polêmica, obviamente, deriva do fato de que as empresas que passaram a sofrer a retenção não foram, por essa razão, desobrigadas pelos municípios dos seus respectivos domicílios fiscais do recolhimento do ISSQN a eles devido.

Interessante destacar que a lei sancionada pelo prefeito José Serra reacendeu velhas discussões em torno da legitimidade ativa e da sujeição passiva do ISSQN. Tais debates remontam à vigência do Decreto-lei n° 406/68 e concentram-se em torno da questão sobre o local em que o ISSQN seria devido: no local do estabelecimento prestador ou no local da prestação do serviço. O debate gerado pela lei paulistana n° 14.042/05 não é, obviamente, um novo mergulho nessa (quase) superada disputa, no entanto, sem sombra de dúvidas,

1. Art. 9º-A – O prestador de serviço que emitir nota fiscal autorizada por outro Município, para tomador estabelecido no Município de São Paulo, referente aos serviços descritos nos itens 1, 2, 3 (exceto o subitem 3.04), 4 a 6, 8 a 10, 13 a 15, 17 (exceto os subitens 17.05 e 17.09), 18, 19 e 21 a 40, bem como nos subitens 7.01, 7.03, 7.06, 7.07, 7.08, 7.13, 7.18, 7.19, 7.20, 11.03 e 12.13, todos constantes da lista do caput do artigo 1º desta lei, fica obrigado a proceder à sua inscrição em cadastro da Secretaria Municipal de Finanças, conforme dispuser o regulamento.

é travado a partir dos mesmos elementos nucleares: legitimidade ativa e sujeição passiva do ISSQN.

Alheia à onda de reclamações e ações movidas não apenas pelas empresas atingidas, mas, também, por entidades de classe e municípios vizinhos, o discurso adotado pela Prefeitura de São Paulo para legitimar a nova norma baseou-se no crescente surgimento de empresas que, situadas na capital, criaram *empresas virtuais* em municípios vizinhos com atraentes alíquotas do ISSQN². Nas clássicas palavras de Macrobius, em síntese, para a prefeitura paulistana “*Leges bonae ex malis moribus procreantur*” (“As boas leis nascem dos maus costumes”).

Não foi à toa, portanto, o pedido feito pela Prefeitura de São Paulo à Polícia Civil, de que verificasse, *in loco*, um único endereço em Santana do Parnaíba (Rua Bento Crispim de Oliveira, n° 324), no qual estariam (supostamente) instaladas nada menos que 736 empresas. O caso, como não poderia deixar de ser, tornou-se estandarte do discurso municipal.

Esse tipo de *planejamento tributário* não é novidade. Muitos paulistanos que lêem este artigo, seguramente, já se depararam (com certo estranhamento) com o veículo do vizinho, estacionado na garagem do condomínio, com placas do Estado do Paraná ou de outros estados vizinhos que oferecem *apetitosas* alíquotas do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Passar-se-á, então, a analisar de forma mais detida os aspectos jurídico-tributários relacionados à discussão gerada pela lei n° 14.042/05 do Município de São Paulo.

-
2. O Decreto n° 46.598, de 04 de novembro de 2005, que regulamenta a Lei n° 14.042/05, destaca em seu preâmbulo: “CONSIDERANDO que o artigo 3° da Lei Complementar Federal n° 116, de 31 de julho de 2003, estabelece, como regra geral, que os serviços consideram-se prestados e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador; CONSIDERANDO a necessidade de resguardar os contribuintes regularmente estabelecidos no Município de São Paulo da concorrência predatória de empresas que, embora nele efetivamente operem, simulam seu estabelecimento em cidades onde as alíquotas do imposto são inferiores àquelas vigentes neste Município; CONSIDERANDO que a mencionada simulação configura fraude contra a Administração Tributária do Município de São Paulo, à qual compete o dever de coibi-la, a fim de evitar graves prejuízos ao erário, DECRETA”.

2. Breve histórico legislativo do ISSQN

Em sua forma atual, o ISSQN surgiu com a Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, que dispôs competir aos municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos estados, delegando à lei complementar o estabelecimento de critérios para distinguir as atividades que poderiam ser tributadas no âmbito municipal.

Seguiu-se a edição do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), que, já no ano seguinte, com os Atos Complementares nº 34, nº 35 e nº 36, sofreu relevantes alterações em relação ao ISSQN. O Decreto-Lei nº 406, de 3./12.1968, revogou todas as disposições do CTN acerca do ISSQN e do ICM e passou a regulá-los, definindo fato gerador, base de cálculo, etc., além de veicular a lista dos serviços que ficariam sujeitos ao tributo municipal³. Em 1969, por meio do Decreto-Lei nº 834/69, o número de itens da lista sofreu substancial ampliação, passando de 29 para 66 itens.

A Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987, conferiu nova redação à lista de serviços, ampliando-a para 100 itens. Em 23.12.1999, a Lei Complementar nº 100 acrescentou à citada lista de serviços a exploração de rodovias. Vigente na essência por mais de 15 anos, a lista editada pela Lei Complementar nº 56 só foi substituída com a edição da Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003, atual norma de regência do tributo municipal. Frise-se, por fim, que, em âmbito constitucional, a Carta Política de 1988 ratificou a competência municipal para instituir o ISSQN, seguindo-se, em âmbito constitucional, a Emenda nº 37/02, que fixou a alíquota mínima para a cobrança do imposto em 2%.

3. Local do prestador ou do tomador: o STJ e a competência para tributar

Sob a regência do Decreto-Lei nº 406, de 31.12.1968, o contribuinte do ISSQN era o prestador do serviço, sendo o imposto devido

3. Art. 8º. O imposto de competência de municípios sobre serviços de qualquer natureza, tem como fato gerador à prestação por empresa ou autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa.

no local da prestação, assim considerado⁴: (a) o do estabelecimento (ou domicílio) do prestador; (b) no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação; e (c) no caso de exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, etc., o município em cujo território haja parcela da estrada explorada.

Tinha-se, em vista dessa disposição, a regra geral de que o imposto era devido ao município no qual estava localizado o estabelecimento prestador dos serviços tributados, pouco importando, portanto, que a prestação tivesse ocorrido em outros municípios.

A aparente simplicidade de tal regra, no entanto, restou abalada por sucessivas decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido de que a competência para exigir o ISSQN, diferentemente do que dispunha a norma mencionada, era do município no qual ocorreu o fato gerador, irrelevante, neste caso, que a prestação tivesse sido feita por empresa estabelecida em outro município. Os acórdãos abaixo, proferidos pelo STJ, sintetizam esse posicionamento:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. "O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados". Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239. 3. Agravo Regimental desprovido. (STJ; Primeira Turma; Relator Ministro Luiz Fux; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 747266; DJ 19.6.2006).

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. LOCAL DA EFETIVA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

4. Artigos 10 e 12 do Decreto-Lei nº 406/68.

AUSÊNCIA DE EIVA NO JULGADO. ACÓRDÃO EM SINTONIA COM A ORIENTAÇÃO DESTA SODALÍCIO. Do atento exame dos autos, verifica-se que a egrégia Corte de origem, embora de modo contrário aos interesses da recorrente, apreciou fundamentadamente a questão trazida pelas partes. Observa-se, outrossim, que inexistente qualquer eiva a ser sanada no v. acórdão recorrido. “As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto” (RMS 17.156/SE, Relator Ministro Castro Meira, DJ 20.09.2004). Agravo regimental improvido. (Brasília – DF, Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 636599, Relator: Ministro Franciulli Netto, DJ 03.5.2005).

Essa linha jurisprudencial gerou certo transtorno e insegurança a muitos contribuintes, que passaram a sofrer a exigência do tributo tanto do município no qual estava localizada a sede da empresa, quanto daquele em cujo território ocorria a prestação do serviço sujeito a tributação⁵.

A Lei Complementar nº 116/03 manteve a regra geral do Decreto-Lei nº 406/68, alterando apenas o número de exceções, que aumentou de 02 (construção civil e exploração de rodovias mediante cobrança de preço dos usuários) para 20, todas elencadas em seu art. 3º de maneira taxativa⁶.

5. O posicionamento adotado pelo STJ gerou e continua a gerar polêmica. Caio de AZEVEDO TRINDADE entende ser equivocada “[...] a idéia de vinculação entre o âmbito territorial de eficácia da lei e o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária. O legislador complementar adotou, como critério espacial, o local do estabelecimento do prestador do serviço. Nada há que possa inquirir de inconstitucional tal escolha. O fundamento do STJ ofende, ainda, outra diretriz complementar, desta vez a prescrita no CTN, art. 102. Ora, sendo o Decreto-lei 406/68 lei materialmente complementar, é possível a concessão de efeitos extraterritoriais às leis municipais.” (Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação. RDDT 95/38 e 48, 08/2003).

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

É provável, portanto, que a mencionada situação de insegurança não tenha sido completamente rechaçada pela simples previsão de um número maior de serviços sujeitos à exceção da regra geral de incidência (local da respectiva prestação), feita de forma expressa na nova norma complementar.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, não há, até o presente momento, decisões que alberguem a discussão sobre a competência para a cobrança do ISSQN, em relação a fatos geradores ocorridos na vigência da Lei Complementar nº 116/03. O que há, por enquanto, são decisões que, fazendo menção ao Decreto-lei nº 406/68, reafirmam o entendimento de que a competência tributária é do município em que ocorreu o fato gerador (prestação de serviço) e que ratificam, em relação à nova lei complementar, as exceções nela previstas à regra geral de incidência do imposto no local da sede da empresa. Veja-se a ementa abaixo de acórdão proferido pelo STJ:

RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. 1. As duas Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68, revogado pela Lei Complementar nº 116/2003, pacificaram entendimento no sentido de que a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS é a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorre o fato gerador do imposto. 2. Ademais, nos termos do art. 106 do CTN, em caso de situação não definitivamente julgada, a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de defini-lo como infração. 3. No particular, não mais subsiste qualquer das penalidades aplicadas nos autos de infração baixados pelo Município da sede da empresa, pois a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do "local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados". 4. Recurso ordinário provido. (STJ; Segunda Turma; Relator Ministro Castro Meira; Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 17156; DJ 20.9.2004).

Como se vê, não há manifestação conclusiva do tribunal superior acerca da extensão do entendimento construído jurisprudencialmente na vigência do Decreto-lei nº 406/68, aos casos que envolvem fatos geradores ocorridos sob a regência da nova Lei Complementar. Na ementa supra transcrita, por exemplo, há apenas a ratificação de exceção prevista na nova norma, ressaltando-se no julgado que a incidência do tributo no local da prestação, neste caso, deve-se ao fato de que “a Lei Complementar nº 116/2003 estabelece em seu art. 3º, inc. XVI, que para os serviços de vigilância a competência para realizar a cobrança do ISS é do ente municipal do local dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados.”

Embora a questão da competência para cobrança do ISSQN seja tangenciada pela discussão decorrente da lei paulistana nº 14.042/05, não se pode dizer que há em tal debate, sintetizado nas ementas supra transcritas do STJ, um esgotamento dos principais elementos envolvidos na análise da legitimidade do cadastro instituído pela capital paulista.

Prevalecendo o entendimento de que o tributo será devido no local da prestação do serviço, por óbvio, perderá a discussão seu objeto nuclear: o imposto seria cobrado pelo município em cujo território ocorreu o fato gerador. Perceba-se, no entanto, que, ao instituir o cadastro de prestadores de serviço localizados em outros municípios, o Município de São Paulo não busca subverter a regra geral de incidência imposta pela Lei Complementar nº 116/03, mas objetiva, ao contrário, a identificação dos prestadores de serviço que, apesar de estabelecidos nos limites do seu território, declaram falsamente em sentido contrário.

Não há aqui, portanto, veiculação de norma que altera regra de competência estabelecida em lei complementar, até porque, se assim estivesse sendo feito, qual o sentido da exigência criada com o objetivo de identificar as empresas efetivamente estabelecidas na capital paulista?

4. Obrigações acessórias e poder de fiscalização

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação tributária pode ser principal⁷ ou acessória. A principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Extingue-se com o crédito dela decorrente⁸. A obrigação acessória, por seu turno, tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos⁹.

Segundo o § 3º do mesmo artigo, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal em relação à penalidade pecuniária¹⁰.

-
7. Paulo de Barros Carvalho destaca que “o legislador do código chama de obrigação principal ao vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo como objeto uma prestação pecuniária. É a relação jurídica, de cunho patrimonial, estabelecida no conseqüente da regra-matriz de incidência. As demais relações, destituídas desse caráter, são designadas por obrigações acessórias...” (In: *Curso de Direito Tributário*, 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 184).
 8. Preleciona Hugo de Brito Machado que “obrigação e crédito, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no direito tributário brasileiro. O CTN distinguiu a obrigação (art. 113) do crédito (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a prestação respectiva ainda não é exigível. Já o crédito tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.” (In: *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 141).
 9. “A melhor doutrina não considera tais obrigações como acessórias da obrigação de dar; prefere ver nelas deveres de natureza administrativa, isso porque a relação obrigacional é passageira, dissolvendo-se sobretudo pelo pagamento, enquanto nos comportamentos impostos em caráter permanente, as pessoas designadas em lei são sob um vínculo de durabilidade ou permanência não suscetível de exaurir-se com o mero cumprimento. A conclusão é que nem todos os comportamentos que o Código Tributário Nacional considera como obrigações devem ser efetivamente tidos como tais. Há que se discriminar entre obrigações ‘principais’ e os deveres.” (BASTOS, Celso Ribeiro. In: *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, p. 146).
 10. Há evidente impropriedade no disposto pelo § 3º, artigo 113, do CTN, quando considerada a definição de tributo oferecida pelo artigo 3º do mesmo código. Conforme destaca Celso Ribeiro Bastos (in *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Ed. Saraiva, 1998, p. 148), “Não há

Equivalente ao cadastro federal de pessoas físicas e jurídicas ou ao cadastro estadual de contribuintes do ICMS, o Cadastro Municipal de Contribuintes de Tributos Mobiliários passou a ser o ponto de partida adotado pelos municípios para cobrança e fiscalização do ISSQN. Também chamado de CCM, é o cadastro das pessoas físicas e jurídicas que exercem atividades sujeitas ao pagamento do imposto e de taxas mobiliárias diversas, tais como a Taxa de Fiscalização Sanitária, Taxa de Fiscalização de Anúncio, etc.

O prestador de serviço inscrito no CCM, por ocasião da prestação do serviço, é obrigado a emitir nota fiscal de serviços, além de manter escrita fiscal destinada ao registro dos serviços prestados, ainda que não tributados. Entre os documentos fiscais que integram o conjunto de obrigações acessórias do prestador de serviços paulistano, destacam-se a Declaração Mensal de Serviços (DMS), além de uma considerável quantidade de registros, como o de notas fiscais de serviços prestados, de serviços tomados ou intermediados de terceiros, de recebimento de impressos fiscais e termos de ocorrências, etc.

5. O cadastro da lei paulistana n° 14.042/05: excesso?

O primeiro questionamento feito à validade da lei paulistana instituidora do cadastro em comento diz respeito à violação da mesma ao artigo 146, III, da Constituição Federal. Tal artigo dispõe caber à legislação complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os contribuintes dos impostos constitucionalmente discriminados.

Realmente, não há dúvida sobre a clareza do dispositivo constitucional: a definição dos contribuintes sujeitos ao recolhimento

que se falar em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por revelar esse pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança.”

do ISSQN compete exclusivamente à lei complementar, o que, atualmente, é feito pela LC n° 116/03¹¹.

A nosso ver, no entanto, o ponto de gravidade é outro: ao estabelecer a retenção, pela tomadora, do ISSQN devido pela prestadora de serviços, a lei paulistana não altera a regra de sujeição passiva fixada em lei complementar, já que o imposto, nesse caso, continua sendo exigido do prestador que possui, de fato, sede no município de São Paulo (apesar de declarar em sentido diverso).

A lei municipal em questão, portanto, não está criando nova exceção à regra geral de incidência do ISSQN – município da sede da empresa –, como previsto pela LC n° 116/03, mas reafirmando tal regra e impondo sua aplicação àqueles que declaram falsamente estarem situados fora da capital.

Ao impor a obrigatoriedade do cadastro, o Município de São Paulo busca identificar a real localização do domicílio fiscal dos prestadores de serviços. Tal poder de fiscalização tem lastro no disposto pelo artigo 194 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a legislação tributária pode regular, em função da natureza do tributo, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização, estando sujeitas a esta atividade da administração fazendária as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive as que gozem de imunidade tributária ou isenção de caráter pessoal.

Ressalte-se que até mesmo a Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, faculta à administração tributária – especialmente (mas não apenas) para conferir efetividade aos princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva – o poder de identificar (além do patrimônio e dos rendimentos) as atividades econômi-

11. Acerca de tal dispositivo o Supremo Tribunal Federal já decidiu: “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 primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes – alínea a do artigo 146 do Diploma Maior de 1988.” (STF, 2ª Turma, Rel. Ministro Francisco Rezek, Recurso Extraordinário n° 193.380-1, 02/1996).

cas do contribuinte. Por óbvio, tais poderes devem, como explicitado no mesmo dispositivo, serem exercidos nos termos da lei e respeitando-se os direitos individuais do contribuinte; com relação especificamente à fiscalização implementada por meio do cadastro em comento, não parece haver qualquer abuso ou violação de direitos individuais, merecendo ressalva, no entanto, o aspecto atinente à retenção determinada a partir de mera presunção e sem a instauração do devido processo administrativo tendente à apuração do crédito tributário (supostamente devido) por meio do respectivo lançamento de ofício.

A questão que merece atenção, portanto, não é a que diz respeito à pretensa subversão, pela prefeitura paulistana, da regra de competência instituída pela LC n° 116/03, mas, sim, a seguinte: pode o município, sem a instauração de regular processo administrativo e, por decorrência, sem o respectivo lançamento de ofício, presumir que determinada empresa não possui sede na capital, simplesmente porque a mesma não realizou o cadastro instituído pela Lei n° 14.042/05?

Parece-nos que não. Com efeito, a tributação daqueles que, apesar de declararem de forma diversa, estão (de fato) situados na capital, não pode ser mera consequência da omissão quanto ao cadastramento instituído pela lei em comento, mas deve ser consequência de processo administrativo pelo qual seja assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Situação similar ocorre no âmbito federal: a Secretaria da Receita Federal, a partir dos dados de CPMF disponibilizados pelos bancos encarregados da retenção, inicia procedimentos de fiscalização em relação aos contribuintes que declaram renda incompatível com a respectiva movimentação bancária. Isso não significa, no entanto, que o ente fiscalizador pode presumir a omissão de receita exclusivamente a partir da movimentação bancária que originou a fiscalização¹². O órgão fazendário, portanto, pode, sim, fiscalizar

12. Essa questão já foi objeto de amplo debate no âmbito do próprio Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, conforme se depreende da ementa adiante transcrita: "IRPF - LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS INTERPOSIÇÃO DE PESSOA - A determinação dos rendimentos omitidos, tomando por

e, somente depois de ouvido o contribuinte e reunidos elementos palpáveis, poderá efetuar o lançamento de ofício fundado na receita comprovadamente omitida¹³.

O Município de São Paulo, igualmente, pode fiscalizar a prestação de serviço ocorrida dentro dos seus limites territoriais, não decorrendo desta conclusão, no entanto, a legalidade da retenção do ISSQN lastrada exclusivamente na omissão de cadastramento pela empresa situada fora da capital.

Ao presumir a falsidade da informação prestada pelo contribuinte sem antes adotar qualquer procedimento tendente à verificação do fato presumido e sem maior fundamentação, a prefeitura viola não apenas o direito ao contraditório e à ampla defesa, corolários do processo administrativo fiscal, mas, também, o disposto pelo artigo 149 do CTN, que prevê a obrigatoriedade de se efetuar o lançamento de ofício quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória¹⁴.

base depósitos bancários de origem não comprovada, somente pode ser efetuada em relação a terceiro quando restar comprovado pelo fisco que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento lhe pertencem, sendo incabível a aplicação dessa regra quando ausente no processo qualquer indício de que o titular de fato da conta bancária não seja o autuado." (Sexta Câmara, Recurso Voluntário n° 140942, Processo n° 13727.000439/2003-40, Sessão: 06/07/2005. Rel. Ana Neyle Olímpio Holanda).

13. Os créditos tributários apurados pelo fisco e não decorrentes, diretamente, de anterior declaração prestada pelo contribuinte devem, necessariamente, ser objeto de lançamento de ofício. Este tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em casos análogos, a exemplo da situação julgada no AgRg no REsp n° 781900/PR. Rel. Ministra Denise Arruda. Primeira Turma. DJ 15.3.2007: " [...] Não há qualquer notícia de que a Receita, rejeitando as compensações efetuadas, tenha procedido ao lançamento de eventuais diferenças encontradas. Ademais, que não há qualquer notícia de que o fisco tenha procedido ao lançamento de ofício das diferenças decorrentes do alegado erro na compensação (inclusive as decorrentes da alegada prescrição) ou das parcelas que alega estarem inadimplidas. E, sem lançamento, não há crédito constituído, fazendo jus a impetrante à CND."
14. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação [...]

Note-se que, no âmbito do Município de São Paulo, a Lei nº 14.133, de 24.1.2006, criou o Programa de Modernização da Administração Tributária e regulamentou a norma geral antielisão inserta no parágrafo único do artigo 116 do CTN. Referida regulamentação estabeleceu critérios para a desconsideração do negócio jurídico simulado, sendo obrigatória a fundamentação, pelo agente fiscalizador, do ato pelo qual determinado tributo é lançado de ofício¹⁵.

A possibilidade de restituição dos valores indevidamente retidos prevista na Portaria SF nº 60, de 05.5.2006, não afasta ou ameniza a irregularidade da retenção presentemente tratada. Com efeito, os prestadores de serviço que se sujeitarem à retenção do ISSQN pelo tomador localizado em São Paulo não estarão, em razão desta retenção e da respectiva legislação paulistana, desobrigados quanto ao recolhimento do ISSQN nos municípios onde estiverem localizados os seus estabelecimentos, ou seja, tais cidades continuarão a exigir (e não poderia ser de outra forma) o ISSQN pertinente aos serviços prestados pelas empresas estabelecidas dentro dos seus limites territoriais.

A situação torna-se mais gravosa ainda se considerado que, nos termos do artigo 2º da citada Portaria¹⁶, os pedidos de restitui-

15. Lei nº 14.133, de 24.1.2006. Art. 19 [...] § 2º Para desconsiderar ato ou negócio jurídico simulado que visem a reduzir o valor do tributo, a evitar ou postergar seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 3º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 4º Para o efeito do disposto no inciso II do § 2º, considera-se abuso de forma a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

16. "2. Os pedidos de restituição deverão ser protocolados pelo tomador de serviços na Praça de Atendimento, localizada no Parque do Anhangabaú, 206/226, CEP 01007-040, São Paulo/SP, e deverão conter, obrigatoriamente, os documentos abaixo elencados: a) requerimento do tomador de serviços, em duas vias, conforme Anexo I desta Portaria; b) cópia autenticada da nota fiscal sobre a qual houve a retenção; c) autorização do prestador de serviços emitente da nota fiscal especificada na letra "b", conforme Anexo II desta Portaria; d) cópia simples do CNPJ do tomador de serviços; e) cópia simples do comprovante de recolhimento do ISS retido."

ção deverão ser protocolados na prefeitura paulistana pelo tomador de serviços e acompanhar, entre outros documentos, a autorização fornecida pelo prestador de serviços emitente da nota fiscal. Veja-se, pois, que, mesmo nas hipóteses de restituição, esta será feita ao tomador dos serviços, e não ao prestador, que, a essa altura, também já recolheu o ISSQN aos cofres do município onde está localizado o seu estabelecimento ou, no mínimo, estará sendo por este cobrado.

Por outro lado, a alegada violação, pela lei paulistana, da presunção de veracidade inerente às informações prestadas pelos contribuintes que se declaram sediados em outros municípios merece melhores considerações.

Com efeito, o ponto central deste argumento é a usurpação, pelo Município de São Paulo, da competência que seria exclusiva do município declarado sede pelo prestador de serviço (já que esta informação presume-se verdadeira), para o exercício do poder de polícia destinado à verificação das instalações das empresas que estão sob sua jurisdição.

As premissas desse raciocínio, no entanto, não conduzem à conclusão que se pretende. Isso porque, de fato, a informação prestada por determinada empresa quanto ao município de localização da sua sede presume-se verdadeira, sendo tal presunção apenas relativa. É justamente tal presunção que impede, por exemplo, a pura e simples determinação de retenção do ISSQN, pela tomadora do serviço situada em São Paulo, em relação a todo e qualquer serviço prestado por empresas situadas fora da capital¹⁷.

Ao considerar *estabelecimento prestador* o local em que o contribuinte desenvolve a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes para caracterizá-lo

17. Acerca das regras para a retenção do ISS pelo tomador do serviço o ilustre Aires F. Barreto preleciona: “[...] cabe reter o ISS quando a obrigação tenha se verificado no mesmo Município onde se pretende proceder à retenção na fonte desde que seja o mesmo em que estiver situado o tomador do serviço. A obrigação de reter só pode surgir para responsável localizado no mesmo Município em que o contribuinte prestou serviços (ainda que o prestador esteja estabelecido em outro local)... A obrigação de reter só pode surgir para o tomador se o Município considerado for o local em que está localizado e se o serviço foi prestado ali, ainda que o prestador esteja estabelecido em outro local”. (*ISS e responsabilidade tributária*. RDDT, PP. 122-127, 2005).

as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas, a Lei Complementar n° 116/03 definiu como aspecto espacial do ISSQN o local do estabelecimento efetivamente envolvido na prestação do serviço¹⁸. A declaração prestada pelo próprio contribuinte, portanto, não teria o condão de alterar a realidade pertinente ao local onde são desenvolvidas as atividades de prestação de serviços, de modo permanente ou temporário¹⁹.

Analise-se, por fim, a tese segundo a qual o Município de São Paulo só tem jurisdição sobre contribuintes estabelecidos em seu território, o que inviabilizaria a imposição cadastral feita a empresas situadas fora dele. Adota-se como fundamento dessa linha de argumentação, inclusive, entendimento emanado pelo Superior Tribunal de Justiça acerca de situação análoga, conforme ementa transcrita abaixo:

TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO MUNICIPAL. APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. ESTABELECIMENTOS SITUADOS EM OUTROS MUNICÍPIOS. 1. A fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição. 2. Ao permitir que o Município de São Paulo exija a apresentação de livros fiscais e documentos de estabeleci-

-
18. Em sua obra *Interpretação da Norma Tributária* (São Paulo: MP Editora, 2006, p. 151), José Maria Arruda de Andrade assevera que " [...] a linguagem jurídica não está apartada da linguagem natural (ou ordinária). O legislador se utiliza da linguagem ordinária e de conceitos jurídicos para compor o texto normativo [...] O texto normativo será apenas um dos elementos da norma, já que ela é um mecanismo estruturado da realidade social e somente será produzida mediante uma aplicação (autêntica) [...] A realidade não está separada da norma."
19. Sobre a questão preleciona o ilustre José Soares Eduardo de Melo: "O estabelecimento deve compreender todos os bens (máquinas, equipamentos, mobiliário, veículos, etc.), e pessoas suficientes para possibilitar a prestação de serviços. A existência efetiva dos referidos elementos é que permite caracterizar um real estabelecimento prestador de serviços... Embora o contribuinte tenha liberdade para instalar sua sede e o estabelecimento prestador de serviços nos locais que sejam de seu exclusivo interesse (princípio da autonomia da vontade que rege os negócios particulares), a atividade somente poderá ficar sujeita à alíquota menos gravosa, se efetivamente possuir de modo concreto (e não apenas 'caixa postal') um estabelecimento no Município B. Um simples local que nada possui (bens, pessoas, instalações) representará uma mera simulação, cujos efeitos tributários podem ser desconsiderados." *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos – Atualizada com a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 149).

mentos situados em outros municípios, estar-se-ia concedendo poderes à municipalidade de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito de examinar referida documentação de seus próprios contribuintes. 3. Recurso parcialmente conhecido e não provido. (Brasília – DF, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 73086/SP, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, DJ 30/06/2003).

Não há dúvida de que o poder de fiscalização do município é limitado pelas fronteiras do seu território, decorrendo justamente dessa premissa a possibilidade de que este poder/dever fiscalizatório seja exercido sobre os fatos que, ocorridos dentro do seu território, sejam potencialmente geradores de obrigação tributária. Veja-se que, no acórdão mencionado, a vedação diz respeito à fiscalização dos “[...] fatos ocorridos no território de outros entes federados [...]”. Assim, é de se destacar novamente que a imposição da Prefeitura de São Paulo, neste caso, não mira a empresa estabelecida em outro município, mas, sim, aquela que, de fato, está na capital, apesar de declarar falsamente em sentido contrário.

Ora, acaso o contribuinte de ICMS estabelecido no Estado de São Paulo está livre da fiscalização fronteiriça exercida por outro estado, se por este transitar com mercadoria? Veja-se, pois, que a exigência em questão gravita em torno de fato gerador ocorrido em território paulistano e, portanto, sujeito à fiscalização da Prefeitura de São Paulo, que não estará excedendo os limites da sua competência tributária se exigir o ISSQN de empresa que, de fato, está estabelecida na capital e que nela realiza a prestação de serviço previsto na lista da Lei Complementar nº 116/03. O fato de essa empresa declarar falsamente que possui sede em outro município não altera essa realidade fática, tampouco restringe a competência tributária outorgada constitucionalmente ao Município de São Paulo.

O ilustre Kiyoshi Harada, adotando posição contrária à defendida, quanto a este aspecto, neste artigo, indaga: “Pode o Município competente para instituir e exigir o ISS deixar de fazê-lo, só porque o Município de São Paulo já o cobrou?”. A resposta vem no mesmo artigo: “Claro que não, sob pena de incorrer na violação do art. 11 da LRF, que dispõe sobre requisitos essenciais da responsabilidade

na gestão fiscal, além de caracterizar ato de improbidade administrativa, conforme art. 10 da Lei nº 8.429/92”²⁰.

Penso que questão similar pode ser posta, nos seguintes termos: pode o Município de São Paulo deixar de cobrar o ISSQN incidente sobre serviços prestados em seu território, por empresa também sediada em seu território, apenas porque o contribuinte declarou falsamente possuir sede em outro município? A resposta, claro, será idêntica à apresentada acima.

6. Conclusões

A lei municipal nº 14.042/05 não criou nova exceção à regra geral de incidência do ISSQN prevista na LC nº 116/03, mas apenas impôs a aplicação de tal regra àqueles que declaram falsamente estar situados fora da capital. A lei paulistana, portanto, não altera a regra de sujeição passiva fixada em lei complementar quando prevê a exigência da exação daquele que possui sede na capital, apesar de declará-lo falsamente em sentido diverso.

Por outro lado, não poderia o município presumir que determinada empresa não possui sede na Capital simplesmente porque a mesma não realizou o cadastro instituído pela Lei 14.042/05, ou seja, a tributação daqueles que, apesar de declararem de forma diversa, estão (de fato) situados na Capital, não pode ser mera consequência da omissão quanto ao cadastramento.

A exigência do ISSQN (via retenção) das empresas que possuem sede em outros municípios, portanto, restará eivada de ilegalidade se calcada apenas na mera presunção decorrente da omissão quanto ao cadastramento criado pela Lei Municipal nº 14.042/05. O lançamento de ofício, neste caso, não é prescindível e deve ser feito pela administração sob pena de ofensa aos artigos 149 do CTN e 5º, LV, da Constituição Federal.

20. In: *Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de São Paulo*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, nº 1181, 25.9.2006. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/>. Acesso em: 26.10.2006.

7. Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- BALEIRO, Aliomar, atualização por Mizabel Abreu Machado Derzi. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARRETO, Aires F. *ISS e responsabilidade tributária*. RDDT, pp.122-127, 11/2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Carlos Valder do Nascimento (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- HARADA, Kiyoshi. *Cadastramento de contribuintes localizados fora do Município de São Paulo*. Jus Navigandi: Teresina, ano 10, nº. 1181, 25.9.2006. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/>.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário* 96, 09/2003.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS - Atualizado com a LC 116/03*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços*. 1ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2004.
- TRINDADE, Caio de Azevedo. *Aspecto espacial da hipótese de incidência do ISS. Inconstitucionalidade da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Instrumentos processuais de impugnação*. RDDT 95/38 e 48, 08/2003.

AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS *ACESSÓRIAS* (INSTRUMENTAIS) E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (*SOLIDÁRIA* OU POR SUBSTITUIÇÃO/RETENÇÃO)

Maurício Barros

1. Introdução

A atividade estatal de arrecadar tributos, que impõe o dever de fiscalizar o comportamento dos contribuintes com o intuito de coibir e reprimir condutas evasivas e elusivas, revela-se de fundamental importância no Estado Social e Democrático de Direito, em que é tênue a linha que divide a ilegalidade e o abuso de poder, de um lado, e as liberdades públicas garantidas aos sujeitos de direito por outro. Em suma, a interferência do Estado nas atividades e na vida privada dos contribuintes deve ser a menor ruidosa possível, de modo a garantir-lhes o pleno exercício de suas liberdades com a menor interferência, sem prejuízo da aplicação de sanções para aqueles que desobedecem à lei fiscal.

Nesse contexto, o estudo das chamadas *obrigações tributárias acessórias* ou *deveres instrumentais* assume capital relevância, eis um campo fértil para adoção das mais perversas e injustas arbitrariedades por parte do Estado-administração, que nem sempre segue as diretrizes impostas pelo Estado-legislador e, muito menos, pelo poder constituinte.

De outra banda, com a evolução dos métodos de fiscalização, crescentes são as imposições de deveres a sujeitos que não figuram como contribuintes, ou seja, que não integram a relação jurídica tributária em sentido estrito, na medida em que são meros administradores de bens de terceiros ou agentes arrecadadores (substitutos tributários *para trás*).

Dessa forma, o estudo dos limites do Estado na imposição de deveres instrumentais, bem como de que maneira poderá ele exigir tais prestações de terceiros, configura-se fundamental na determinação e manutenção do equilíbrio entre o interesse público e a

autonomia privada, bem como no alcance da tão sonhada e perseguida justiça fiscal.

2. Aspectos das chamadas *obrigações tributárias acessórias* (instrumentais)

O *caput* do artigo 113 do CTN divide as *obrigações tributárias em obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória*, referindo-se à primeira como a obrigação tributária propriamente dita, de natureza patrimonial, em que um sujeito é obrigado a levar aos cofres públicos certa quantia de dinheiro, em função da ocorrência de determinado fato, e, à segunda, aos deveres instrumentais (ou formais) que cabem ao contribuinte cumprir.

A chamada *obrigação tributária acessória* está prevista no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, cujo enunciado determina que ela “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Por outro lado, o art. 115 do CTN enuncia que “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

A primeira polêmica quanto a essa figura circunda a correção do *nomem iuris* eleito pelo Código Tributário Nacional (*obrigação acessória*). Isso porque o termo consagrado pelo CTN recebeu duríssimas críticas de Paulo De Barros Carvalho¹, que nega o caráter obrigacional a tais imposições, por faltar-lhes caráter pecuniário (ao menos conversível em moeda), bem como seu caráter acessório, eis que nem sempre servirá de amparo a uma obrigação principal, tal como se dá no dever do sujeito isento em declarar-se como tal à Receita Federal. Dessa forma, o eminente professor recomenda a utilização da expressão *deveres instrumentais*.

Para José Souto Maior Borges², não há incorreção na utilização da expressão *obrigação* para o que Paulo De Barros Carvalho

1. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 291-294.

2. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 43-53.

chama de *deveres instrumentais*, na medida em que dever é uma categoria genérica, construída no altiplano da teoria geral do direito, e obrigação é uma categoria específica, construída pela ciência do direito. Logo, como a obrigação é uma categoria jurídico-positiva, cujo objeto é a linguagem do direito positivo, e o dever é uma categoria lógico-jurídica, pois construída pela linguagem da ciência do direito. Não há óbices para que a construção jurídico-positiva das obrigações, no campo do direito tributário, venha obedecer a outros pressupostos diversos do direito privado. Neste contexto, sublinha o professor pernambucano, o conteúdo informativo da expressão *dever formal* é ainda mais pobre do que *obrigação tributária acessória*.

Por sua vez, Misabel Derzi³ acata a opinião de Souto Maior Borges, ao sustentar que o caráter patrimonial não é elemento inerente às obrigações, podendo o legislador criar obrigações patrimoniais e obrigações não patrimoniais, bem como que toda obrigação, no sentido material positivo, configura também um dever no plano lógico-jurídico. Sendo assim, conclui que, como o CTN classificou tais deveres como obrigações – afastando-os dos deveres facultativos –, não há qualquer óbice em nomeá-los *obrigação tributária acessória*.

Com efeito, o artigo 109 do CTN autoriza a legislação tributária a utilizar os princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Sendo assim, não há qualquer óbice ao CTN para que seja utilizado o signo *obrigação* para os deveres instrumentais, independentemente da exigência, no campo do direito privado, de caráter patrimonial às obrigações, porquanto o direito tributário não se encontra jungido às definições do direito privado, à exceção das materialidades eleitas pela Constituição Federal (art. 110 do CTN).

Por outro lado, a *accessoriedade* enunciada no artigo 113 poderia referir-se à atividade tributária de modo genérico, ou seja, ao comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos independente-

3. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 698-702.

mente da espécie tributária⁴. Contudo, pertinentes são as críticas de Paulo De Barros Carvalho neste aspecto, na medida em que, como o CTN aparta as obrigações tributárias em *principal* e *acessória* e, de fato, as obrigações *acessórias* podem realmente vir desacompanhadas de qualquer obrigação *principal*, não parece correta a nomenclatura utilizada pela lei geral tributária, porquanto restringiria a instituição dessas obrigações aos casos em que houvesse obrigação principal a ser constituída.

A bem da verdade, somente poderia ser utilizada a expressão *obrigação acessória* em caso de deveres que se prestassem à constituição do débito tributário (e. g., apresentação de DCTF e GIA), pois todos os demais, mesmo que apontem uma relação jurídica tributária em seu conteúdo – como é o caso, por exemplo, do dever do transportador de carrear a nota fiscal de venda no transporte de mercadorias –, resumem-se a deveres em função do exercício do poder de polícia pelo Estado-administração, mesmo as declarações de sujeitos isentos ou imunes. Trata-se, portanto, a obrigação acessória de subespécie de obrigações instrumentais, presentes sempre que estas imponham ao contribuinte o dever de constituir a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, o que se dá nos casos de lançamento por homologação (art. 150, CTN).

Sendo assim, tal como sustenta Maurício Zockun⁵, a expressão *obrigação tributária instrumental* revela-se a mais adequada para o instituto, sem prejuízo da existência da subespécie *obrigação tributária acessória*, quando houver constituição do tributo.

José Souto Maior Borges⁶ propõe a classificação das obrigações instrumentais entre três espécies: obrigações de *fazer*, como expedir notas fiscais, emitir conhecimentos de transporte, escriturar livros e prestar informações e esclarecimentos ao fisco; obrigações de *não-fazer*, como o dever de não rasurar ou adulterar notas e documentos fiscais; e obrigações de *tolerar*, como manter dados e documentos à disposição das autoridades administrativas e suportar a fiscaliza-

4. Neste sentido, é a interessante visão de AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 241-242.

5. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 122.

6. *Lançamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 142.

ção. Esta classificação, contudo, apresenta falhas, já que (i) o *tolerar* e o *não-fazer* apresentam-se como classes extremamente próximas, senão coincidentes, o que possibilitaria a confusão entre muitos de seus elementos, e (ii) as obrigações classificadas como de *não-fazer* mais se assemelham a obrigações de fazer, já que o *não-rasurar* ou *não-adulterar* se incluem na espécie *manter* documentos fiscais.

Neste prisma, aproveitando parcialmente a classificação adotada pelo eminente jurista, da leitura do § 2º do artigo 113 do CTN, é possível adotar uma classificação das obrigações instrumentais entre *omissivas* (*prestações negativas*), que consistem no dever do contribuinte de não se opor (permitir) a que o fisco verifique seus documentos, fulcrada no artigo 195 do Código Tributário Nacional⁷, e *comissivas* (*prestações positivas*), todas aquelas que impõem ao contribuinte um dever de fazer algo. Por outro lado, entre as chamadas obrigações instrumentais comissivas, o CTN apresenta aquelas que terão hipótese de incidência especificada na legislação tributária, conforme o artigo 115, e aquelas que decorrerão de mera intimação do sujeito passivo, assumindo caráter generalizado, nos termos do artigo 197 do CTN. Portanto, podem ser vislumbradas duas classes de obrigações instrumentais e, dentro da classe das obrigações comissivas, as subclasses *comissivas gerais* e *comissivas específicas*.

Essa proposta de classificação revela-se útil para dirimir outra polêmica que resulta do enunciado do artigo 113, § 2º, do CTN, que consiste na interpretação da expressão *decorre da legislação tributária*, o que aparta duas correntes quanto à exigência de lei para a instituição de deveres instrumentais.

Com efeito, parte da doutrina⁸ interpreta a expressão *legislação tributária*, enunciada nos artigos 113 e 115 do CTN, em conjun-

7. Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refriram.

8. Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 96, pp. 29-35; BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* nº 4, pp. 85-97.

to com o artigo 96 do mesmo diploma, que define como *legislação tributária* “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Neste sentido, as obrigações instrumentais poderiam ser criadas por quaisquer instrumentos normativos secundários, como instruções normativas, portarias etc.

Ocorre que a leitura do Código Tributário Nacional não deve apartar-se dos princípios constitucionais que regem as relações Estado-administração/administrados, que se pautam, precipuamente, pelo princípio da legalidade, direito fundamental segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Neste sentido, Paulo De Barros Carvalho⁹ esclarece que, embora a legislação tributária, assim compreendidos os atos enumerados no artigo 96 do CTN, regule a competência e os poderes das autoridades administrativas incumbidas de fiscalizar a aplicação dos preceitos básicos estatuídos pelo CTN, os administrados não estão sujeitos a realizar todo e qualquer desejo do Estado emanado da atividade de fiscalização, porquanto somente estarão obrigados a cumprir as exigências previamente instituídas por lei formal.

No caso das obrigações comissivas específicas, deverá haver lei específica determinando o seu cumprimento, sem o que estas obrigações não poderão ser exigidas, pelo princípio da legalidade. É dizer, o regulamento não poderá exigir dos administrados que adotem certa conduta, de modo a satisfazer a exigência fiscal, muito menos norma individual e concreta da lavra da fiscalização. Nestes casos, a norma deverá ser geral e abstrata, construída a partir de lei formal, e apresentar estrutura hipotético-condicional em cujo antecedente exista a previsão de um fato específico cuja ocorrência, no mundo do ser, deverá desencadear a obrigação do contribuinte em materializar a conduta desejada no conseqüente.

Por outro lado, no caso das obrigações comissivas gerais e omissivas, as regras gerais do CTN revelam-se suficientes para revestir a atividade fiscalizatória de plena legalidade, independente-

9. Op. Cit., pp. 534-537.

mente de lei específica para constituir a relação jurídica, que, no caso, assumirá a condição de *relação jurídica efectual*¹⁰, embora o cumprimento da obrigação, no mais das vezes, exigirá um mínimo de formalização (intimação do sujeito passivo da obrigação instrumental). Não obstante, tais normas apresentam em sua estrutura uma hipótese cujo fato preponderante é a submissão ao poder de polícia do fisco e cujo conseqüente trará uma relação jurídica em que o sujeito passivo é obrigado a omitir-se ou prestar uma informação solicitada pelo fisco.

É de se ter em mente, porém, que, nos casos das obrigações instrumentais comissivas gerais e omissivas, o campo material de incidência possível dessas regras deverá observar a relação entre o sujeito passivo possível e a informação/omissão desejada pelo fisco, uma vez que não poderá este exigir algo que o administrado não possa cumprir, como a entrega de documentos de terceiro ou a permissão de fiscalização de estabelecimento de outrem. Neste contexto, deverá haver uma relação direta entre o sujeito passivo e o tributo investigado ou, em caso de relação indireta, uma relação de poder ou um dever de armazenagem de informações entre o sujeito passivo da obrigação instrumental e o contribuinte.

Além disso, como todo e qualquer ato administrativo, essas obrigações instrumentais deverão ser exigidas em observância dos requisitos (conteúdo e forma) e pressupostos de validade inerentes aos atos administrativos (sujeito, motivo, motivação, finalidade, causa e formalização), sob pena de anulação, bem como estarão sujeitas ao controle jurisdicional de legalidade¹¹.

Muitas vezes, a legislação prevê o cumprimento de obrigações instrumentais como condição para manutenção da tributação me-

10. Eurico Marcos Diniz De Santi, ancorado nas lições de Geraldo Ataliba e Lourival Vilanova, conceitua a "relação jurídica efectual" como aquela que, "em contraposição à intranormativa, pela situação de surgir de facto sem apresentar necessariamente revestimento lingüístico de norma jurídica: a relação jurídica efectual deve ser, sem que para isso seja declarada juridicamente. Ela decorre de facto que independe de ato de autoridade, por isso rebenta automática e infalivelmente (Becker) com a ocorrência do fato jurídico tributário". In *Lançamento tributário*. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 178.

11. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 229 e ss.

nos gravosa do contribuinte, cominando como uma *sanção* pelo seu descumprimento o agravamento do tributo, independentemente do regime jurídico ao qual o contribuinte está inserido por lei. Neste sentido, é a determinação do Estado de São Paulo constante nos artigos 56 e 56-A do RICMS e no Comunicado CAT nº 65/03, que exigem do contribuinte paulista a comprovação de que a empresa destinatária das mercadorias, se dedicada à construção civil e sediada em outro estado da federação, tenha realizado no mínimo doze operações de circulação de mercadorias nos doze meses anteriores à data da remessa, para que seja possível caracterizá-la como contribuinte da exação estadual e, assim, aplicar a alíquota interestadual. Esta regra, sobre desprezar a eventual inscrição da construtora no cadastro de contribuintes de ICMS de seu Estado – o que, por si só, já gera presunção em favor do contribuinte paulista, com inversão do ônus da prova -, impõe a este que obtenha documentos dos quais não tem o menor controle, pois pertencentes a terceiro.

Importante registrar ainda que as obrigações omissivas, previstas no artigo 195 do CTN, não encerram um autoritarismo, mas tão-somente um desdobramento do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse do particular, segundo o qual a administração não pode sofrer embaraços impeditivos à sua atividade fiscalizatória, bem como do próprio enunciado do artigo 145, § 1º, 2ª parte, da constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, *facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte*” (grifos nossos).

Por sua vez, o art. 197 do CTN determina que os sujeitos que enumera devem acatar o regular exercício das competências dentro dos limites da lei, na medida em que, mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. São eles:

I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;

- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Evidentemente, a exigência do artigo 197 deverá ser sopesada com valores consagrados na Constituição Federal, como o direito à intimidade e ao sigilo de informações, na medida em que somente as informações estritamente necessárias à fiscalização deverão ser prestadas à autoridade fiscal.

Além disso, o próprio CTN impõe limites ao amplo acesso do fisco às informações que lhe serão prestadas pelos sujeitos ali arrolados, na medida em que o parágrafo único do artigo 197 prevê que “a obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão”. Dessa forma, há os limites constitucionais ao livre acesso do fisco às informações do contribuinte, de um lado, que visam sua própria salvaguarda, e a limitação imposta pela norma geral tributária, que se volta a preservar os interesses dos terceiros. Neste sentido, Misabel Derzi¹² pontua que “no caso de terceiros, obrigados a informar ou fornecer dados próprios do contribuinte úteis ao lançamento, a recusa pode estar legal ou constitucionalmente fundamentada na proteção da intimidade e no segredo profissional – inclusive bancário”.

Por outro lado, a legislação também tem avançado no sentido de delimitar a atividade da fiscalização e, assim, dar mais segurança aos sujeitos fiscalizados, como se deu com a instituição do Mandado de Procedimento Fiscal na esfera federal, regulamentado pela Portaria SRF nº 1.265/99 e pelo Decreto nº 3.969/01¹³, que instituem

12. *Op. cit.*, p. 996.

13. Neste caso, ainda que a inovação tenha se dado por meio de regulamento, por tratar-se de imposição de deveres à própria fiscalização, não há que se falar em violação ao

prazos de cumprimento, delimitam o objeto e impõem o dever de motivação das fiscalizações federais.

Não obstante, a Câmara Superior de Recursos Fiscais¹⁴ não tem acatado os argumentos dos contribuintes quanto à nulidade do lançamento em situações em que a fiscalização excedeu o prazo previsto no MPF ou, ainda, quando tenha redirecionado a fiscalização para um outro tributo. Nesses casos, há uma flagrante distorção do sistema de proteção ao contribuinte criado pela própria fiscalização, cuja finalidade precípua é garantir-lhes a esperada segurança jurídica. Assim, a CSRF entendeu que a competência dos AFRF's decorre não da Portaria n.º 1.265/99, mas da lei (art. 142 do Código Tributário Nacional e art. 6º da Medida Provisória n.º 1.915/99), bem como que o disposto na Portaria, embora possa regular a competência e poder das autoridades administrativas por força do disposto no art. 194 do CTN, deverá ser interpretado em conjunto com os artigos 100 e 142 do CTN, de maneira a meramente complementá-los, dentro do delimitado campo de competência atribuído aos regulamentos no direito brasileiro.

As obrigações instrumentais, quando descumpridas pelo sujeito passivo correspondente, darão ensejo à aplicação de sanções, que poderão ser pecuniárias (multas) ou decorrentes do exercício de poder de polícia, tais como o indeferimento da emissão de certidões negativas, a suspensão do cadastro de contribuintes, ou a exclusão do contribuinte de regimes especiais. Nestes casos, sempre haverá a necessidade de lei formal prevendo a instituição de tais penalidades, sob pena de ilegalidade e abuso de poder.

Examinada isoladamente, nenhuma distinção apresenta a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionadora. Em ambas há um sujeito ativo, titular de um direito público subjetivo de exigir, e um sujeito passivo, responsável pelo cumprimento da específica prestação, simbolizada em valores patrimoniais. O que as

princípio da legalidade. Neste sentido: ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 133.

14. "MPF - FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR - NULIDADE - INOCORRÊNCIA - O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores" (sic) (Primeira Turma, rel. Cons. José Henrique Longo, j. em 14.3.2005).

difere, contudo, é o elemento ilícito em seus antecedentes, presente na relação jurídica sancionatória e ausente na relação jurídica tributária.

Com efeito, o § 3º do artigo 113 do CTN estabelece que “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. Contudo, há um equívoco do legislador ao incluir a penalidade como objeto possível da obrigação tributária, na medida em que o conceito de *penalidade* não se coaduna com o conceito de *tributo* apresentado pelo artigo 3º do CTN, pois este afasta as sanções por ato ilícito das prestações pecuniárias de natureza tributária. O próprio CTN afasta uma coisa da outra, ao associar o fato lícito à obrigação tributária e o fato ilícito à penalidade pecuniária.

Sendo assim, esse dispositivo não representa a conversão, pura e simples, de um fato ilícito – descumprimento da obrigação instrumental – em hipótese de incidência de tributo, mas tão-somente submete ao procedimento de cobrança do tributo a cobrança da sanção, desde a necessidade de constituição do crédito correspondente até o processamento de execução fiscal.

Não obstante, a medida da penalidade a ser aplicada pelo legislador deverá ser proporcional à infração, em respeito aos princípios da razoabilidade e da vedação da instituição de tributo com efeito confiscatório, o que tolhe do legislador a possibilidade, por exemplo, de instituição de multa por descumprimento de obrigação instrumental cuja base de cálculo seja o valor da operação ou do tributo devido na operação, o que, na maioria das vezes, se mostra um exagero, em violação ao artigo 150, IV, da Constituição Federal. Sobre o assunto, Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁵ assim se manifesta:

Em terceiro lugar, a de que uma multa excessiva, ultrapassando o razoável, para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco.

15. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 67.

Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional.

É bom sublinhar que a multa, conquanto ente sancionante, quando ingressa no patrimônio estatal, o faz como receita (as penalidades na medida em que implicam deveres de entrega de dinheiro ao Estado, traduzem fórmula de transferência de riqueza dos particulares para a fazenda pública. Em ciência das finanças o pagamento da multa é classificado como receita derivada, ao lado dos tributos).

Importante ressaltar que o E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, afastou a imposição de multa arbitrária desproporcional à consequência jurídica do eventual ilícito cometido, correspondente a valor superior a 100% (cento por cento) sobre o tributo devido, pela ocorrência de confisco¹⁶.

Não se alegue que o princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório não seria aplicável às multas, porquanto tal entendimento já foi há muito afastado tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência. Neste sentido, professa Ricardo Lobo Torres¹⁷:

A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal, e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Imuniza contra a cobrança de tributos a propriedade privada

16. "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente" (STF, Pleno, ADI 551-RJ, rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14.2.2003, p. 58).

17. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário - Volume III - Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1999, pp. 128-137.

considerada em sua totalidade, pois o Estado não pode utilizar o seu poder fiscal para aniquilar a liberdade individual, que não sobrevive sem aquele direito.

[...]

Sujeitam-se à vedação constitucional as multas e penalidades pecuniárias aplicadas pelo descumprimento da legislação fiscal, quando exorbitantes. A jurisprudência e a doutrina não discrepam desse entendimento.

Por outro lado, a aplicação do princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório não poderá ser estendido à própria obrigação instrumental, na medida em que a Constituição Federal se volta, efetivamente, às obrigações pecuniárias. Não obstante, as obrigações instrumentais não poderão tolher a liberdade dos administrados, por demonstrarem-se excessivas ou desproporcionais, de modo a desencorajarem o exercício de certa atividade.¹⁸ Exemplo emblemático foi a decisão do Supremo Tribunal Federal¹⁹ tratando da exigência de pesagem de botijões de gás à vista do consumidor no momento da compra, o que poderia inviabilizar a atividade econômica. Embora não tratasse de obrigação de obrigação instrumental, o raciocínio poderá ser aplicado a esta modalidade de deveres.

Postas estas considerações sobre as obrigações instrumentais, cumpre associar este instituto às figuras do responsável solidário e por retenção, bem como traçar os limites de imposição do legislador nesta seara.

18. Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 148 e ss.

19. “EMENTA - Gás liquefeito de petróleo: lei estadual que determina a pesagem de botijões entregues ou recebidos para substituição a vista do consumidor, com pagamento imediato de eventual diferença a menor: argüição de inconstitucionalidade fundada nos arts. 22, IV e VI (energia e metrologia), 24 e PARS., 25, PAR. 2., 238, além de violação ao princípio de proporcionalidade e razoabilidade das leis restritivas de direitos: plausibilidade jurídica da argüição que aconselha a suspensão cautelar da lei impugnada, a fim de evitar danos irreparáveis a economia do setor, no caso de vir a declarar-se a inconstitucionalidade: liminar deferida” (Pleno, ADI-MC 855-PR, DJ de 01.10.1993, p. 20.212).

3. A sujeição passiva tributária, as figuras da *responsabilidade solidária*, da substituição tributária por retenção e as obrigações instrumentais

3.1. Noções gerais

A sujeição passiva tributária, ao menos no que toca à responsabilidade, é matéria reservada à lei complementar, tendo em vista o disposto no artigo 146, *caput*, III, *a*, *in fine*, da Constituição Federal²⁰. Seguindo a linha de Heleno Taveira Tôres²¹ quanto às funções das normas gerais em direito tributário, a lei complementar deverá garantir a harmonização dos procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito, e da uniformização dos prazos de decadência e prescrição, bem como dispor sobre fatos geradores, base de cálculo e sujeitos passivos, para evitar conflitos de competência. Além disso, a exigência de norma geral que trata da responsabilidade tributária, impondo limitações à eleição de terceiros responsáveis pelo recolhimento do tributo, é imperativa do princípio da segurança jurídica, em sua função certa, como sustenta Tércio Sampaio Ferraz Júnior.²²

20. Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.
21. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 10, pp. 11-12. Salvador : CAJ - Centro de Atualização Jurídica, janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 01.9.2004.
 22. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In: *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 17-18, pp. 51-56. O Autor entende que a certeza é um elemento primordial da segurança, consistente à determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um determinado comportamento, de modo que o cidadão saiba de antemão a consequência de suas ações. Neste contexto, o legislador deverá estabelecer uma norma prevendo uma ação-tipo, de maneira que nela caibam todas as ações concretas que ela inclui. A tipificação, neste caso, é garantia da certeza, que é base da segurança. Por outro lado, a função-certeza se presta a tolher das legislações locais e da jurisprudência qualquer liberdade em inovar os conteúdos das condutas hipoteticamente previstas, o que promoveria insegurança.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária principal divide-se entre contribuinte, “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Em uma leitura apressada deste dispositivo, o intérprete poderia chegar à conclusão de que a lei poderia eleger qualquer sujeito para figurar na condição de responsável, ainda que se nada tivesse com o evento tributado, na medida em que a expressão “sem revestir a condição de contribuinte”, consignada no inciso II do parágrafo único, afastaria a necessidade de qualquer relação do terceiro com o evento, a que alude o inciso I.

Essa, entretanto, não é a leitura mais acertada desse enunciado. Conforme o magistério de Marçal Justen Filho²³, o sistema tributário brasileiro, tendo em vista sua matriz constitucional, elege para cada tributo o *destinatário constitucional tributário*, eleição esta que deverá ser respeitada pela legislação infraconstitucional inclusive na escolha dos responsáveis, porquanto estes deverão ter vínculos com o *destinatário* que lhes permitam figurar no pólo passivo da obrigação. Grosso modo, o contribuinte deverá ter vínculo direto com a materialidade da regra-matriz de incidência tributária, sendo que o responsável (*lato sensu*) deverá sempre ter vínculo com o contribuinte, seja por uma relação de representação, seja em função de uma relação de poder²⁴.

Para Geraldo Ataliba²⁵, não existe a possibilidade de a lei promover livremente a eleição do sujeito passivo da obrigação tributária, pois, mesmo nas hipóteses de substituição e responsabilidade, a

23. *Sujeição passiva tributária*. Tese de doutorado. São Paulo: PUC/SP, 1985, p. 347. Nas palavras do autor: “O princípio da capacidade contributiva, relativamente às determinações subjetiva e objetiva, impõe que o mandamento seja coerente e proporcionado com a hipótese de incidência. Nem é viável uma base impositiva incompatível com a materialidade da hipótese, nem é admissível uma desvinculação entre o sujeito passivo tributário e o sujeito envolvido na situação descrita na hipótese de incidência. E é assim porque as contradições apontadas conduziriam à ofensa aos princípios constitucionais tributários, como também à discriminação constitucional de competência tributária.”

24. JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. cit.*, p. 303.

25. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 7-8.

norma infraconstitucional somente poderia deslocar a sujeição passiva a pessoa diversa do contribuinte para, indiretamente, atingir o sujeito que demonstrasse capacidade contributiva²⁶.

Ainda que a exigência do artigo 121 do CTN seja apenas a relação do responsável com o contribuinte, resulta evidente que o primeiro, ainda que de maneira indireta, deverá ter relação com o evento a ser tributado, pois dessa relação deverá resultar a posição do responsável sobre o contribuinte que deveria ter satisfeito a obrigação tributária, pois, caso dessa relação não surja esse vínculo, não se poderá atribuir a outrem a obrigação em adimplir o tributo.

A legislação infraconstitucional não pode, em nome do princípio da eficiência administrativa ou da supremacia do interesse público, eleger quem quer que seja para figurar como responsável tributário, na medida em que, nesta hipótese, estar-se-ia contemplando a pura e simples supremacia não do efetivo interesse público, mas do interesse da administração pública (interesse público secundário), que não pode atropelar os princípios da propriedade, da segurança jurídica, do devido processo legal, da isonomia e da capacidade contributiva.

Além disso, a atividade tributária deverá respeitar o nexo de causalidade entre o descumprimento da obrigação e a relação jurídica composta pelo responsável e o contribuinte, e não colher qualquer sujeito indiscriminadamente para figurar no pólo passivo de relação jurídica tributária, o que somente lhe é permitido fazer caso o sujeito eleito tenha relação com o destinatário constitucional tributário previamente estabelecido.

26. Lei complementar em matéria tributaria. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 48, São Paulo, abr./jun. 1989, p. 84-106. Segundo o autor, “[...] o sujeito passivo de todos os impostos, de todos os tributos no Brasil com essa Constituição que temos, que com toda essa arrumação, é igual às anteriores, está dito no Texto Constitucional e nenhuma lei pode mudar. Não me venham com o negócio da substituição ou da responsabilidade, pois isso é outra coisa. São procedimentos esses algumas vezes lícitos para, dando a volta, pegar a capacidade contributiva de alguém que a Constituição já indicou. E se, pela substituição, pelo mecanismo de responsabilidade, terminar sendo diminuído patrimonialmente quem não revelou capacidade contributiva, pelo acontecimento do fato, aquela lei será inconstitucional. De maneira que a substituição ou responsabilização não autorizam ninguém a dizer que o legislador escolhe o sujeito passivo à vontade” (p. 92).

A tradicional doutrina²⁷, partindo da separação das obrigações entre o débito (*schuld*) e a responsabilidade (*haftung*), sempre considerou que o responsável seria o sujeito que, embora não fosse o titular pelo cumprimento da obrigação, detinha a responsabilidade pelo seu adimplemento.

Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸, ancorado em lição de Rubens Gomes de Souza, sustenta que, na responsabilidade tributária, há uma *transferência* do dever de satisfazer a obrigação do contribuinte para o responsável. Para o ilustre professor – que, tal como Marçal Justen Filho, identifica a sujeição passiva no antecedente da norma tributária –, o contribuinte estaria alojado no antecedente da norma tributária, enquanto o responsável figuraria no conseqüente, integrando, efetivamente, a relação jurídica tributária, pois tem o dever de pagar dívida própria, e não alheia.

Já no entendimento de Paulo De Barros Carvalho²⁹, a responsabilidade tributária nada mais é do que uma obrigação de natureza administrativa, na qual ao sujeito legalmente qualificado como responsável é imputada uma sanção administrativa pelo descumprimento de dever legal, qual seja, *exigir* do contribuinte o adimplemento de sua (contribuinte) obrigação tributária, na medida em que sobre este exerce poder. A sanção é resultado da falta de zelo do responsável no exercício de função que lhe toca.

Tal entendimento foi rechaçado por Marçal Justen Filho³⁰, para quem essa dualidade de obrigações (uma, do contribuinte, de natureza tributária; e outra, do responsável, de natureza sancionatória/administrativa) faria com que, no caso de satisfação da obrigação pelo responsável, restasse pendente a obrigação do contribuinte. Para ele, o responsável também tem o dever de pagar tributo, na medida em que o pagamento por ele efetuado desobriga o contribuinte, e como o mesmo pagamento satisfaz a ambas as obrigações, conclui que se tratam da mesma obrigação.

27. Minucioso e denso estudo sobre este aspecto, bem como sobre o progresso histórico do entendimento doutrinário acerca da responsabilidade tributária foi realizado por Marçal Justen Filho (*Sujeição passiva tributária*, pp. 98-213).

28. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 598-600.

29. *Curso de direito tributário*, pp. 230-232.

30. *Op. cit.*, p. 351.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³¹ também desferiu críticas à teoria de Paulo de Barros Carvalho, *verbis*:

O responsável tributário, pois, o é por *transferência do dever* ou por *substituição da pessoa* que deveria ser o sujeito passivo, precisamente porque realizou o fato gerador. Aqui, mais uma vez, apropósito-se a crítica feita ao Professor Paulo de Barros Carvalho, que não admite na *hipótese de incidência* da norma tributária a autonomia do *aspecto pessoal*. [...] Cabe frisar que, nos casos de *responsabilidade tributária por transferência*, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo no lugar do contribuinte. O que se transfere é o *dever jurídico*, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável.

Replicando as críticas, Paulo De Barros Carvalho³² sustenta que não há qualquer *transferência* da obrigação de um sujeito para outro ou, ainda, a *substituição* do sujeito, porquanto tais fatos decorrem de fase pré-jurídica, de escolha do legislador. Além disso, sustenta que “nada obsta a que o legislador declare extinta a obrigação tributária, no mesmo instante em que também se extingue a relação sancionatória. Dá-se por satisfeito, havendo conseguido seu objetivo final. Nem por isso, contudo, poderá impedir que o ‘responsável’ procure ressarcir-se junto ao sujeito passivo tributário, aparecendo, perante ele, como credor no âmbito de uma relação de direito privado.”

Independentemente da postura doutrinária a ser adotada, fato é que o artigo 128 do CTN encerra uma cláusula geral de responsabilidade, segundo a qual “sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. A lei não poderá estabelecer formas de responsabilidade que extravasem os limites impostos pelo CTN, a não ser por intermédio de lei complementar nacional (*sem prejuízo*),

31. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 592.

32. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 159.

pelo que resultam esgotadas as possibilidades de inovação na legislação ordinária do destinatário do tributo³³.

Sendo assim, adotando a limitação do CTN e a classificação enunciada por Heleno Taveira Tôrres³⁴, a sujeição passiva tributária pode ser dividida entre (1) contribuintes, individuais ou solidários (art. 121, parágrafo único; 124, I, CTN); (2) responsáveis: (2.1) vinculados ao fato jurídico tributário, nos termos da legislação das pessoas tributantes (art. 121, parágrafo único, II; e 128, CTN); (2.2) por sucessão imobiliária (art. 130, CTN), por aquisição ou remissão de bens (art. 131, I, CTN), *causa mortis* (art. 131, II e III, CTN), empresarial por reorganização (transformação, fusão ou incorporação) ou extinção (art. 132, CTN), empresarial por aquisição (art. 133, CTN); (2.3) terceiros (arts. 134 e 135); (2.4) por infrações (arts. 136 e 137); (3) agentes de retenção, ou substitutos tributários *para trás* (porque o fato jurídico já ocorreu); (4) substituição tributária propriamente dita, ou a chamada substituição tributária *para frente* (art. 150, § 7º, CF/88).

3.2. Capacidade tributária e sujeição passiva

O artigo 126 do CTN estabelece que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais (inciso I); de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (inciso II); ou de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que seja configurada uma unidade econômica ou profissional (inciso III).

A capacidade para promover os fatos tributários, ou deles participar, não é exclusividade dos entes dotados de personalidade jurídica. Os limites do legislador cingem-se apenas à outorga constitucional de competência e ao grau de relacionamento da entidade com o evento fático. Dentro dessa moldura, ele poderá atribuir

33. Nesse sentido TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 70, p. 92.

34. Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais), p. 93.

personalidade tributária e capacidade para realizar o fato jurídico tributário a quem não as tenha reconhecidas pelo direito civil (ex.: sociedade de fato, grupo de sociedades).

Já no tocante ao conseqüente normativo, o rol de opções do legislador se restringe sensivelmente, na medida em que não poderá eleger como sujeito passivo alguém que não tenha personalidade jurídica, nos termos definidos pelo direito civil. Somente quem tem personalidade jurídica poderá ser sujeito passivo de obrigações tributárias (o que vale para qualquer relação jurídica).

A compreensão desse artigo é fundamental no estudo da *responsabilidade solidária* prescrita no artigo 134 do CTN, bem como o vínculo dos sujeitos ali arrolados com os sujeitos representados e o campo material possível de instituição de obrigações instrumentais a terceiros, porquanto, muitas vezes, o sujeito passivo do tributo não é sujeito capaz de constituir o fato jurídico tributário ou, ainda, cumprir obrigação instrumental.

3.3 O sujeito passivo das obrigações instrumentais

A regra geral de sujeição passiva das obrigações instrumentais aloja-se no artigo 122 do Código Tributário Nacional, que enuncia que “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Trata-se de manifesto truismo, que não leva o intérprete a parte alguma, pois é de clareza hialina que o sujeito passivo de uma obrigação somente poderá ser aquele obrigado à prestação correspondente.

Por outro lado, tal como ocorre com o sujeito passivo da obrigação principal, há um sujeito passivo das obrigações instrumentais pressuposto na Constituição Federal, ou seja, um sujeito passivo possível, que não poderá trespassar a figura do próprio contribuinte, de sujeito que tenha conhecimento e relação com a matéria tributária correspondente (tributo investigado) e dos sujeitos que, em função de ofício, detêm a informação buscada.

O estabelecimento de critérios para determinação do sujeito passivo da obrigação instrumental revela-se a mais poderosa limitação das regras gerais sobre esses deveres, na medida em que o CTN informa, tal como já dito, um amplo campo material de

incidência dessas obrigações, o que facilmente poderia tolher de fronteiras a atividade fiscalizatória.

Não obstante, tal com já adiantado, o sujeito passivo deverá ser criteriosamente eleito pelo legislador infraconstitucional, de modo que a instituição do ônus não configure abuso de poder do fisco ou que comine uma prestação de cumprimento impossível.

Dessa forma, tal como sustenta Mauricio Zockun³⁵, o primeiro critério de escolha do sujeito passivo da obrigação instrumental será um dos sujeitos da relação jurídica sobre a qual incidiu a norma tributária em sentido estrito, ou seja, a relação jurídica que integrou o antecedente da norma individual e concreta do tributo. Exemplo clássico é a relação jurídica construída em negócio de venda de imóvel, sobre a qual incide o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), em que a obrigação instrumental poderá ser exigida tanto do vendedor quanto do comprador.

Por outro lado, retomando uma vez mais os limites materiais da exigência instrumental, em casos como esse, a exigência somente poderá restringir-se à operação sujeita à tributação, o que impede o fisco de, a pretexto de fiscalizar o recolhimento do aludido imposto, solicitar documentação ou informações que nada têm com esta operação.

Por outro lado, o sujeito passivo deverá ser contribuinte do tributo fiscalizado nos casos de obrigações vinculadas à exação, sem o que, igualmente, torna-se impossibilitada a exigência instrumental, como no caso de exigência de manutenção de livro de entrada e saída de ICMS de empresas prestadoras de serviços. Recentemente, o E. Superior Tribunal de Justiça decidiu que sujeito que não é contribuinte do Imposto sobre Serviços não deve ser obrigado a exibir seus livros fiscais ao fisco municipal, na medida em que não há qualquer interesse deste em verificá-los³⁶. Essa possibili-

35. *Op. cit.*, pp. 138-140.

36. "TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESA NÃO CONTRIBUINTE. OBRIGATORIEDADE DE EXIBIÇÃO DOS LIVROS COMERCIAIS. INEXISTÊNCIA. ART. 113, § 2º, DO CTN.

I - A discussão dos autos cinge-se à necessidade, ou não, de a empresa recorrida, pelo fato de não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ainda assim ser obrigada a exibir seus livros fiscais ao Município de São Paulo.

II - Restou incontroverso o fato de que a empresa Recorrida não recolhe ISSQN aos

dade, contudo, não exclui o dever de informação de sujeito que, embora efetue operações isentas de um dado tributo, possa prestar informações relevantes ao controle da circulação de determinada mercadoria, pois dela participou em alguma medida, em função de poder de polícia do Estado³⁷.

Além disso, o conhecimento ou participação, direta ou indireta, na materialidade tributada pela norma em sentido estrito configura outro critério para eleição do sujeito passivo, eis que não poderão ser eleitos sujeitos que em nada contribuíram (em sentido lato) para o surgimento do fato jurídico tributário, pois, como já

cofres do Município de São Paulo.

III - Nesse contexto, verifica-se que, mesmo que haja o Poder Estatal, *ex vi legis*, de impor o cumprimento de certas obrigações acessórias, a Administração Tributária deve seguir o parâmetro fixado no § 2º do art. 113 do CTN, isto é, a exigibilidade dessas obrigações deve necessariamente decorrer do interesse na arrecadação.

IV - *In casu*, não se verifica o aludido interesse, porquanto a própria Municipalidade reconhece que a Recorrida não consta do Cadastro de Contribuintes do ISSQN.

V - Mesmo que o ordenamento jurídico tributário considere certo grau de independência entre a obrigação principal e a acessória, notadamente quanto ao cumprimento desta última, não há como se admitir o funcionamento da máquina estatal, nos casos em que não há interesse direto na arrecadação tributária.

VI - Se inexistente tributo a ser recolhido, não há motivo/interesse para se impor uma obrigação acessória, exatamente porque não haverá prestação posterior correspondente. Exatamente por isso, o legislador incluiu no aludido § 2º do art. 113 do CTN a expressão “*no interesse da arrecadação*”.

VII - Recurso Especial improvido” (Primeira Turma, REsp 539.084-SP, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005, p. 214).

37. “TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. EXPORTAÇÃO DE MADEIRAS. ISENÇÃO. PORTARIA ESTADUAL. IMPOSIÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LEGALIDADE.

I - A hipótese em tela diz respeito a mandado de segurança impetrado por A C PEDRO MADEIRAS contra ato do Agente Arrecadador Chefe da Exatoria Estadual de Rendas do Município de Alta Floresta - MT, em razão da recusa da referida autoridade em apor a chancela na nota fiscal emitida pela impetrante, a fim de transportar madeiras com o intuito de exportá-las.

II - É legal a imposição de obrigação acessória ao contribuinte, consubstanciada no poder fiscalizador do Estado, a fim de verificar o recolhimento do ICMS na operação de transporte interestadual de produtos semi-elaborados, do estabelecimento do exportador até o seu destino final no território nacional, sem que, para tanto, haja malferimento ao disposto no art. 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a isenção do tributo quando da saída das mercadorias com destino ao exterior, a teor dos arts. 113, § 2º, e 194, parágrafo único, do CTN.

III - Recurso especial provido” (Primeira Turma, REsp 713877-MT, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 21.11.2005, p. 149).

exposto, um sujeito não pode ser obrigado a prestar informações que desconhece, já que a norma lhe imporia um dever de impossível cumprimento. Tal imposição, certamente, viola o sobreprincípio da segurança jurídica, pelo aniquilamento de balizas, suportes lógico e jurídico de validade ao sistema³⁸.

Por outro lado, um terceiro que participe da concretização da materialidade de um fato jurídico tributário, sem que dele seja parte, também poderá ser apontado como eventual sujeito passivo das obrigações instrumentais, na medida em que, por seu conhecimento privilegiado, poderá servir à administração com as informações que detém. Trata-se da hipótese do artigo 197 do CTN, que arrola uma série de sujeitos que, pela natureza de suas atividades, podem, com segurança, informar ao fisco as circunstâncias que refletem o possível surgimento de fatos jurídicos tributários.

Por fim, como já decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça,³⁹ cabe ao próprio contribuinte diligenciar no sentido de atualizar seus dados nos cadastros fiscais sempre que um fato ou circunstância novos se materializarem. Neste contexto, ulterior prejuízo sofrido pelo contribuinte, por sua própria negligência, não poderá ser relevado, na medida em que, como é princípio pressuposto de direito, ninguém pode se favorecer da própria torpeza, tal como ocorre nos casos de citação por edital em execução fiscal por cadastro desatualizado de contribuinte na junta comercial ou nos sistemas de cadastro fiscal.

3.4 Responsabilidade solidária (subsidiária) e obrigações instrumentais

A responsabilidade solidária está expressamente prevista no Código Tributário Nacional, mais precisamente nos artigos 134, *verbis*:

38. Neste sentido: ZOCKUN, Maurício. *Op. cit.*, p. 141.

39. TRIBUTÁRIO - IPTU - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

1. Em havendo considerável mudança no imóvel, deve o seu proprietário ou detentor prestar informações ao Fisco para efeito de cadastramento.

2. Obrigação do contribuinte que se identifica como obrigação acessória (arts. 113, § 2º, e 147 do CTN).

3. Recurso especial provido" (Segunda Turma. REsp 302672-SP, rel. Min. Eliana Calmon, DJ 02.9.2002, p. 160).

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

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

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Para Marçal Justen Filho, na responsabilidade tributária, existem duas normas tributárias (endonormas): a norma comum e a norma acessória ou não autônoma. Esta descreve uma situação de poder em sua hipótese de incidência, consistente em encontrar-se um sujeito qualquer em situação de poder jurídico perante o destinatário constitucional tributário.

A redação do artigo 134 do CTN é iniciada com a expressão “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, firmando a premissa fundamental para que seu mandamento seja aplicado, para depois determinar que “respondem solidariamente com este (contribuinte) nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”.

Em uma primeira leitura desse dispositivo, salta aos olhos a impropriedade da terminologia utilizada pelo legislador, ao definir como solidária espécie de responsabilidade que, aos olhos da Teoria Geral do Direito, nada mais é do que subsidiária, pois há uma pre-

ferência pelos bens do contribuinte em prejuízo dos do responsável, que somente responderão pela dívida na insuficiência daqueles⁴⁰.

Para Ricardo Lobo Torres⁴¹, não obstante o artigo 134 do CTN tratar de responsabilidade subsidiária de terceiros no caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte, “tanto que o terceiro assuma a responsabilidade, esta se torna solidária, posto que ele se coloca junto ao contribuinte, e não no seu lugar, como acontece na substituição.”

Contudo, a opinião do eminente professor fluminense não pode ser acatada, pois, em princípio, toda responsabilidade subsidiária poderia convergir-se em responsabilidade solidária, na medida em que, embora o terceiro (responsável) assuma o dever de cumprir a obrigação na responsabilidade subsidiária, a responsabilidade original do devedor principal não desaparece, podendo o credor tornar a cobrá-lo caso o seu patrimônio sofra mutações positivas em valor suficiente para saldar o débito. Logo, a prevalecer a classificação adotada, toda responsabilidade subsidiária seria solidária, o que tornaria absolutamente inútil essa classificação.

Mas não é a impropriedade terminológica o que torna o artigo 134 imprestável, pois este se revela uma poderosa ferramenta de garantia da arrecadação, sem prejuízo dos princípios e garantias constitucionais relacionados à tributação, e desde que sua aplicação respeite a certas condições.

O artigo 134 contempla hipóteses de relações jurídicas entre os contribuintes e os responsáveis, de natureza administrativa (inciso I, pais X filhos menores; inciso II, tutores e curadores X tutelados e curatelados; inciso III, administradores X administrados; inciso IV, inventariante X espólio; inciso V, síndico e comissário X massa falida e concordatário, respectivamente), fiscalizatória (inciso VI,

40. Marçal Justen Filho opina no mesmo sentido, ao afirmar que “a regra (N. R.: do art. 134 do CTN) já mereceria reprovação pelos desvios conceituais que apresenta, ao prever que surgiria uma responsabilidade solidária entre terceiros e o contribuinte desde que seja impossível o cumprimento da prestação por este último. Ora, se assim se dispôs, o caso não é caracterizável como de solidariedade, porquanto a responsabilidade, então, é subsidiária. Ou seja, só é possível ao fisco exigir algo do terceiro diante da impossibilidade de cumprimento da prestação tributária por parte do contribuinte”. *Op. cit.*, p. 306.

41. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 216.

tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício), e uma inusitada hipótese de sucessão (inciso VII, sócios, no caso de liquidação da sociedade), atribuindo a responsabilidade sempre a um terceiro vinculado ao contribuinte.

Como bem salienta Aurélio Pitanga Seixas Filho⁴², “conforme está redigido o artigo 134 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária *solidária* do terceiro é mera decorrência do exercício de sua função de agir, ou não agir, em nome e por conta do contribuinte, já que, obviamente, não pode ser responsabilizado por atos em que não tenha participado, omissiva ou comissivamente.”

Para Marçal Justen Filho⁴³, “o artigo 134 da Lei nº 5.172 é doutrinariamente reprovável e juridicamente inválido, quando pretende estatuir uma responsabilidade subsidiária automática relativamente aos débitos dos ‘representados’ para os ‘representantes’”, pois “a lei tributária teria transformado os representantes legais não apenas em ‘representantes’, mas também em *garantidores* legais das dívidas dos representados. E isso não por decorrência de qualquer atuação indevida que lhes seja imputável, mas em atenção ao exclusivo e puro evento da existência da representação.”

De fato, uma primeira observação a ser feita é a de que os terceiros, nas hipóteses previstas no artigo 134 do CTN, não integram a relação jurídica tributária, que permanece inalterada, pois nela figuram os sujeitos representados na condição de contribuintes. Sua função é a de, tão-somente, garantir a satisfação da exigência fiscal, nos casos em que o tributo tenha deixado de ser recolhido.

Para tanto, duas são as hipóteses de deslocamento da responsabilidade para o terceiro: a primeira, na cobrança de tributo em cujo fato jurídico tributário os responsáveis intervieram e, a segunda, nas quais os débitos resultaram de omissões dos representantes.

Na primeira hipótese (intervenção), o dispositivo revela-se inconstitucional, na medida em que os débitos tributários dos

42. A responsabilidade tributária do administrador e sua defesa na execução fiscal por encargo de terceiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 6, p. 24.

43. *Op. cit.*, p. 354.

representados sempre recairiam sobre o responsável, em caso de insolvência daquele, porquanto o representante, a rigor, intervém em todos os atos praticados por aqueles. Nem se alegue que se trate de caso em que o responsável age com excesso de poderes ou contrariamente à lei, pois, neste caso, já não sealaria em responsabilidade subsidiária, mas em responsabilidade pessoal por infrações, prevista no artigo 135, *caput* e inciso I do CTN.⁴⁴

Já na segunda hipótese (omissão), não há quaisquer incongruências desse dispositivo com o sistema, na medida em que, se por omissão do representante, o contribuinte representado deixou de recolher tributo, a responsabilidade poderá recair sobre o representante/responsável, porquanto houve um efetivo descumprimento de dever legal. Contudo, isso somente poderá ocorrer se tratar-se, efetivamente, de cobrança judicial de tributo que, à época da ocorrência do evento tributado, poderia ter sido satisfeito com o patrimônio do representado e não o foi, ou seja, que o inadimplemento se deu por única e exclusiva omissão do representante.

Dessa forma, a única leitura que pode ser feita do artigo 134 é a de que os representantes somente serão responsabilizados, em caso de impossibilidade de exigência dos tributos dos próprios contribuintes, nos casos em que o representante deixou de recolher os tributos devidos enquanto o contribuinte ainda era solvente.

O momento de aplicação do artigo 134 do Código Tributário Nacional decorre da leitura de seu *caput*, que determina, como um dos pressupostos para o deslocamento da responsabilidade do crédito para o terceiro, a verificação da impossibilidade de se exigir o tributo do contribuinte. Assim, esse deslocamento somente poderá ocorrer no caso de insuficiência de bens do contribuinte, verificada em ação de execução fiscal, após efetivas diligências do oficial de justiça e investigação e comprovação, pelo exequente, da inexistência de bens suficientes à quitação do débito, tudo devidamente vertido em linguagem no bojo do processo, para que, então, possa ser autorizada a invasão do patrimônio do terceiro.

44. Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior.

A consequência processual da subsidiariedade, revela Ricardo Lobo Torres⁴⁵, “é que a Fazenda credora pode dirigir a execução contra o responsável, se o contribuinte não possui bens para a penhora, independentemente de estar indicado o seu nome na certidão de dívida ativa.”

Em um primeiro momento, não há qualquer relação entre a responsabilidade subsidiária e a sujeição passiva das obrigações instrumentais, na medida em que a configuração de uma e outra se dão em momentos distintos e a responsabilidade somente surge no curso de um processo executivo.

Não obstante, como a obrigação instrumental poderá ser exigida de sujeito que mantenha relação de poder com o sujeito passivo da obrigação principal, salta aos olhos a coincidência entre muitos dos sujeitos descritos no artigo 134 e aqueles arrolados no artigo 197 do CTN. Neste prisma, situam-se nesta situação os administradores de bens de terceiros pelos tributos devidos por estes (art. 134, III; e 197, III), os síndicos e comissários (art. 134, V; e 197, VI), os inventariantes (art. 134, IV; e 197, V) e os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício (art.134, VI; e 197, I). Nada mais adequado, uma vez que, se o sujeito se torna responsável pelo pagamento de tributos quando se omite no exercício de sua função (poder), certamente é porque detém informações suficientes para informar ao fisco.

Os demais casos do artigo 134⁴⁶, quais sejam, os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores (inciso I), e os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados (inciso II), estão contidos na disposição genérica do inciso VII do artigo 197 (quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão), o que fecha a ligação entre as figuras.

É de se ter em mente, contudo, que, muitas vezes, a instituição dessas obrigações, por intermédio de singelas intimações por escri-

45. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 216. No mesmo sentido: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 151.

46. À exceção, evidentemente, do inciso VII, que trata da dissolução irregular de sociedades – matéria que se confunde com aquela do artigo 135 do CTN.

to, poderá se dar de forma absolutamente abusiva e com afronta aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, principalmente no que diz respeito a prazos de cumprimento e quantidade de informação desejada, em termos materiais. Como o controle jurisdicional de tais atos se revelaria bastante dificultoso, uma vez que estes princípios constitucionais são de extrema subjetividade e vagueza, o que faz com que se aproximem mais de valores do que de limites constitucionais objetivos, torna-se imperiosa a adoção de critérios objetivos para delimitar tais obrigações, por intermédio de legislação que institua os deveres de cada um desses sujeitos, por exigência do princípio da segurança jurídica, em sua função certa, e de forma a delimitar as fronteiras de abuso das autoridades fiscais.

É o caso, por exemplo, da obrigação de apresentação da Declaração de Operações Imobiliárias, atribuída ao serventuário da justiça responsável pelo cartório de notas ou registro de imóveis, instituída pelo artigo 8º da Lei nº 10.426/04,⁴⁷ que certamente atende àqueles anseios e em nada, absolutamente nada, atenta contra o princípio da preservação da intimidade, já que trata de informações de caráter público.

Dessa forma, resulta evidente que, por vezes, o próprio representante do contribuinte, responsável pela administração de seus bens e pelo cumprimento das obrigações instrumentais devidas pelos representados, poderá figurar como responsável pelo pagamento do tributo. O dever de cumprir as obrigações acessórias resulta da própria posição do representante ou administrador em função da legislação de direito privado, sem prejuízo de disposições próprias arroladas pela legislação tributária.

47. Art. 8º Os serventuários da Justiça deverão informar as operações imobiliárias anotadas, averbadas, lavradas, matriculadas ou registradas nos Cartórios de Notas ou de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos sob sua responsabilidade, mediante a apresentação de Declaração sobre Operações Imobiliárias (DOI), em meio magnético, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º A cada operação imobiliária corresponderá uma DOI, que deverá ser apresentada até o último dia útil do mês subsequente ao da anotação, averbação, lavratura, matrícula ou registro da respectiva operação, sujeitando-se o responsável, no caso de falta de apresentação, ou apresentação da declaração após o prazo fixado, à multa de 0,1%(zero virgula um por cento) ao mês-calendário ou fração, sobre o valor da operação, limitada a 1%(um por cento), observado o disposto no inciso III do § 2º.

Por fim, é de ser registrado que não poderá o responsável subsidiário ser cobrado pela multa pelo descumprimento da obrigação instrumental, na medida em que o parágrafo único do artigo 134 estabelece que esta responsabilidade só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter *moratório*, o que exclui as penalidades de caráter *punitivo*. Embora a terminologia do CTN não seja a mais adequada – já que todas as multas são punitivas –, da leitura deste enunciado pode ser inferido que a multa pelo descumprimento de obrigação instrumental trata de típica hipótese de responsabilidade pessoal por infrações, cuja matriz legal é o artigo 137, *caput*, III, *a*, do CTN⁴⁸.

3.5. A chamada responsabilidade por substituição/retenção e as obrigações instrumentais

Outra forma de atribuição do dever de recolher o tributo a um terceiro é a chamada responsabilidade por substituição ou por retenção, na qual a um terceiro é atribuída a obrigação de reter, de uma soma em dinheiro que deverá ser paga ao contribuinte, a exata quantia do tributo devido, bem como, em seguida, repassá-la aos cofres fiscais.

A tributação pela técnica da retenção na fonte encontra respaldo no artigo 45, parágrafo único, do CTN⁴⁹, no caso do imposto de renda; no artigo 6º da Lei Complementar nº 116/03⁵⁰, no caso do

48. Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

[...]

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem.

49. “A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

50. Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

imposto sobre serviços de competência municipal; e, no caso das contribuições sociais, nos artigos 22, 30 e 31 da Lei nº 8.212/91⁵¹, que dispõe sobre as formas de custeio da seguridade social, entre outros dispositivos esparsos da legislação.

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II - a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

51. "Art. 22. [...]

[...]

§ 7º Caberá à entidade promotora do espetáculo a responsabilidade de efetuar o desconto de cinco por cento da receita bruta decorrente dos espetáculos desportivos e o respectivo recolhimento ao Instituto Nacional do Seguro Social, no prazo de até dois dias úteis após a realização do evento. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei" (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 05.1.1993)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência" (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99).

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.1998)

33. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.1998)

§ 1º O valor retido de que trata o *caput*, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.1998).

As regras que deslocam o dever de transportar valores para o fisco do contribuinte para um terceiro consistem em regras que, em um dado momento do processo de positivação, elegem o terceiro como destinatário do dever de transportar dinheiro aos cofres públicos. Contudo, embora tais regras revelem o deslocamento da obrigação principal para um terceiro, não se trata de regra de sujeição passiva propriamente dita, ao menos não *a priori*, na medida em que o agente retentor não figura como sujeito na relação jurídica tributária no momento da instauração do vínculo obrigacional. Esta figura é o que a doutrina denomina de *substituição para trás*, pois o fato jurídico tributário já ocorreu, o que nada tem com a chamada *substituição tributária para frente*, que encontra matriz constitucional no artigo 150, § 7º⁵², e que configura uma das espécies de sujeição passiva em sentido estrito.

Marçal Justen Filho⁵³ acolhe a tese do caráter acessório da regra de retenção na fonte, ao professar que, ao lado da norma tributária em sentido estrito, há “outra norma, que diríamos acessória, que estabelece a *substituição*. Ou seja, que se conjuga com a norma principal para estabelecer um esquema excepcional, cujo resultado consiste em que a prestação tributária deverá ser saldada não pelo destinatário legal tributário, mas pelo sujeito passivo excepcional (o chamado *substituto*)” (grifos no original).

Contudo, embora a formulação do insigne professor paranaense tenha sólido fundamento, partindo da concepção de Lourival Vilanova quanto à estrutura das normas jurídicas⁵⁴, não há como

52. § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

53. *Op. cit.*, p. 269.

54. Embora o Prof. Vilanova formule quatro combinações possíveis que o legislador pode estabelecer entre hipótese e conseqüente, quais sejam, uma só hipótese a uma só conseqüência; várias hipóteses a uma só conseqüência; várias hipóteses para várias conseqüências; ou uma só hipótese para várias conseqüências, não podendo construir outra estrutura senão estas possíveis, a norma jurídica terá sempre uma única hipótese e uma única conseqüência, o que faz com que a pluralidade de hipóteses e/ou conseqüentes configure a própria pluralidade de normas jurídicas, sem prejuízo das normas que contenham fatos complexos em seus antecedentes. Cf. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2005. Capítulo III.

conceber uma única regra acessória no fenômeno da tributação pela retenção na fonte, uma vez que existem duas normas jurídicas bem claras, de incidência sucessiva, com antecedentes e conseqüentes bem distintos.

A primeira dessas normas é a norma de retenção, cuja hipótese prevê o fato *pagamento* e o conseqüente à relação jurídica formada entre agente e contribuinte, na qual o primeiro está obrigado a suprimir, do valor a ser pago, o valor correspondente ao tributo (obrigação de reter). Já a segunda norma tem como antecedente o fato *retenção* e, no conseqüente, a relação jurídica entre o agente e o fisco, na qual o primeiro está obrigado a repassar ao segundo o valor retido (*obrigação de pagar*).

Na análise das relações sintáticas entre as regras de retenção e pagamento e a regra matriz de incidência tributária, tem-se que, embora a incidência da regra de retenção não exclua a incidência da regra matriz de incidência tributária, sua incidência extingue o crédito tributário previsto no conseqüente da segunda com relação ao contribuinte, porquanto este, efetivamente, *pagou* o tributo, nos termos do artigo 156, *caput*, I, do CTN. Neste sentido, a extinção da primeira obrigação do agente retentor – a retenção – também extingue a do contribuinte. Por outro lado, caso não tenha havido a retenção devida, a regra de retenção apenas neutraliza o conseqüente da segunda, até a data de vencimento do tributo, em que o próprio contribuinte deverá efetuar o recolhimento devido (caso apure débito em sua declaração).

Essa concepção permite a adoção da expressão *substituição tributária*⁵⁵ para esse fenômeno de tributação, pois a incidência da primeira norma torna o agente arrecadador o substituto do Estado na função de retirar do contribuinte o valor correspondente ao tributo devido. Por sua vez, a segunda norma torna o agente de retenção, que, *a priori*, é um terceiro, o próprio sujeito passivo da obrigação tributária, uma vez que ele, dado o fato da retenção, subroga-se no dever do contribuinte de pagar, desobrigando-o e substituindo-o no conseqüente da norma individual e concreta. Dá-se,

55. Admitindo ser a retenção na fonte uma das formas de substituição tributária: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 213.

portanto, a substituição do Estado pelo agente retentor (substituto), no primeiro caso; e do contribuinte por este, no segundo.

Neste ponto, correta é a visão de Marçal Justen Filho⁵⁶, que, embora tenha concepção levemente diversa quanto ao fenômeno da tributação na fonte, sustenta a substituição da determinação subjetiva (passiva) da norma principal, o que faz com que o substituto surja como devedor da obrigação tributária.

Com efeito, na responsabilidade por retenção, o sujeito passivo dessa obrigação não figura, *a priori*, como sujeito passivo da obrigação tributária principal, pois não se dá a figura do responsável a que alude o artigo 128 do CTN, mas de sujeito passivo de vera obrigação instrumental, da subclasse das obrigações comissivas específicas, na medida em que figura, repita-se, como uma mera ponte entre o patrimônio do contribuinte e o erário. Tanto é verdade que, descumprindo o dever de retenção, o fisco não poderá exigir-lhe o tributo e as penalidades associadas à obrigação principal, mas tão-somente a multa por descumprimento do dever de retenção. Neste caso, como não foi cumprido o dever de retenção, o crédito tributário ainda não foi extinto, embora o contribuinte esteja desobrigado ao cumprimento da obrigação principal, na medida em que o agente sub-roga-se na qualidade de sujeito passivo da obrigação.⁵⁷

56. *Op. cit.*, p. 273.

57. "EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS PAGOS EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO DA JUSTIÇA DO TRABALHO. FONTE PAGADORA RESPONSÁVEL PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. NÃO-COMPROVAÇÃO DA FALTA DE RETENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

1. Da interpretação sistemática dos arts. 45, parágrafo único, 121 e 128 do CTN, 103 do Decreto-Lei 5.844/43, e 46 da Lei 8.541/92, conclui-se que cabe ao empregador reter, na fonte, o Imposto de Renda Pessoa Física incidente sobre as verbas pagas ao trabalhador em cumprimento de decisão da Justiça do Trabalho; no entanto, a falta de retenção do imposto pela Fonte Pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte, que fica obrigado a informar, na sua declaração de ajuste anual, os valores recebidos. Constatada a não-retenção do imposto após a data fixada para a entrega da referida declaração, a exação deve ser exigida do contribuinte, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.

2. Recurso especial desprovido" (Primeira Turma, REsp 497771-SC, Rel. Min. Denise Arruda. DJ 10.4.2006, p. 127).

Em semelhante sentido, Heleno Taveira Tôrres⁵⁸ sustenta que a “*substituição* consiste apenas em uma singular estrutura de arrecadação do tributo (relação de dever instrumental), pela substituição do sujeito passivo real (previsto na legislação relativa ao tributo devido como sendo um contribuinte do mesmo) por um outro sujeito passivo, *apenas para os fins de arrecadação*, haja vista sua particular situação em relação ao fato gerador do tributo. Dentro deste mecanismo o substituído, verdadeiro contribuinte, perde qualquer contato com o sistema arrecadador do Estado, que passa a operar exclusivamente face ao *agente de retenção*, conforme disposição de lei” (grifos nossos).

Tal não ocorre, porém, caso o agente tenha cumprido a obrigação de reter o montante correspondente ao tributo, mas descumprido a obrigação de repassá-lo ao Estado. Nesta situação, sobre a imputação de ilícito criminal⁵⁹, ser-lhe-á cobrado o próprio tributo, na medida em que é ele, e não mais o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação principal.

Por tudo isso, somente a norma de retenção estará sujeita ao regime jurídico das obrigações instrumentais, uma vez que a norma de pagamento, por tratar-se de cumprimento da obrigação principal - embora por sujeito diverso do contribuinte -, será regida pelo regime jurídico desta.

A determinação do substituto pelas normas de retenção e pagamento deverá ser extremamente criteriosa, pois somente o sujeito

58. Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais), p. 95.

59. Esta conduta é tipificada, criminalmente, como crime de apropriação indébita, nos termos do artigo 168-A do Código Penal (com relação às contribuições previdenciárias) e art. 2º, *caput* e inciso II, da Lei nº 8.137/90:

“Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa” (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

que tiver relação de poder com relação ao contribuinte substituído, bem como a posse da riqueza a ser tributada (e, em consequência, do próprio valor a ser retido), poderá figurar como sujeito passivo desta obrigação instrumental. Neste sentido, como acentua Marçal Justen Filho⁶⁰, deve haver uma referibilidade entre a hipótese de incidência da norma de retenção e a hipótese de incidência tributária, configurada, justamente, pela relação de poder que vincula o destinatário legal tributário e o destinatário da substituição, desde que esse poder seja uma situação preexistente, não instituída pela regra de retenção.

Além disso, o substituto deverá encontrar-se em situação de gozo/posse da riqueza a ser tributada, situação à qual estará submetido o contribuinte não por vontade sua, mas por imperativo legal. Tal se dá na relação de emprego, em que a fonte pagadora tem o gozo do salário do contribuinte e a relação de poder sobre o empregado, criada pela própria legislação trabalhista.

É importante ressaltar que, caso a própria legislação tributária institua a relação de poder, não mais haverá relação entre a materialidade descrita na regra de retenção e a hipótese da regra matriz de incidência tributária, o que fará com que a regra de recolhimento, decorrência da regra de retenção, seja uma regra autônoma de recolhimento de tributo, ou seja, uma nova regra matriz de incidência tributária, totalmente diversa daquela outra. Esta circunstância poderá, em certa medida, causar problemas de competência tributária, caso a *nova* materialidade não se compagine com nenhuma daquelas situações analiticamente descritas na Constituição Federal para aquela pessoa política ou, em última instância, tenha sido instituída por lei ordinária (tratando-se da competência residual da União Federal prevista no artigo 154, *caput*, I, da Carta).

Outra limitação à instituição das obrigações de retenção é o respeito ao regime jurídico do substituído (contribuinte) na cobrança do tributo. Embora o dever de, efetivamente, recolher o tributo ao Estado seja do substituto, como leciona Paulo De Barros Car-

60. *Op. cit.*, p. 274. O Autor, brilhantemente, ressalva que a relação de poder não poderá ser criada pela hipótese da norma de substituição, mas deverá ser preexistente, pois a hipótese normativa não institui relações, apenas as descreve.

valho⁶¹, “não se perde de vista o substituído”, pois “ainda que não seja compelido ao pagamento do tributo, nem a proceder ao implemento dos deveres instrumentais que a ocorrência suscita, tudo isso a cargo do substituto, mesmo assim permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária”. Dessa forma, a obrigação principal será sempre estruturada levando em conta não as condições pessoais do substituto, mas as do contribuinte, pois o primeiro não realiza o fato relevante para determinar o surgimento da obrigação e somente é colocado nesta condição pela ocorrência de outro fato⁶².

Por fim, o fisco poderá exigir outros deveres instrumentais dos agentes arrecadadores, por exemplo, exigir a declaração de todas as retenções efetuadas em dado ano-calendário, como é o caso da obrigação da apresentação da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf). Trata-se de obrigação que se justifica para otimizar o controle dos recolhimentos e promover o cruzamento dos dados declarados por substitutos e substituídos. Sua legitimidade, portanto, é amplamente confirmada pela Constituição Federal.

Como visto, a determinação do sujeito passivo da obrigação instrumental de substituto tributário deverá obedecer limites impostos pela leitura sistemática do ordenamento, para que não sejam configuradas verdadeiras hipóteses de exigência de tributo de quem não apresenta qualquer capacidade contributiva.

4. Conclusões

1. As obrigações instrumentais podem ser classificadas como *omissivas* (*prestações negativas*), que consistem no dever do contribuinte de não se opor (permitir) a que o fisco verifique seus documentos, e *comissivas* (*prestações positivas*), correspondentes a

61. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, p. 160.

62. Neste sentido: ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82; TORRES, Heleno Taveira. *Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais)*, pp. 95-96.

todas aquelas que impõem ao contribuinte um dever de fazer algo. Entre as chamadas obrigações instrumentais comissivas, existem aquelas que têm hipótese de incidência especificada na legislação tributária, conforme o artigo 115, e aquelas que decorrerão de mera intimação do sujeito passivo, assumindo caráter generalizado (artigo 197 do CTN). Isto permite vislumbrar duas subclasses dentro da classe das obrigações comissivas, as subclasses *comissivas gerais* e *comissivas específicas*.

2. As obrigações instrumentais comissivas específicas exigem criação por meio de lei formal, ao passo que as obrigações comissivas gerais e omissivas, não (basta a norma geral do CTN). Contudo, como são atos administrativos, a instituição de obrigações instrumentais, pela administração fazendária, deverá respeitar a todos os requisitos dos atos administrativos, mormente a motivação, sob pena de nulidade.

3. Nos casos de obrigações instrumentais comissivas gerais e omissivas, o campo material de incidência possível dessas regras, embora não tenha tipicidade fechada, deverá observar a relação entre o sujeito passivo possível e a informação/omissão desejada pelo fisco. Deve haver uma relação direta do sujeito passivo com o tributo investigado ou, em caso de relação indireta, uma relação de poder ou um dever de armazenagem de informações entre o sujeito passivo da obrigação instrumental e o contribuinte.

4. A exigência do artigo 197 deverá ser sopesada com valores consagrados na Constituição Federal, tais como o direito à intimidade e ao sigilo de informações, na medida em que somente as informações estritamente necessárias à fiscalização deverão ser prestadas à autoridade fiscal. Por outro lado, o sujeito passivo da obrigação instrumental não está obrigado a prestar informações sobre fatos que esteja legalmente obrigado a observar segredo, em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

5. As obrigações instrumentais, quando descumpridas pelo sujeito passivo correspondente, darão ensejo à aplicação de sanções, que poderão ser pecuniárias (multas) ou decorrentes do exercício de poder de polícia, como o indeferimento da emissão de certidões negativas, a suspensão do cadastro de contribuintes ou a exclusão do contribuinte de regimes especiais. Nestes casos, sempre haverá

a necessidade de lei formal prevendo a instituição de tais penalidades, sob pena de ilegalidade e abuso de poder.

6. Embora o § 3º do artigo 113 do CTN estabeleça que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal em relação à penalidade pecuniária, há um equívoco do legislador ao incluir a penalidade como objeto possível da obrigação tributária, na medida em que o conceito de *penalidade* não se coaduna com o conceito de *tributo* apresentado pelo artigo 3º do CTN, que afasta as sanções por ato ilícito das prestações pecuniárias de natureza tributária. Esse dispositivo não representa a conversão, pura e simples, de um fato ilícito em hipótese de incidência de tributo, mas tão-somente submete ao procedimento de cobrança do tributo a cobrança da sanção, desde a necessidade de constituição do crédito correspondente até o processamento de execução fiscal.

7. A multa por descumprimento de obrigação instrumental não poderá revelar caráter confiscatório, pois deverá ser aplicada de forma proporcional ao ilícito configurado.

8. A determinação da sujeição passiva tributária, pelo legislador infraconstitucional, deve sempre ter foco no *destinatário constitucional tributário* pressuposto de cada tributo, pois nem mesmo a responsabilidade ou a substituição tributária poderão deslocar a obrigação para sujeito estranho ao evento tributado.

9. O sujeito passivo da obrigação instrumental encontra-se pressuposto na Constituição Federal, e deverá ser delimitado mediante as condições de o sujeito passivo participar da relação jurídica sobre a qual incide o antecedente da regra matriz de incidência tributária, seja o próprio contribuinte ou um terceiro, ou de o terceiro que ter conhecimento da eventual ocorrência do fato jurídico tributário, por uma relação de poder com o fiscalizado ou por dever de ofício.

10. A responsabilidade de terceiros prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional somente terá lugar quando, em execução fiscal, o patrimônio do contribuinte demonstrar-se insuficiente para arcar com o respectivo crédito tributário, e o responsável tenha deixado de adimplir à obrigação tributária (conduta omissiva) quando o contribuinte ainda estava solvente. Muitas vezes, o ter-

ceiro responsabilizado pelo pagamento do tributo já figura, por sua relação de poder em relação ao contribuinte, como sujeito passivo das obrigações instrumentais.

11. A tributação por intermédio de retenção na fonte configura hipótese de substituição tributária, em que o agente retentor substitui o fisco, no dever de retenção, e o contribuinte, no dever de pagar o tributo. Trata-se, portanto, de mecanismo que compreende duas normas jurídicas acessórias, uma, que impõe ao substituto o dever de reter, e outra, que lhe impõe o dever de recolher.

12. A obrigação de reter o tributo na fonte configura típica hipótese de obrigação instrumental, cuja inobservância impõe ao seu sujeito passivo a cominação de penalidades e não extingue a relação jurídica tributária principal.

13. Uma vez cumprida a obrigação instrumental (retenção), passa o agente retentor a figurar na relação jurídica tributária no lugar do contribuinte, que tem a sua obrigação extinta. A inobservância do dever de recolhimento ensejará tanto a instauração de execução fiscal contra o agente – já que o contribuinte ficou desobrigado – quanto sua responsabilização criminal.

14. A eleição do agente de retenção não poderá ser aleatória, pois deverá observar a relação de poder preexistente do substituto em relação ao substituído e o gozo da riqueza tributada pelo substituto. A relação de poder deverá ser preexistente, pois, do contrário, ter-se-á a instituição de nova regra-matriz de incidência, ensejando a inconstitucionalidade da cobrança. Além disso, o regime jurídico da obrigação principal deverá ser sempre a do substituído, consideradas suas condições pessoais, mesmo que o substituto, em tese, esteja sujeito a regime jurídico distinto.

5. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2001.

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

- _____. Lei complementar em matéria tributaria. In: *Revista de Direito Tributário*, v. 13, n. 48, São Paulo, abr./jun. 1989, pp. 84-106.
- _____. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição revista e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996 (atualização por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. Anotado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 11ª edição, 17ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de direito administrativo*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BECHO, RENATO LOPES. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 151.
- BORGES, Arnaldo. Obrigação tributária acessória. *Revista de Direito Tributário* n.º 4, pp. 85-97.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *Lançamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampario. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. In: *Revista de Direito Tributário* n.ºs 17-18, pp. 51-56.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

- JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Tese de doutorado. São Paulo: PUC/SP, 1985.
- MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 96, pp. 29-35.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A responsabilidade tributária do administrador e sua defesa na execução fiscal por encargo de terceiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 6, pp. 24 e ss.
- TÔRRES, Heleno. Substituição Tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, n.º 70, jun., pp. 87-108.
- _____. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- _____. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento. In: *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 10, pp. 11-12. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 01.9.2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. 3ª edição. São Paulo: Noeses, 2005.
- ZOCKUN, Mauricio. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

PARECERES

TRIBUTAÇÃO E CONCORRÊNCIA

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Submete-me o Instituto de Ética Concorrencial (ETCO), por meio da Câmara Setorial de Fumo, a seguinte:

1. Consulta

No Brasil, o mercado ilegal de cigarros vem apresentando aumento em virtude de diversos fatores: alta lucratividade, dificuldades de fiscalização, proibição de propaganda e, principalmente, a alta tributação. Somente em 2004, a ilegalidade representou cerca de um terço dos cigarros consumidos no País, equivalente a 37 bilhões de unidades.

País	Consumo Estimado 2004 (em bilhões de cigarros/ano)
Brasil Legal	88,6
Mercado Ilegal Brasil	37,1
Brasil Total	125,7
México	45,0
Argentina	35,0
Paraguai	3,0
Uruguai	4,0

O mercado legal brasileiro comercializou, em 2004, 88,6 bilhões de cigarros a um preço médio de R\$ 1,94 por maço de vinte cigarros, gerando uma receita de R\$ 8,6 bilhões. O mercado ilegal, por sua vez, comercializou, no mesmo período, 37,1 bilhões de cigarros a um preço médio de R\$ 0,90 por maço de vinte cigarros, movimentando R\$ 2,0 bilhões. Considerando a estabilidade dos preços praticados no mercado ilegal, isso corresponderia a uma perda total de arrecadação tributária de R\$ 1,7 bilhão em 2004.

Comparando-se a carga tributária do Brasil incidente sobre o cigarro com as taxas praticadas outros países, a constatação é de que o Brasil possui uma das maiores cargas do mundo, como pode ser constatado no quadro a seguir:

País	Carga tributária (%)
Paraguai	18
EUA	34
México	50
Venezuela	56
Argentina	67
Uruguai	67
Brasil	70

Considerando o cenário acima, a indústria cigareira no Brasil tem sofrido diuturnamente com a concorrência desleal promovida por empresas que não cumprem suas obrigações tributárias, seja através de liminares que desequilibram, enquanto vigentes, o sistema, seja socorrendo-se de práticas ilícitas, como a sonegação fiscal, para, dessa forma, reduzirem seus custos, obtendo uma vantagem competitiva indevida.

Ciente dessa realidade, que infelizmente não se mostra recente, o Estado tem buscado se munir de instrumentos ágeis que permitam efetivo controle do setor e o conseqüente combate a essas condutas que distorcem a realidade competitiva do mercado.

Nesse sentido, desde 1977, vigora o Decreto-lei nº 1.593, o qual determina que a Secretaria da Receita Federal poderá cancelar o registro especial de qualquer fabricante de cigarros se, a qualquer momento, for observado o descumprimento de qualquer obrigação tributária, principal ou acessória, prática de conluio ou fraude, ou crime contra a ordem tributária.

O artigo 2º do referido Decreto-lei nº 1.593/77, alterado pela Lei nº 9.822, de 23.8.1999, e pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001, dispõe:

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro;

II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

III - prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado;

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II deste artigo, o Secretário da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo. (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 23 de agosto de 1999)

§ 2º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I e II do caput deste artigo, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias.

§ 3º A autoridade concedente do registro decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, expedindo ato declaratório cancelando o registro especial, no caso de improcedência ou falta de regularização da situação fiscal, dando ciência de sua decisão à empresa.

§ 4º Será igualmente expedido ato declaratório cancelando o registro especial se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º Do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

Tendo em vista a norma acima e considerando-se que algumas empresas fabricantes e comercializadoras de cigarros são contumazes sonegadoras de tributos, o que foi inclusive comprovado pela recente CPI da Pirataria (capítulo III – cigarros – disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/comissao/>), pergunta-se:

1. Quais as conseqüências da inobservância das obrigações tributárias sobre o funcionamento do mercado, especialmente sobre o setor de cigarros, no qual a arrecadação tributária corresponde em média a 65% do preço final do produto?

2. Qual(is) é(são) o(s) interesse(s) jurídico(s) protegido(s) pela norma estatuída no artigo 2º do Decreto-lei nº 1.593/77, inclusive à luz dos princípios da isonomia e da equidade de tratamento dos agentes econômicos pelo Estado?

3. Existe diferença de tratamento, para fins de preservação do princípio da livre concorrência e manutenção em regimes especiais, entre um evento ser caracterizado como mero inadimplemento tributário ou como sonegação tributária?

4. A omissão normativa ou executiva da autoridade fiscal no exercício de sua competência fiscalizatória pode propiciar uma situação de concorrência desleal? Em que hipótese?

5. A omissão estatal pode ocasionar a responsabilidade civil do Estado por ato omissivo em favor das concorrentes prejudicadas?

6. Quais são os instrumentos administrativos e judiciais disponíveis no direito brasileiro para fazer cessar a concorrência desleal tributária?

7. O descumprimento da legislação fiscal pode ser considerado fato impeditivo do desempenho da atividade a ela concernente?

8. O Decreto-lei nº 1.593/77 está de acordo com os princípios constitucionais do devido processo legal e do contraditório (ampla defesa)?

9. O Decreto-lei nº 1.593/77 viola a livre iniciativa (art. 170, CF) ou, ao contrário, a fortalece?

2. Parecer

2.1. Considerações preliminares

A presente consulta aborda um tema relacionado à imposição de medidas administrativas e tributárias ao mercado de cigarros e pede a discussão da legitimidade de tais medidas, bem como a implicação delas para o funcionamento do próprio mercado, tendo em vista o princípio da livre concorrência. Assim, pede-se uma avaliação do descumprimento da legislação tributária como fator de abuso de poder econômico.

Por tratar-se de tema que exige uma compreensão abrangente das relações entre direito tributário e direito econômico da concorrência, bem como direito constitucional, parece-me conveniente, antes de adentrar as questões formuladas, tecer alguns comentários gerais, a fim de ganhar latitude sistemática para o contexto em que se inserem os problemas.

2.2. Mercado relevante

O mercado relevante do caso submetido à consulta tem por produto relevante o cigarro. Trata-se, em princípio, de sua produção e comercialização em todo o território nacional.

No que se refere ao princípio da livre concorrência e à livre iniciativa, existem mercados *cujo perfil constitucional* tem características peculiares. Tais peculiaridades têm a ver com certas limitações regulatórias a que se submete esse mercado livre, na relação entre livre iniciativa e livre concorrência.

Se o chamado mercado livre implica, em princípio, ausência de uma interferência determinante, externa, do Estado, na sua estrutura e no funcionamento que dela decorre, essa ausência de interferência, contudo, não significa alheamento radical do Estado, mas admite graus de interferência, em face de outros direitos e valores consagrados pela própria ordem constitucional. Pode-se entender, nestes termos, que a própria Constituição Federal reconhece, para certos mercados, regulamentações ostensivas, tendo em vista

o interesse público relevante aliado às dificuldades de pleno funcionamento do princípio do livre mercado. É o caso, por exemplo, do mercado relativo a combustíveis (CF, art. 177), transporte (art. 178), serviços públicos sob regime de concessão ou permissão. Mas também na produção e comercialização de certos bens que, por sua natureza, podem afetar a harmonia entre direitos fundamentais (liberdade de consumo, proteção à saúde) e, em consequência, exigir cuidados especiais.

Este é o caso da produção e comercialização do *tabaco* (CF, art. 220, § 3º, II, e § 4º), o que implica em dever específico do Estado de cuidar desse mercado de modo mais particularizado do que é feito com outros, aos quais basta uma disciplina constituída de limitações genéricas, comuns à produção e ao comércio em geral, como é o caso, por exemplo, dos dispositivos do Código do Consumidor (Lei 8078/90, art. 9º), em que, por exemplo, a publicidade não é vedada, devendo, no entanto, “deixar de ser meramente persuasiva, para realçar o seu caráter informativo, propiciando a livre escolha do consumidor e advertindo-o adequadamente na aquisição de produtos ou serviços, em particular os nocivos e perigosos”¹.

O produto *cigarro* envolve dois aspectos: o *físico* (tamanho, circunferência, sabor, aroma, funcionalidade da embalagem etc.) e a *imagem* (tipo de associação criada pelos esforços de *marketing* dos fabricantes, entre um produto e um conjunto de percepções).

De modo geral, reconhece-se que o conjunto dos elementos – *blending* (combinação de diferentes tipos e classes de fumos), *aditivos* (melados e caldos, aromas naturais, essências etc.), *filtro* (papel, polipropileno etc.) e *papel* – compõe o produto físico. Aqui se inclui a embalagem (caixa ou maço), o comprimento (*kingsize*, *super long size*). Os elementos mais a embalagem e o comprimento não permitem uma grande diferenciação, transformando o produto quase em uma *commodity*. Não obstante, o consumidor percebe pequenas diferenças a partir de pequenos detalhes que, quando reunidos, explicam as suas preferências.

1. VILAÇA LOPES, Maria Elizabete. *Revista de Direito do Consumidor*, vol. 1, 1992, p. 164.

No Brasil, há um mercado relativamente concentrado de fabricação. Não obstante, como todos os fabricantes, inclusive os pequenos, podem fazer produtos muito próximos, uma vez que a tecnologia e a matéria prima são similares e o acesso a elas é francamente aberto, há entre eles forte competição, sendo que um importante diferencial competitivo entre as empresas estaria na criação de estratégias de *marketing*, com os fabricantes buscando as diferenças a partir da identidade das marcas.

A marca é, em geral, a responsável por dar personalidade, imagem e estilo ao produto. Por meio dela, o consumidor se identifica e se baseia para sua opção de compra. Assim, a marca, que, para bens de consumo tem uma função vital, no caso dos cigarros, por todas as contingências mencionadas, é elemento básico da competitividade. Ao identificar o produto, a marca é fundamental para a logística empresarial de cigarros, cuja estratégia de *marketing* procura interrelacioná-la completamente com a promoção/propaganda e a distribuição, na medida em que o preço é de potencialidade limitada, às classes e à modalidade entre as classes. Entretanto, em face das restrições legais à propaganda de produtos de tabaco, o preço acaba sendo, praticamente, um poderoso instrumento diferencial de avaliação do produto à disposição do consumidor, já que o mercado não tem como apresentar suas marcas e evoluções, o que repercute negativamente na capacidade de ressaltar aspectos relativos à qualidade e ao cuidado na elaboração dos produtos.

A distribuição é, nesse contexto, apenas um sistema de relacionamento entre empresas que participam no processo de comprar, produzir e vender os produtos. No caso dos cigarros, a tendência é a um tipo de relacionamento muito próximo do que se costuma chamar de *semi-integração*, cujo pressuposto básico é a cooperação entre os participantes, fazendo com que as empresas venham a competir, ainda que muito limitadamente, pelas suas marcas por meio e no contexto de cadeias de suprimento.

2.3. O monitoramento de um mercado problemático

O mercado de cigarros, contudo, não é, propriamente, um mercado regulado (como energia e telecomunicações), mas, por seu des-

taque constitucional, um mercado monitorado. O monitoramento desse mercado, no que diz respeito à livre concorrência, enquanto princípio diretamente ligado à defesa do consumidor, como, aliás, sustenta, majoritariamente, a literatura nacional e internacional sobre o direito econômico da concorrência, insere-se em um contexto de problemas gerados em mercados relevantes de produtos, sujeitos a uma larga incidência de sonegação de impostos e/ou utilização de instrumentos judiciais na forma de ostensiva litigância de má-fé, de contrabando, falsificação e adulteração de produtos, do que resulta um ineficiente estímulo à chamada economia informal, com repercussões perversas no campo da lavagem de dinheiro.

O passado mostra que tais problemas têm gerado consequências perversas para as empresas (perda de competitividade por concorrência desleal), para o fisco (perda de arrecadação), para os trabalhadores (aumento da economia informal – empregos sem registro –, desequilíbrios previdenciários), para a economia do País (migração da economia legal para a economia informal com ostensiva perda de produtividade), para o Estado (aumento da criminalidade: dinheiro sem origem direcionado para atividades ilícitas), para o consumidor (controle insatisfatório dos produtos postos no mercado para consumo). Dados fornecidos pela consulente, extraídos inclusive na CPI da Pirataria, demonstram que, somente em 2004, a ilegalidade representou cerca de um terço dos cigarros consumidos no País, equivalente a 37 bilhões de unidades. O mercado legal brasileiro comercializou, em 2004, 88,6 bilhões de cigarros a um preço médio de R\$ 1,94 por maço de vinte cigarros, gerando uma receita de R\$ 8,6 bilhões. O mercado ilegal, por sua vez, comercializou, no mesmo período, 37,1 bilhões de cigarros a um preço médio de R\$ 0,90 por maço de vinte cigarros, movimentando R\$ 2 bilhões. Considerando a estabilidade dos preços praticados no mercado ilegal, isso corresponderia a uma perda total de arrecadação tributária de R\$ 1,7 bilhão em 2004.

Para enfrentar tais problemas já foram tomadas, no passado, diversas medidas que lograram alguns (bons) resultados, mas que, no entanto, por sua singularidade e falta de sistematicidade, ainda deixaram espaço para desequilíbrios em importantes mercados.

Mencione-se, como exemplo de tais medidas, a substituição tributária, a tributação monofásica, o ICMS sobre álcool, o imposto de exportação para cigarros.

Como se depreende dessas questões, são importantes meios sistemáticos, capazes de enfrentar os problemas gerados em mercados relevantes de produtos sujeitos, muitas vezes, a altas cargas tributárias (no caso de cigarros, em média, 65%) e que permitem práticas de comercialização ilegais ou aéticas, com sérias repercussões para a economia nacional.

Mercados como o de *cigarros*, que mostram um largo número de agentes, quer na relação *up stream*, quer na relação *down stream*, assistem à utilização daqueles instrumentos como *meio* para competir, obviamente de forma desleal e/ou ilegal, com repercussões enormemente prejudiciais ao funcionamento regular da concorrência, à eficiência econômica, à geração regular de empregos e à arrecadação de tributos.

Para enfrentar tais problemas, é necessário, pois, pensar em soluções integradas em um sistema, capaz de conciliar liberdade de mercado e controle de abusos.

2.4. O contexto constitucional: livre mercado e tributação

Nesse sentido, convém, inicialmente, distinguir entre *concorrência* como regra do jogo de mercado, nas suas múltiplas possibilidades reais, e *concorrencialidade*, isto é, grau de competitividade existente em um dado mercado. A concorrência é um pressuposto fenomênico, que admite vários graus de competitividade, mas que não se elimina como estrutura mesmo quando é baixa a concorrencialidade².

A partir dessa distinção, o *princípio* da livre concorrência passa a ser entendido normativamente em função da competitividade inerente à livre iniciativa como um direito fundamental de concorrer, isto é, de atuar criativamente no jogo do mercado livre, o que exige, de um ponto de vista jurídico, que o chamado livre mercado

2. SARTORI, G. Democrazia cosa è. Milano, 1994, p. 221.

seja pressuposto como uma estrutura de alternativas dinâmicas, da qual não deriva que todos os seus agentes sejam igualmente e efetivamente livres. Ou seja, uma determinada estrutura pode encorajar ou desestimular a potencialidade de livre iniciativa individual. De onde se conclui que a liberdade econômica pode estar sujeita a importantes restrições que, no limite, podem até tornar-se verdadeiros impedimentos.

Assim, o *princípio* da livre concorrência significa, *prima facie*, que a potencialidade deve ser *aberta*, em sentido normativo, *a todos*. Em si, o mercado é cego em face dos indivíduos, sendo, ao revés, um instrumento a serviço da coletividade. Por meio do mercado, a sociedade impõe uma ordem à livre iniciativa. O *princípio* da livre concorrência, por seu lado, garante, em nome da coletividade, o exercício da livre iniciativa, a qual exige, como qualquer direito fundamental, o estabelecimento de seus limites, que não só devem ser buscados na livre iniciativa dos outros agentes, mas também no exercício de outras liberdades, como a de consumir, de ter acesso aos benefícios da propriedade e da produção, inclusive de respeitar o princípio constitucional da soberania³.

É importante assinalar que livre iniciativa (CF. art. 170, *caput*) e livre concorrência (CF. art. 170, IV), esta como princípio do chamado livre mercado, não coincidem necessariamente. Ou seja, livre concorrência nem sempre conduz à livre iniciativa e vice-versa⁴. Daí a necessária presença do Estado regulador e fiscalizador, capaz de disciplinar a competitividade enquanto fator relevante na formação de preços, do dinamismo tecnológico, do uso adequado de economia de escala etc., impedindo, porém, que se torne instrumento de restrição estratégica à capacidade de iniciativa dos concorrentes. É, pois, neste hiato entre a livre concorrência e a livre iniciativa que entra a função da lei para reprimir o abuso do poder econômico, prevenir distorções funcionais, estabelecer medidas regulatórias. Daí o disposto no artigo 173, § 4º, que manda que a lei reprima “o

3. Raffaella, NIRO. *Profili Costituzionali della Disciplina Antitrust*. Pádua, 1994, p. 122.

4. FARINA, AZEVEDO, SAES. *Competitividade: Mercado, Estado e Organizações*. São Paulo, 1997, cap. IV.

abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário de lucros”.

Nesse contexto, a Constituição, que declara o mercado interno como patrimônio nacional (art. 219) e exige do Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174), o exercício da função de fiscalização, preventiva e repressiva, dos abusos do poder econômico, estando referida a atos da vida econômica usual, admite também a *imposição de medidas de natureza tributária, com o fito de prevenir ou de corrigir distorções concorrenciais*.

Nesse sentido, a recente promulgação da EC nº 42/03, que incluiu, no corpo constitucional federal, o artigo 146-A, cujo teor é o seguinte:

Art. 146-A Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Esse artigo mostra a preocupação do constituinte derivado com a tributação e as distorções em mercados concorrenciais, atribuindo competência à lei complementar para instituir critérios tributários capazes de fazer frente àquelas distorções. A menção à lei complementar, entretanto, não exclui, até expressamente inclui previsão de a União estabelecer, por lei (ordinária), critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, no âmbito de sua competência tributária, tudo em atenção ao artigo 24, I, § 1º (legislação concorrente), da Constituição Federal.

De qualquer modo, a preocupação do constituinte derivado com o tema, em um dispositivo específico, autoriza a elaboração de políticas especiais em vista do assunto tematizado, com preocupação nucleada em critérios especiais de tributação, mas, sem dúvida, acompanhada de medidas administrativas que, estabelecidas em lei, devem compor um programa coordenado de ações estatais.

Um aspecto importante no exame do artigo 146-A exige algumas considerações, em especial quanto a sua conformidade com os preceitos constitucionais referentes à livre iniciativa e ao princípio da livre concorrência, à isonomia e à generalidade dos tributos

(Constituição Federal, artigo 170, *caput*, IV; art. 150, I; e art. 151, I). Como o artigo 146-A da CF fala em critérios *especiais*, dá ele fundamento constitucional à possibilidade de estabelecerem-se disciplinas setoriais, sem ferir o princípio da isonomia e da generalidade da legislação tributária, bem como impor disciplinas restritivas à livre concorrência a fim de assegurar a livre iniciativa.

A questão, nesse sentido, está em saber se medidas que estabeleçam obrigações tributárias, em termos de *critérios especiais*, e com atenção à *especialidade*, podem ser e *como* podem ser impostas, sem ferir a isonomia e sem constituir uma indevida restrição à livre iniciativa.

A questão que se põe, nesse passo, está em saber se medidas que estabeleçam obrigações tributárias especiais podem ser impostas, sem constituir uma indevida restrição à livre iniciativa, tendo em vista o princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

Pois, da livre concorrência decorre a exigência de imparcialidade dos atos impositivos (soberanos) do Estado em face dos concorrentes. Nesses termos, fala-nos Eros Grau da “neutralidade do Estado diante do fenômeno concorrencial, em igualdade de condições dos concorrentes – liberdade pública”, como um dos caracteres que conferem sentido ao princípio da livre concorrência⁵.

Ora, em matéria tributária, a regra que consagra a possibilidade de criação de regimes tributários especiais o faz exatamente *com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência* (CF, art. 146-A).

Nesse sentido, os critérios especiais de tributação de que fala esse dispositivo, ao interferirem na atividade econômica de um determinado setor em um mercado livre, admitem que a lei exija, por exemplo, certas prestações de um grupo em face de outro, mas fundadas na equalização de chances entre partes tornadas desiguais por força da utilização distorcida de regras tributárias gerais, evitando que tais distorções inviabilizem a atividade econômica do grupo atingido ou, se generalizadas, inviabilizem a atividade de grupos concorrentes, uns em face de outros.

5. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo, 1997, p. 226.

Postas nesses termos estabelecidos pela neutralidade concorrencial, cumpre, então, examinar em que condições a imposição de obrigações tributárias para prevenir distorções concorrenciais é medida legítima e adequada às finalidades a que se destina.

2.5. Da imposição de medidas tributárias especiais

De modo geral, admite-se um monitoramento do mercado de cigarros, quer de forma direta, quer de forma indireta. Neste último caso, por exemplo, por meio de medidas tributárias chamadas proibitivas, com função desestimuladora do consumo (altas alíquotas de IPI, exigência de selos e número de unidades de venda para facilitar e tornar eficiente o controle fiscal). Neste sentido, como observa Sampaio Dória⁶, tributações onerosas ou proibitivas são admitidas como legítimas no caso de produção de certas utilidades cujo consumo se deseja ver desestimulado, como sucedâneo da regulamentação direta permitida⁷. Por meio de tais medidas tributárias, cede lugar a livre iniciativa às exigências mais urgentes e prioritárias do *poder de polícia*, termo que condensa toda a gama de motivações de natureza econômica e principalmente social, sob cuja inspiração se poderiam legitimamente disciplinar direitos fundamentais no sentido de subordinar-lhes o exercício a uma cuidadosa ponderação de valores⁸. Quanto a um monitoramento direto, é exatamente o que faz o legislador da União, com a edição da Lei nº 9.294/96, em especial no seu artigo 2º. Trata-se, aqui, da inclusão de restrições à liberdade de fumar em nome da saúde dos não fumantes potencialmente afetados, por meio da especificação das condições nas quais o consumo deveria ser, excepcionalmente, submetido a certas restrições.

Na Constituição vigente, as observações de Sampaio Dória afinam-se com o princípio da função social da propriedade e com a idéia exposta por Duguit há mais de 60 anos de que a propriedade

6. *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula due process of Law*. São Paulo, 1964, p. 238 ss.

7. *Op. cit.*, p. 256.

8. *Op. cit.*, p. 253

não é mais direito subjetivo individualista do proprietário, mas função social do detentor da riqueza⁹, princípio que veio, afinal, a ser ostensivamente incorporado pelo Código Civil de 2002.

Em verdade, na conformidade com essas condições e em face do artigo 146-A da Constituição Federal, a imposição de obrigações tributárias especiais, principais ou acessórias, com a finalidade de coibir o consumo de certos produtos ou coibir a evasão fiscal pode ter também a finalidade de coibir o comportamento anticoncorrencial dos agentes econômicos, não só pelo aproveitamento anticoncorrencial de estruturas tributárias vigentes, como também pelo exercício de comportamentos que constituam caracterizadamente ilícitos tributários, podendo, nestes termos, ser, efetivamente, importante instrumento a serviço da proteção da livre concorrência, enquanto condição da livre iniciativa. Pode-se entender positivamente, nesse sentido, a imposição de obrigações tributárias sob critérios especiais, adequados ao mercado relevante. Entre elas merece atenção, *por sua importância na efetividade da fiscalização e de controles preventivos*, a imposição de obrigações tributárias acessórias.

Em termos de obrigação especial, a consulente, no caso em tela, nos dá conta da existência do Decreto-lei nº 1.593/77 (alterado pela Lei nº 9.822/99 e pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001), que, em seu artigo 2º, determina que a Secretaria da Receita Federal poderá cancelar o registro especial de qualquer fabricante de cigarros se, a qualquer momento, for observado o descumprimento de qualquer obrigação tributária, principal ou acessória, a prática de conluio ou fraude, ou crime contra a ordem tributária¹⁰.

Conquanto se diga nesse artigo que o registro *poderá ser cancelado pela autoridade concedente*, entendo que se trata de ato vinculado, e não discricionário. A autoridade tem o dever de cancelar, dada a ocorrência dos fatos que discrimina.

9. *Las transformaciones generales del derecho privado*. Madrid, 1931, p. 37

10. Art. 2º - O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos [...]

Afinal, o artigo 1º determina que a fabricação de cigarros será exercida *apenas* por empresas que mantenham *registro especial* na Secretaria da Receita Federal, sendo que seu § 2º do DL nº 1.593/77 condiciona a concessão do registro, entre outras exigências, à comprovação de regularidade fiscal.

O controle visado atinge, pois, empresas sujeitas à tributação do IPI e caracteriza a imposição de obrigações acessórias, tendo em vista a fiscalização tributária, e cuja repercussão na efetividade da concorrência no setor é ostensiva.

O CTN define a obrigação acessória como a que “decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (art. 113, § 2º). Trata-se, na verdade, como tem anotado a doutrina¹¹, de prescrições de fazer e não fazer, diretamente estatuídas em lei, no interesse da Fazenda Pública, mais propriamente, no interesse da arrecadação ou da fiscalização.

Entende Sacha Calmon haver uma certa impropriedade no tratamento dado pelo CTN às obrigações acessórias, que lhes disciplina até mesmo o seu “fato gerador” como “*qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação patrimonial*” (art. 115). A doutrina, também aqui, ressalta que o entendimento da norma aponta, na verdade, positivamente, para a necessidade de contorno legal da situação que engendra a prescrição de fazer ou não fazer e, negativamente, para uma delimitação: não há que se confundir com fato gerador de obrigação principal¹². Luciano Amaro esclarece, assim, que o conceito de fato gerador da obrigação tributária acessória “é dado por exclusão”¹³.

No caso em tela, o DL nº 1.539/77 exige registro especial e condiciona sua concessão à comprovação de regularidade fis-

11. Cf., dentre outros: NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, 1999, p. 580

12. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, 1999, p. 709; BORGES, Arnaldo. *Obrigação Tributária Acessória*. RDT, ano II, abril/junho, 1978, n. 4, p. 85.

13. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, 1999, p. 240.

cal. Com isso, delimita a concessão, tendo em vista um controle. Conforma-se ao disposto no CTN, prescrevendo com indicação manifesta o sujeito da prestação (estabelecimentos industriais dos produtos classificados nas posições 2402.20.00 do TIPI), a própria prestação positiva (comprovação de regularidade fiscal). Além disso, com igual conformação, no artigo 1º, exige do da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial, das pessoas jurídicas controladoras e, de ambas, de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores comprovação de regularidade fiscal.

Nos dois casos, há previsão de atuação da SRF, que poderá cancelar o registro, diante da ocorrência dos fatos enumerados no artigo 2º, entre os quais está (a) o desatendimento dos requisitos de concessão, (b) o não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória e (c) a prática de conluio ou fraude ou de crime contra a ordem tributária, podendo a SRF estabelecer ainda periodicidade e forma de comprovação de pagamentos, inclusive mediante obrigação – acessória – destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e apuração da base de cálculo.

O conjunto das incumbências conferidas à Secretaria da Receita Federal coloca-se, no dizer de Misabel Derzi, dentro da “margem de discricionariiedade para que, dentro dos limites da lei, o regulamento e demais atos administrativos normativos explicitem a própria lei, viabilizando a sua fiel execução”¹⁴. Nada há, no conteúdo das atribuições mencionadas, que possa caracterizar uma imprópria delegação legislativa.

Na doutrina nacional, Pontes de Miranda¹⁵ assim se expressou: “o princípio prático que corresponde à vedação das delegações legislativas pode ser enunciado do seguinte modo: há delegação legislativa sempre que a função outorgada ao Poder Executivo permite que, sem ônus de afirmar e provar se terem dado as circunstâncias que permitem variações, varia de resolução dentro da mesma classe

14. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Em nota de atualização da obra de Baleeiro, pp. 709-710

15. *Comentários à Constituição de 1967*, tomo I, p. 575

de atos administrativos. Quando a delegação é proibida, também o é a extradelegação (= delegação do Poder Executivo a comissões, entidades para-estatais, carteiras, diretorias, etc.)". Ou seja, se o Executivo, para editar normas com conteúdo diverso, e até oposto, estiver agindo com base apenas no seu exclusivo critério, sendo seu o ônus de determinar as circunstâncias que autorizam as variações, então, houve delegação legislativa vedada. Nesse sentido, já o antigo Tribunal Federal de Recursos havia reconhecido que não podia a lei atribuir ao Executivo aptidões que implicassem em criar, modificar ou extinguir direitos, pois isto seria admitir que um ato sem a força vinculante da vontade popular veiculasse disciplina própria de lei, mediante delegação não admitida pela Constituição¹⁶.

Obviamente, as atribuições conferidas à SRF, no caso em tela, não envolvem criação, modificação nem extinção de direitos. E a decisão sobre forma, condições e prazos para a instalação de equipamentos e o cancelamento do registro especial nas hipóteses enumeradas estão explicitados em lei (decreto-lei), que desce a pormenores, capazes de lhe tornar regular, disciplinada e viável a efetiva aplicação.

Uma questão jurídica, porém, estaria em saber se, em face da disciplina constitucional, o Decreto-lei poderia atribuir, como o faz, ao Poder Executivo, mais especificamente, à SRF, aquelas funções, admitindo, em especial, a regulamentação delas por ato da própria SRF, o que efetivamente ocorreu pela edição de Instrução Normativa (IN SRF de 28.11.2001). A questão, que tem a ver com o poder regulamentar, atribuído, na vigente Constituição Federal (art. 84, IV), em princípio, privativamente ao chefe de governo para a fiel execução das leis formais (mas também para a complementação de leis que contêm princípios e diretrizes gerais - as *lois-cadres* dos publicistas franceses ou as *Massnahmengesetze* dos alemães), conhece também, em uma forma mais independente, a competência, delegável (Constituição Federal, art. 84, parágrafo único), para a regulamentação normativa autônoma da consecução de serviços públicos e do exercício regular do poder de polícia (art. 84, VI, a

16. v. TFR, AC No. 88500-RJ, publicado no DJ 23.5.1985, p. 7.882.

e b). Na dicção constitucional referente a *organização e funcionamento da administração federal*, a doutrina reconhece a expedição de normas sobre a própria organização ou sobre as relações entre particulares que estejam em submissão especial ao Estado, por diferentes razões – regulamento administrativo ou de organização¹⁷.

O entendimento da questão, contudo, remete essa aptidão conferida à SRF a uma consideração mais detida.

A formulação do CTN, quanto a obrigações acessórias, parece indicar que se trata de um tipo aberto, uma *situação* que pode estar, às vezes, implícita em certo contexto. Há juristas insígnies¹⁸ que admitem a criação de obrigação acessória até por outros atos normativos, além da lei, limitada ao que seja estritamente necessário para viabilizar o controle do cumprimento de obrigação principal. Entende ele que o artigo 97, III, do CTN, ao definir o âmbito da legalidade estrita, refere-se apenas ao fato gerador da obrigação principal, não podendo ser estendido para o da obrigação acessória, pois, no artigo 113, § 2º, e no artigo 115, fala-se em *legislação tributária*, o que indicaria uma primazia da lei, mas não excluiria outras possibilidades.

Em que pese a opinião de juristas, como Misabel Derzi, que exigem previsão legal em estrito senso, ou seja, lei em sentido formal e material, Hugo de Brito Machado argumenta que, se o princípio da legalidade tivesse alcance absoluto, “seriam totalmente inúteis todas as prescrições normativas infralegais de tal sorte que poderiam ser rasgadas e atiradas na cesta de lixo todos os regulamentos, portarias, e tantos outros atos normativos, sem que isto qualquer falta fizesse ao ordenamento jurídico”¹⁹.

Tal opinião revelaria ausência de adequada compreensão da obrigação tributária acessória, cuja acessoriedade deve ser entendida como instrumentalidade “que apenas indiretamente decorre de lei”.

17. Cf. DI PIETRO, Zanella. Direito Administrativo, São Paulo, 1993, p. 88

18. MACHADO, Hugo de Brito. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 32

19. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 24, p. 62

Ora, adotando-se essa linha de raciocínio, de um lado, se há exigência de lei para instituir a obrigação de pagar, por exemplo, imposto de renda, nada obsta, por outro, que, por regulamento, se estabeleça, por exemplo, a obrigação de declarar os rendimentos auferidos, em forma e prazos apropriados. Mas, se a própria exigência de obrigação tributária acessória pode ser por regulamento, há de se indagar se a regulamentação pode também ser transferida. Isto implicaria o reconhecimento de que tal regulamentação teria o sentido de um regulamento de administração.

Se, nessa regulamentação que, em princípio, cabe ao Presidente da República, enquadra-se a possibilidade de disciplinar função de arrecadar ou fiscalizar tributo (CTN, art. 7º, *caput*), nada impediria que aquele, por ato próprio viesse, *a fortiori*, não a delegar uma competência, mas transferir uma atribuição inerente à função de fiscalizar e arrecadar a correspondente disciplina de uma obrigação acessória à SRF²⁰. E, admitida essa transferência, que, no interior do órgão mesmo, pudesse ocorrer nova transferência (como bem o reconhece, *a contrario sensu*, o texto citado de Pontes de Miranda).

Com efeito, quando no Decreto-lei sob exame se estabelece o fato gerador da obrigação tributária acessória com a finalidade de arrecadação e fiscalização, faz sentido que, diretamente, isto é, nela mesma, a atribuição da função de determinar forma, condições, prazos, modo de registro, aplicação de penas, cancelamento do registro, atribuições estas vinculadas à fiscalização e à arrecadação, possa ser exercida e regulamentada pela SRF. E que esta, no interior de sua própria organização, designe agente especializado para exercer aquelas atribuições (por exemplo, pela Instrução Normativa, art. 11, o registro especial poderá ser cancelado pelo Coordenador-Geral de Fiscalização).

Importante, para os propósitos da consulta, é saber se, no referente à obrigação tributária acessória, não se trata apenas de um dever imposto pela lei, mas de um “dever instrumental, que ne-

20. Ver, para essa linha de argumentação – legitimidade da delegação de atribuições –, o RE n. 158.208-1, Rio Grande do Norte, rel. Min. Marco Aurélio, redator para o acórdão, Min. Maurício Corrêa.

nhuma finalidade pode ter, além daquela de viabilizar o controle do adimplemento da obrigação principal"²¹. Isto tem a ver com sua finalidade de servir à proteção da livre concorrência.

Sua acessoriedade, na verdade, não tem o sentido de ligação a uma específica obrigação principal, da qual dependa, subsistindo, ao contrário, ainda quando esta (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade, isenção ou não-incidência. A marca de sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico, *no qual se inclui, por força do artigo 146 A da CF, a livre concorrência*. E, em face desse caráter, sujeita-se a imposição à relação meio/fim, o que é nuclear para o exame da sua consistência jurídica.

Tratando-se de uma relação finalista, é óbvia sua submissão à *razoabilidade*, de onde a necessidade, a adequação e a proporcionalidade da prestação exigida em face da finalidade visada²².

Para apreciar a razoabilidade, é preciso entender como nela atua uma valoração técnico-social ou política, que dá suporte à valoração jurídica. Trata-se da apreciação da norma legal enquanto técnica social, na qual se utilizam certos meios para obter certos fins. Assinale-se, porém, que, como regra, para o intérprete, o mero acerto técnico-social não interessa; interessa ao sociólogo ou ao político. Ao intérprete jurídico incumbe, por sobre o acerto técnico, encontrar o acerto jurídico de justiça, isto é, o acerto justo, buscando determinar o primeiro para alcançar o seu fundado juízo sobre o segundo.

A razoabilidade jurídica admite duas espécies: a de seleção e a de ponderação.

A razoabilidade de seleção tem a ver com o princípio da igualdade perante a lei. Aqui, a razoabilidade se refere não à imputação, mas ao *imputado*. Por exemplo, na imputação subjetiva do cometimento de um ato criminoso, se os imputados de 16 anos devem ter o mesmo tratamento dos de idade superior.

21. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 24, p. 61 ss.

22. Cf. LINARES, Juan Francisco. Razonabilidad de las leyes, Buenos Aires, 1989, p. 114 ss.

Por sua vez, admitindo-se que normas jurídicas (gerais – norma legal – ou individuais – norma administrativa, sentença judicial, norma contratual) são constituídas de um antecedente e um conseqüente (se ocorrer o fato, segue o tributo; se ocorrer inadimplência, segue a sanção, dada a entrega do bem, segue o pagamento do preço etc.), fala-se em razoabilidade de ponderação que, nos EUA, é conhecida como *balance of convenience rule*. Trata-se da razoabilidade da *imputação*. Em termos de justiça, está em questão o equilíbrio comutativo entre o fato e a conseqüência. A valoração da razoabilidade em termos ponderativos se dá pela comparação, em uma dada norma, do fato antecedente e a prestação da conseqüência.

A nosso ver, a obrigação tributária acessória, estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.593/77 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 95/01, atende perfeitamente os requisitos de razoabilidade.

Em termos de razoabilidade ponderativa, para apreciá-la, é preciso entender como nela atua uma valoração técnico-social ou política, que dá suporte à valoração jurídica. Trata-se da apreciação da norma enquanto técnica social, na qual se utilizam certos meios para obter certos fins.

No caso em tela, a norma estabelece a obrigação registro especial à condição, entre outras, de comprovação de regularidade fiscal, para atingir um fim fiscalizador e autoriza o cancelamento do registro especial nas hipóteses que enumera. Esse fim fiscalizador repercute no equilíbrio concorrencial dentro mercado relevante de cigarros. O problema está em verificar sua valoração jurídica, isto é, sua razoabilidade em termos de equilíbrio em face do fim proposto.

Para tal verificação, convém, inicialmente, examinar os requisitos ponderativos (necessidade, adequação, proporcionalidade).

Hugo de Brito Machado²³ fala-nos do *indispensável caráter instrumental* da obrigação tributária acessória. Embora ela não se ligue necessariamente a uma específica obrigação tributária prin-

23. Fato gerador da obrigação acessória. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 96, p. 32

principal, o dever administrativo imposto pela lei a título de obrigação acessória há de ser *indispensável* ao controle de obrigação tributária principal. Essa *indispensabilidade* (necessidade) pode ser considerada o primeiro atributo de sua razoabilidade.

No caso em tela, em setor marcado pela sonegação de tributos, contrabando e falsificação de produto, o aproveitamento de técnicas capazes de facilitar a fiscalização e a arrecadação é uma exigência indispensável, mormente quando se comprova que os meios usuais não conseguem sustar a evasão, dando azo a distorções no mercado concorrencial. Acrescente-se a isso a utilização de recursos judiciais com ostensiva finalidade de, valendo-se da demora dos processos, obter abusivas vantagens competitivas. Uma tal obrigação acessória de proceder ao registro especial revela um objetivo que atende, ademais, os requisitos do princípio constitucional de eficiência (CF, art. 37), na medida em que este obriga o agente público a “realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional”²⁴.

Além de indispensável (necessária), a obrigação tributária acessória deve ser *adequada*. Hugo de Brito Machado argumenta, nesse sentido, que, por exemplo, a exigência de nota fiscal como documento hábil para comprovar a ocorrência de operação relativa à circulação de mercadorias (ICMS) viabiliza um possível controle do estoque de mercadorias em cada estabelecimento, prestando-se também para acompanhar a mercadoria em seu trajeto desde onde saiu até o estabelecimento a que se destina. Mas pode-se duvidar de sua adequação a situações, como serviços, em que não podem ser objeto de controle físico, não formam estoques, nem circulam fisicamente.

A adequação pode ser apreciada no confronto do poder-dever de fiscalizar e do dever de prestar as informações que conduzem ao cumprimento da obrigação principal. A relação entre aquele poder-dever e aquele dever exige periodicidade e generalidade, ou seja, consistência no tempo e universalização da exigência. O registro especial, sob condição de regularidade fiscal, é específico para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de ci-

24. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo, 1996. p. 90.

garros, sua comercialização, sua importação, portanto, proteção da livre concorrência em um mercado marcado pela sonegação e pela evasão de tributos, usadas, abusivamente, como instrumentos competitivos, que distorcem o livre mercado.

Por fim, deve ser *proporcional*. Ocorre, por esse critério, uma proibição de excesso, devendo a prestação necessária limitar-se ao suficiente para atingir os fins colimados. Com base no interesse arrecadatório e fiscalizatório, a prestação deve, por exemplo, manter um equilíbrio em face do contribuinte.

A proporcionalidade tem a ver com a razoabilidade eletiva, ou seja, com o princípio da igualdade perante a lei. Trata-se, no estabelecimento da norma (legal e administrativa), do dever de efetuar uma valoração de razoabilidade ao selecionar o alcance do fato antecedente da imposição normativa de valorar, convenientemente como a certos fatos são imputadas certas conseqüências e a outros não.

A proporcionalidade é atendida no caso em tela. Atente-se para o dispositivo do Decreto-lei que promove equiparações a empresas fabricantes de cigarros, procurando abranger todo o universo de agentes que atuam no mercado (comerciantes de produto sob encomenda), buscando cercar, ao máximo, a circulação do produto via importação, da mesma forma que o faz para a produção no País.

Ademais, ainda neste tópico, é importante assinalar, em termos de devido processo legal, que o Decreto-lei prevê, para o ato que indefere o pedido de registro, recurso ao Secretário da Receita (art. 1º, § 5º). Do mesmo modo, o artigo 2º, § 5º, prevê recurso ao Secretário, sem efeito suspensivo, para o ato que cancelar o registro. Além disso, na hipótese de cancelamento por prática de conluio ou fraude ou crime contra a ordem tributária, o artigo 2º, III, prevê sua efetivação apenas após o trânsito em julgado da correspondente decisão judicial. Por sua vez, se o cancelamento da autorização para funcionar ou sua ausência implica a apreensão dos produtos em elaboração e acabados, estoques de matéria prima e materiais de embalagem (art. 2º, § 6º), o estoque será liberado se o registro for restabelecido ou concedido (§ 7º).

Por fim, deve-se examinar o valor das multas impostas. Na hipótese de inoperância do contador (art. 1º-A), a produção deve ser interrompida e comunicada à SRF. Se não for interrompida, haverá multa não inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), correspondente a 100% do valor da mercadoria produzida no período de interrupção, sem prejuízo das demais sanções fiscais e penais (§ 2º). E, sem prejuízo, haverá ainda multa de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para a não-comunicação. A questão está em saber da razoabilidade dessas sanções.

O problema de um eventual valor quantitativo que, supostamente, venha a ser considerado excessivo (irrazoável), aponta para a questão da avaliação técnico-social. Quando o intérprete de uma norma se propõe a determinar se ela é razoável porque o valor quantitativo é excessivo não em face do valor apurado, mas pelo montante alcançado pura e simplesmente, o aspecto qualitativo se torna preponderante. Na verdade, não é a quantidade, mas o sentido qualitativo da quantidade que entra em jogo.

Ora, a avaliação técnico-social, que daria suporte ao exame da avaliação jurídica, tem de levar em conta os meios para obter certos fins. A técnica exige que se principie pela razoabilidade dos fins perseguidos, para depois avaliar a razoabilidade do meio. No caso, o fim colimado é não apenas punir pelo descumprimento de uma disposição administrativa de ordem burocrática, mas impedir, efetivamente, que o descontrole da produção afete o mercado na forma de um abuso concorrencial, o que confere razoabilidade às medidas.

Examinada a questão no que se refere à razoabilidade ponderativa e seletiva da medida, faz mister considerar analisar a repercussão a desobediência à legislação como instrumento de falseamento da concorrência no setor.

2.6. Falseamento da concorrência: problemas estruturais e práticas desleais

A desobediência à lei como meio indevido de obtenção de vantagens competitivas merece uma consideração mais detalhada. Trata-se do que se poderia chamar de *concorrência proibida*.

A legislação brasileira vigente (Lei nº 8.884/94) é um cadinho de influências norte-americanas e européias. Do direito americano, em cujas origens há uma nítida preocupação com problemas estruturais do mercado, a questão da formação de monopólios (Sherman Act), sobretudo na forma dos *trustees*. Já da tradição européia, mormente no direito alemão, a preocupação com a lealdade na competição. No Brasil, o sistema do direito concorrencial ocupa-se, pois, tanto com a liberdade quanto com a lealdade, isto é, tanto com a restrição ao número de competidores, quanto com os comportamentos considerados desleais.

A proteção da liberdade, nesses termos, tem a ver, basicamente, com o poder de mercado e seus abusos, isto é, com ilícitos que conduzam a uma exacerbação do poder (na lei e na Constituição chamada de *dominação de mercados*). Já a proteção da lealdade tem a ver com comportamentos que não decorrem diretamente do grau de poder de mercado, mas da utilização de certos artifícios (por exemplo, a utilização de meios enganosos para provocar a oscilação de preços de terceiros ou comportamentos que iludem o consumidor sobre a qualidade do produto ou se valem de meios artificiosos para distorcer o preço efetivamente praticado, conferindo ao agente econômico uma vantagem competitiva, ou, então, condutas que *ferem diretamente a lei*, como o contrabando e a sonegação, obtendo com isso indevidas vantagens concorrenciais). *Na base da proteção à lealdade competitiva está, pois, a obediência genérica à lei enquanto padrão mínimo da competitividade*²⁵.

Uma das formas de quebra de lealdade como base da concorrência está justamente na utilização de práticas ilícitas (*concorrência proibida*) para obter uma vantagem concorrencial irreversível.

No caso em tela, a consulente nos dá conta de três tipos de ilegalidades: contrabando (produto fabricado fora do Brasil, que entra ilegalmente no País), falsificação ou contrafação (produto falsificado, comercializado no território brasileiro) e sonegação fiscal (produto fabricado no Brasil, sem o pagamento dos impostos devidos).

25. Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial* - as estruturas. São Paulo, 1998, p. 71

A noção de concorrência proibida não se confunde, necessariamente, com a de ilícito *per se*. Conforme a estrutura da infração por abuso de poder econômico, como decorre tanto da norma constitucional (Constituição Federal, art. 173, § 4º) como da norma legal (Lei nº 8.884/94, arts. 20 e 21), a abusividade do poder não está nas práticas empresariais, comerciais, industriais em si, mas nos seus efeitos sobre o mercado concorrencial. Ou seja, a lei brasileira não pune os agentes econômicos por *condutas* em si anticoncorrenciais, mas por *efeitos* anticoncorrenciais de condutas *concorrenciais*. O tipo infrativo não está, pois, na conduta, mas no efeito anticompetitivo que ela provoca sobre a livre concorrência e sobre a livre iniciativa (eliminação de concorrência, dominação de mercados, abuso de posição dominante, aumento arbitrário de lucros).

Mas nada obsta, obviamente, que a abusividade ocorra também com base em prática ilícita. E aí entra a noção de concorrência proibida: o abuso de poder econômico é, então, caracterizado por ter por base uma conduta *ilícita per se* que produz ou visa produzir efeitos anticoncorrenciais, ainda que não alcançados.

Distingue-se entre concorrência proibida absoluta e relativa. A primeira consiste na possibilidade de produção de efeitos anticoncorrenciais mediante uma conduta que viola uma vedação jurídica de prática de determinada atividade considerada antijurídica. Por exemplo, sonegar tributos, praticar contrabando, falsificar produtos, combinar preços em uma licitação pública. Nesse caso, o agente pode ser punido, por ter cometido basicamente uma infração por conduta *per se* ilegal, podendo também ser punido pela mesma prática por seu efeito anticoncorrencial. A relativa surge quando o poder público impõe determinados requisitos que devem ser preenchidos para que se possa desenvolver uma atividade, mas estes, não sendo obedecidos, podem gerar infração meramente administrativa, não sendo punidos se reparados, mas produzindo, não obstante, um efeito anticoncorrencial. Nesse caso, os atos praticados serão punidos apenas como infração à concorrência.

No caso do Decreto-lei nº 1.539/77, há de distinguir, assim, entre os efeitos anticoncorrenciais produzidos por fabricantes de

cigarros que venham a ter cancelado seu registro especial por desatendimento dos requisitos de concessão e, não obstante, escapando dos controles da fiscalização, atuem de modo a produzir, no mercado, efeitos anticoncorrenciais, estarão praticando uma concorrência proibida relativa. Já aqueles que tenham cancelado seu registro pela prática de conluio, fraude ou crime contra a ordem tributária e, com isso, atuem no mercado de modo a produzir efeitos anticoncorrenciais²⁶ praticam uma concorrência proibida absoluta.

A prática de concorrência proibida pode ter outro importante efeito nos termos do artigo 20, III, da Lei nº 8.884/94: o *aumento arbitrário de lucros*.

Calixto Salomão²⁷ mostra que o aumento arbitrário de lucros não significa necessariamente lucro excessivo, até porque a empresa pode ser ineficiente, embora monopolista, e não ter lucro ou, do ponto de vista prático, pode eliminar altos lucros por meio de técnicas de planejamento fiscal.

Ora, aumento arbitrário de lucros refere-se não apenas ao lucro objetivado (ainda que escamoteado) por meios artificiais que não os das leis de mercado (lucro monopolista), mas também o que se dá por violação da lei (concorrência proibida). Se a lei é condição mínima da lealdade concorrencial, os atos que visam a lucros, obtidos com violação da lei, configuram uma arbitrariedade. E desta trata também o inciso III do artigo 20 da Lei nº 8.884/94. Neste caso (mas não no de monopólio ou posição dominante), o caráter abusivo da prática se desvincula da comprovação de lucro no balanço da empresa. *Basta provar a existência de indícios fortes de sonegação e que, por meio da concorrência proibida, uma vantagem competitiva foi alcançada*. Tratando a lei concorrencial de infrações por atos que provoquem ou possam provocar certos efeitos, independentemente de culpa, a estratégia competitiva de agentes que visam ao lucro e se baseia em concorrência proibida caracteriza objetiva e presuntivamente o aumento arbitrário de lucros.

26. Lei nº 8.884/94, art. 20, I: "limitar, falsear ou, de qualquer forma prejudicar a livre concorrência ou a livre iniciativa".

27. *Op. cit.* p. 86

Mencione-se, por último, um caso *sui generis* de concorrência proibida, localizada no *possível efeito anticompetitivo de prática amparada em liminar judicial*.

Obviamente, a desobediência à lei não elide a possibilidade de sua contestação judicial. Por exemplo, uma lei tributária pode ser afastada liminarmente por uma decisão judicial. Mas, nesse caso, é preciso ficar atento à possibilidade de, por meio disso, caracterizar-se uma prática que visa apenas, ostensivamente, a conferir ao autor uma eventual vantagem competitiva em face de outros concorrentes. Assim, uma alegação da inconstitucionalidade da lei com base em uma declaração incidental, por sua repercussão direta na concorrência, exige um cuidado especial, qual seja, a demonstração de que a impugnação da norma em determinadas condições não vise, ostensivamente, *afetar a capacidade competitiva dos agentes do mercado, desequilibrando a concorrência*.

A concorrência proibida, na verdade, pode ser também caracterizada mediante impetração de ação para obtenção de providimentos jurisdicionais provisórios (por exemplo, uma liminar) para a prática de atos cuja licitude é ostensivamente questionável e, por isso, são condenados pela jurisprudência pacífica de tribunais superiores, mas que dão ao agente uma vantagem competitiva por um certo tempo (até que a liminar seja cassada ou até que o feito seja julgado).

Distingam-se aqui dois diferentes momentos: de um lado, a utilização lícita do recurso a liminares, por outro, a ilicitude da conduta, reconhecida em tribunais superiores. Não se põe, pois, em questão a solicitação e concessão de uma liminar a juízo independente do juiz singular, mas os efeitos anticompetitivos que ela provoca sobre o mercado. Mormente quando se constata que o objetivo do agente econômico é ganhar tempo para um objetivo concorrencial, fiando-se, por exemplo, na morosidade da justiça. Para a produção de efeitos anticoncorrenciais, decisivo é, pois, o fator *tempo*, que, no caso de utilização da máquina judiciária com o ostensivo objetivo de obter vantagens competitivas, funda-se na demora dos providimentos a despeito de saber-se, de antemão, que medidas provisoriamente obtidas serão inapelavelmente cassadas por tribunais superiores.

Em especial, mencionem-se práticas no âmbito tributário, em que empresas se valem de questionamentos judiciais, com pedidos de liminares, posteriormente cassadas, mas, entretantes, conseguindo evidentes efeitos anticompetitivos que se tornam, posteriormente, irreversíveis, tumultuando os respectivos mercados. Para tais práticas também deve estar atenta a autoridade concorrencial e, eventualmente, a própria autoridade judicial.

Obviamente, essa atenção requer o exame meticuloso de cada caso. Não há um padrão *a priori* de deslealdade pelo simples recurso a liminares. Em cada caso, o que deve ser examinado, como sempre, é o efeito anticoncorrencial sobre o mercado relevante. Afinal, não se impugna o uso do recurso nem a concessão de liminares, que cabe ao juízo independente do juiz. Não é essa prerrogativa que está em questão, mas o efeito concorrencial sobre o mercado. Como de resto se faz, aliás, no exame de qualquer prática legal que, não obstante, pode ter sentido abusivo, do ponto de vista antitruste.

2.7. Responsabilidade administrativa por omissão

Por fim, havendo previsão legal para uma efetiva atuação da administração para a fiscalização e monitoramento do mercado, há de se indagar sobre o sentido jurídico dos efeitos provocados por sua eventual omissão.

A Constituição Federal, no seu artigo 37, § 6º, determina que as pessoas jurídicas de direito público (e as de direito privado, prestadoras de serviços públicos) respondam pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causem a terceiros, assegurando o direito de regresso nos casos de dolo ou culpa.

Conquanto seja inequívoco, ao teor do texto constitucional, o cabimento da responsabilidade objetiva, no caso de atos lícitos que venham a causar danos aos administrados, é, por sua vez, irrecusável a existência de um campo próprio de responsabilidade subjetiva, seja por atos omissos por culpa de serviço, seja por não-funcionamento ou mau funcionamento na execução de tarefas que lhe competem: “quando o dano foi possível em decorrência de uma

omissão do Estado [...] é de aplicar-se a teoria da responsabilidade *subjetiva*”²⁸.

No que se refere à responsabilidade subjetiva da administração pública, há de se convir que danos podem ocorrer para o administrado, decorrentes de uma omissão, obviamente no sentido do descumprimento de um dever legal que lhe impunha evitar um eventual efeito danoso. Ou seja, no caso de responsabilidade subjetiva, há exigência de responsabilidade por ilícito, proveniente de negligência, imprudência ou imperícia (culpa), ademais dos casos de propósito deliberado (*dolo*)²⁹.

Não basta, pois, para ser imputada a responsabilidade por omissão, a simples relação causal entre esta e o dano, mas é preciso mostrar a existência da obrigação legal cujo adimplemento é omitido e o dano, que seria possível de impedir mediante atuação diligente. Assim, ainda que o dano não tenha sido *provocado* pela administração, sua conduta negligente contribuiu para a ocorrência do dano.

Essa obrigação só é cogitável quando há *possibilidade* de impedi-lo mediante atuação diligente. Deve-se levar em conta, nesse sentido, um certo padrão de eficiência, capaz de obstar o evento lesivo (a insuficiência reporta-se a padrão de comportamento inferior ao padrão exigível).

Não há resposta *a priori* quanto ao que seria o padrão *normal*: há de ser apurada a normalidade em função “das possibilidades *reais* médias dentro do ambiente em que se produziu o fato danoso”, levando-se em conta, como indicio dessas possibilidades, o “procedimento do Estado em casos e situações análogas e o nível de expectativa comum da Sociedade (não o nível de aspirações), bem como o nível de expectativa do próprio Estado em relação ao serviço increpado de omissão, insuficiente ou inadequado. Este último nível de expectativa é sugerido, entre outros fatos, pelos parâmetros da lei que o institui e o regula, pelas normas internas que o disci-

28. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*, 4ª ed., São Paulo, 2002, p. 854 ss.

29. *Idem*, p. 855.

plinam e até mesmo por outras normas das quais se possa deduzir que o Poder Público, por força delas, obrigou-se, indiretamente, a um padrão mínimo de aptidão”³⁰.

Importante distinguir entre omissão como *condição* e como *causa* do dano. A responsabilidade por omissão deve ser causa do dano. Por isso, só se falará em responsabilidade por causa se o Estado estiver, de direito, obrigado a impedir o dano. Não há, assim, responsabilidade por omissão em face da exigência de o Estado prover a todos os interesses da coletividade. Não se pode alegar, genericamente, que *o serviço não funcionou*. Exige-se a demonstração de um dever legal, donde o cunho de injuricidade, que advém do dolo ou da culpa tipificada na negligência, na imprudência ou na imperícia³¹. Contudo, vale recordar a palavra de Osvaldo Aranha Bandeira de Mello: “A responsabilidade por omissão só pode ocorrer na hipótese de culpa anônima, da organização e funcionamento do serviço, que não funciona ou funciona mal ou em atraso, e atinge os usuários do serviço ou os nele interessados”³².

O dano de que se fala não é necessariamente apenas um dano patrimonial. O que é afetado pela conduta negligente é um bem integral, que a ordem jurídica protege em favor do sujeito. O que é afetado, em suma, é o direito do administrado, que a omissão administrativa impede de ser exercido plenamente, acarretando-lhe ou não um prejuízo econômico (como é o caso, entre outros, dos danos morais expressamente previstos no artigo 5º, XI, da Constituição Federal, imputável tanto à pessoa de direito privado como à de direito público). Ademais, trata-se de dano certo, isto é, não eventual, mas concretizável realmente, ainda que no futuro.

Essa hipótese merece consideração mais detida.

Na Constituição Federal, é no artigo 37 que repousa particularmente a questão. O § 6º reconhece tanto a responsabilidade subjetiva (responsabilidade por danos causados a terceiros, “assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo

30. *Idem*, p. 856.

31. *Idem*, p. 857.

32. *Idem*, p. 858.

ou culpa”), quanto a objetiva (*a contrario sensu*, nos casos em que nem há dolo nem culpa). O *caput* do artigo 37 embasa a responsabilidade subjetiva nos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade e deixa um amplo espectro de discussão quanto à objetiva, para os casos de dano, com base em ato que respeite aqueles princípios, mormente em se recorrendo à hipótese de interesse público. A Emenda Constitucional nº 19, de 04.6.1998, acresceu o *caput* do artigo 37, ali inscrevendo o princípio de eficiência. A novidade certamente reacenderá o debate, sobretudo no que se refere à responsabilidade objetiva por atos que respeitem os demais princípios. A questão há de levantar o sentido da eficiência e a relação desta com os demais princípios, bem como entre a eficiência e o interesse público.

Na doutrina econômica norte-americana, o assunto já é discutido há algum tempo. A teoria econômica da regulação, tendo por base a teoria do interesse público (implícita na literatura sobre falhas de mercado e regulação), admitia que a regulação é *capturada* pela indústria e desenhada e operada primariamente para o seu benefício (Stigler, 1971 - Teoria da Captura), daí a prevalência do interesse público. Mas a literatura posterior contestou o pressuposto. O centro das discussões estava na impossibilidade de que políticas públicas pudessem ser reduzidas a uma explicação meramente econômica, seja baseada na premissa de comportamento racional-maximizador, seja na idéia normativa das falhas de mercado e dos objetivos de justiça e equidade, por parte do Estado. Os estudos mostram que a política econômica de governo atende a muitos e diferentes objetivos, inclusive os de barganha de votos, nitidamente políticos. Peltzman³³ resume as explicações econômicas, mostrando que (a) grupos compactos e organizados tendem a se beneficiar mais da regulação que grupos amplos e difusos; (b) a política regulatória deve tender a preservar uma distribuição de rendas politicamente ótima dentro de coalizões; e (c) na medida em que a recompensa

33. Toward a More General Theory of Regulation. In: *Journal of Law and Economics*, 19, n. 2, p. 211-40 - 1976; The Economic Theory of Regulation after a Decade of Regulation. In: *Brooking Papers on Economic Activity-Microeconomics*, 1989

política da regulação resulta da distribuição de riqueza, o processo regulatório é sensível a perdas. Já a teoria das escolhas públicas³⁴ insiste em que uma legislação é, desde sua origem, motivada pelos interesses privados que favorece, donde a possibilidade de que, de fato, os resultados de políticas sejam muito diversos, senão opostos, às suas motivações iniciais, por força de todos os outros elementos envolvidos.

Trazendo essas observações à discussão sobre a responsabilidade objetiva da administração, pode-se perceber o papel decisivo da eficiência no campo administrativo.

O princípio da eficiência tem por característica disciplinar a atividade administrativa *nos seus resultados*, e não apenas na sua consistência interna (legalidade estrita, moralidade, impessoalidade). Por assim dizer, é um princípio *para fora*, e não *para dentro*. Não é um princípio *condição*, mas um princípio *fim*, isto é, não impõe apenas *limites* (condição formal de competência), mas impõe *resultados* (condição material de atuação). Por seu intermédio, a atividade administrativa continua submetida à legalidade, muito mais, porém, à legalidade enquanto relação solidária entre meios e fins e pela qual se responsabiliza o administrador.

Entende-se, destarte, que o princípio da eficiência introduz na discussão da responsabilidade objetiva um elemento novo que não se reduz nem ao risco administrativo nem à mera igualdade perante os encargos, mas, antes, os incorpora em nome da obrigação imposta ao poder público pelo princípio da eficiência, de também evitar as assimetrias de informação e comportamento que funcionem como um incentivo para o comportamento oportunista dos agentes privados. Está aí, ao que parece, o fulcro da eficiência e desta como base constitucional para um tipo peculiar de responsabilidade objetiva do Estado por atos omissivos.

O que se tem em conta, nesse caso, é que, funcionalmente considerado, o instituto da responsabilidade por omissão, no âmbito do direito público, vai além do fundamento em mera previsão legal

34. BUCHANAN, *Liberty, Market and the State* – Political Economy in the 1980s, 1983.

ignorada, mas alcança a realização de justiça material³⁵. Aplica-se aqui o princípio da igualdade de todos perante os atos decorrentes de encargos públicos, conjugado com o princípio da eficiência.

Talvez se possa dizer, então, que, embora o Estado esteja adstrito a uma teoria extremamente rígida no que diz respeito ao dever indenizatório, a responsabilidade por omissão conhece, além de um fundamento civil (subjativa, por culpa, e objetiva, pelo risco no sentido do artigo 927, parágrafo único, do Código Civil/2002), também um fundamento estritamente público (princípio da igualdade conjugado com o da eficiência). Assim, se o Estado está legalmente obrigado à prevenção de atos ilícitos (contrabando, falsificação) e ao monitoramento de certos mercados (imposição de obrigações acessórias), mas omite-se por *culpa anônima, da organização e funcionamento do serviço, que não funciona ou funciona mal ou em atraso, e atinge os usuários do serviço ou os nele interessados*, caberia também falar em indenização por omissão.

Uma tal omissão, em termos do princípio de eficiência, possui alguns parâmetros, que podem ser assim sintetizados. Tratando-se de princípio jurídico-constitucional, algumas balizas normativas são importantes na caracterização da omissão, que, no caso em tela, será verificada na medida em que concorram, entre outros, os seguintes fatores:

(1) Uma política legislativa eficiente deve procurar preservar uma distribuição de rendas politicamente ótima, preservando a concorrência, a defesa do consumidor. Ora, o mau funcionamento dos serviços de monitoramento indireto do mercado na fiscalização de medidas tributárias chamadas proibitivas, com função desestimuladora do consumo (altas alíquotas de IPI, exigência de selos e de número de unidades de venda para facilitar e tornar eficiente o controle fiscal) pode provocar um ostensivo desequilíbrio na finalidade a ser atingida; por exemplo, altera a formação de preços, de tal modo que a tributação

35. CANOTILHO. *O problema da responsabilidade do Estado por atos lícitos*. Almeida: Coimbra, p. 13.

dos produtos onere desigualmente os produtores que atuam legalmente, fazendo com que, por conseqüência, seu acesso pela população consumidora ocorra de forma distorcida. No caso em tela, como informa a consulente, a produção ilegal atinge basicamente o consumidor de menor renda, que acaba por consumir produtos que escapam aos controles de qualidade e nocividade.

(2) Políticas legislativas eficientes, em princípio, devem aumentar a riqueza total disponível para a redistribuição, na medida em que aumentam a recompensa política (interesse público). Ora, a omissão do Estado na fiscalização do mercado ilegal pode provocar a ocorrência de ostensivos desvios na política de empregos: aumento da economia informal – empregos sem registro –, desequilíbrios previdenciários, em prejuízo do mercado ilegal.

Isto posto, passo a responder os quesitos formulados.

3. Resposta aos quesitos

3.1. 1º quesito

O primeiro quesito trata das conseqüências da inobservância das obrigações tributárias sobre o funcionamento do mercado de cigarros, sobretudo em face de uma imposição que alcança 65% do preço final.

Esse quesito já foi respondido no bojo das considerações preliminares. Em síntese, é importante assinalar as distorções concorrenciais pela alteração na formação de preços, de tal modo que a tributação dos produtos onere desigualmente os produtores que atuam legalmente. Igualmente importantes são as práticas no âmbito tributário, em que empresas se valem de questionamentos judiciais, com pedidos de liminares, posteriormente cassadas, mas, entretantes, conseguindo evidentes efeitos anticompetitivos que se tornam, posteriormente, irreversíveis, tumultuando os respectivos mercados.

3.2. 2º quesito

Indaga-se sobre os interesses jurídicos protegidos pelo artigo 2º do Decreto-lei nº 1.593/77.

Também este quesito já foi respondido nas considerações preliminares. Em síntese, o controle visado pelo Decreto-lei atinge empresas sujeitas à tributação do IPI e caracteriza a imposição de obrigações acessórias, tendo em vista a fiscalização tributária. O registro especial, sob condição de regularidade fiscal, é específico para a sua destinação, isto é, o controle necessário da fabricação de cigarros, sua comercialização, sua importação, portanto, proteção da livre concorrência em um mercado marcado pela sonegação e pela evasão de tributos, usadas, abusivamente, como instrumentos competitivos, que distorcem o livre mercado. Afinal, a imposição de obrigações tributárias especiais acessórias, nos termos do artigo 146-A da CF, tem a finalidade de coibir o consumo de certos produtos ou coibir a evasão fiscal, mas também de coibir o aproveitamento anticoncorrencial, pelos agentes econômicos, de estruturas tributárias vigentes, podendo ser, efetivamente, importante instrumento a serviço da livre concorrência, enquanto condição da livre iniciativa. Podem ser entendidas positivamente, nesse sentido, as obrigações tributárias sob critérios especiais.

3.3. 3º quesito

Indaga-se se existe diferença de tratamento, em vista de preservação da livre concorrência, entre a qualificação de uma conduta como mero inadimplemento tributário e como sonegação.

Conforme exposto nas considerações preliminares, a distinção entre as respectivas condutas tem a ver com a noção de concorrência proibida relativa e absoluta. A primeira consiste na possibilidade de produção de efeitos anticoncorrenciais mediante uma conduta que viola uma vedação jurídica de prática de determinada atividade considerada antijurídica. Por exemplo, sonegar tributos, praticar contrabando, falsificar produtos, combinar preços em uma licitação pública. Nesse caso, o agente pode ser punido, por ter cometido ba-

sicamente uma infração por conduta *per se* ilegal, podendo também ser punido pela mesma prática por seu efeito anticoncorrencial. A relativa surge quando o poder público impõe determinados requisitos que devem ser preenchidos para que se possa desenvolver uma atividade, mas estes, não sendo obedecidos, podem gerar infração meramente administrativa, não sendo punidos se reparados, mas produzindo, não obstante, um efeito anticoncorrencial. Nesse caso, os atos praticados serão punidos apenas como infração à concorrência.

Assim, um mero inadimplemento tributário que o contribuinte venha a reparar, pagando o devido acompanhado dos respectivos encargos ou que, tendo discutido a obrigação em juízo, venha a perder a ação, será punido como infração contra a livre concorrência, se do inadimplemento decorrerem efeitos anticompetitivos (eliminação de concorrência, dominação de mercados, abuso de posição dominante, lucros arbitrários). Já uma prática de sonegação é punível diretamente como delito penal, podendo, acessoriamente, ser punida também como infração contra a livre concorrência.

3.4. 4º quesito

Pergunta-se se a omissão normativa ou executiva da autoridade fiscal pode provocar uma situação de concorrência desleal.

Como exposto anteriormente, o mau funcionamento dos serviços de monitoramento indireto do mercado na fiscalização de medidas tributárias chamadas proibitivas, com função desestimuladora do consumo (altas alíquotas de IPI, exigência de selos e número de unidades de venda para facilitar e tornar eficiente o controle fiscal) pode provocar um ostensivo desequilíbrio na finalidade a ser atingida; por exemplo, altera a formação de preços, de tal modo que a tributação dos produtos onere desigualmente os produtores que atuam legalmente, fazendo com que, por conseqüência, seu acesso pela população consumidora ocorra de forma distorcida. No caso em tela, como informa a consulente, a produção ilegal atinge basicamente o consumidor de menor renda, que acaba por consumir produtos que escapam aos controles de qualidade e nocividade.

3.5. 5º quesito

Pergunta-se se a omissão estatal pode ocasionar responsabilidade civil.

Como exposto nas considerações preliminares, conquanto seja inequívoco, ao teor do texto constitucional, o cabimento da responsabilidade objetiva, no caso de atos lícitos que venham a causar danos aos administrados, é, por sua vez, irrecusável a existência de um campo próprio de responsabilidade subjetiva, seja por atos omissos por culpa de serviço, seja por não-funcionamento ou mau funcionamento na execução de tarefas que lhe competem: “quando o dano foi possível em decorrência de uma *omissão* do Estado [...] é de aplicar-se a teoria da responsabilidade *subjetiva*”³⁶.

No que se refere à responsabilidade subjetiva da administração pública, há de se convir que danos podem ocorrer para o administrado, decorrentes de uma omissão, obviamente no sentido do descumprimento de um dever legal que lhe impunha evitar um eventual efeito danoso. Ou seja, no caso de responsabilidade subjetiva há exigência de responsabilidade por ilícito, proveniente de negligência, imprudência ou imperícia (culpa), ademais dos casos de propósito deliberado (*dolo*)³⁷.

Contudo, vale recordar a palavra de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello: “A responsabilidade por omissão só pode ocorrer na hipótese de culpa anônima, da organização e funcionamento do serviço, que não funciona ou funciona mal ou em atraso, e atinge os usuários do serviço ou os nele interessados”³⁸.

O dano de que se fala não é necessariamente apenas um dano patrimonial. O que é afetado pela conduta negligente é um bem integral, que a ordem jurídica protege em favor do sujeito. O que é afetado, em suma, é o direito do administrado, que a omissão administrativa impede de ser exercido plenamente, acarretando-lhe ou não um prejuízo econômico. Ademais, trata-se de dano certo, isto é, não eventual, mas concretizável realmente, ainda que no futuro.

36. Cf. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Op. cit.*, p. 854 ss.

37. *Idem*, p. 855.

38. *Idem*, p. 858

3.6. 6º quesito

Indaga-se sobre os instrumentos administrativos e judiciais disponíveis para fazer frente à infração contra a livre concorrência com base tributária.

O quesito já foi respondido no correr das considerações preliminares. Em síntese, mencionem-se os instrumentos administrativos da Lei nº 8.884/94, cujo rol de práticas que podem produzir os efeitos anticoncorrenciais é exemplificativo, nada obstando que ali se incluam práticas caracterizadoras de concorrência proibida, absoluta e relativa. Em termos preventivos, as obrigações tributárias acessórias do Decreto-lei nº 1.593/77 também devem ser mencionadas. Por fim, há de se lembrar que, pela Lei nº 8.884/94, os prejudicados, por si ou pelos legitimados pela Lei do Consumidor (Lei nº 8.078/90), poderão ingressar em juízo para a defesa de seus direitos individuais ou individuais homogêneos para obter a cessação de práticas que constituam infração contra a ordem econômica, bem como para o recebimento de indenizações (art. 29).

3.7. 7º quesito

Pergunta-se sobre o descumprimento da legislação fiscal, como impeditivo do desempenho da atividade por ela visada.

Entendo que a questão se reporta às obrigações acessórias constantes do Decreto-lei nº 1.593/77. Essa legislação prevê tais obrigações como condição do exercício das atividades que menciona. O seu descumprimento impede o referido exercício.

Afinal, o artigo 1º determina que a fabricação de cigarros será exercida *apenas* por empresas que mantenham *registro especial* na Secretaria da Receita Federal. O artigo 2º prevê o cancelamento do registro em caso de ocorrência de certos fatos que discrimina, impondo, inclusive, penas administrativas para o caso de falha no controle automático de produção. Atente-se para as multas impostas. Na hipótese de inoperância do contador (art. 1º-A), a produção deve ser interrompida e comunicada à SRF. Se não for interrompida, haverá multa não inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), corres-

pondente a 100% do valor da mercadoria produzida no período de interrupção, sem prejuízo das demais sanções fiscais e penais (§ 2º). E sem prejuízo, haverá ainda multa de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para a não-comunicação. No caso, o fim colimado é não apenas punir pelo descumprimento de uma disposição administrativa de ordem burocrática, mas impedir, efetivamente, que o descontrole da produção afete o mercado na forma de um abuso concorrencial.

3.8. 8º quesito

Pergunta-se se o Decreto-lei nº 1.593/77 respeita o devido processo legal.

Como já esclarecido anteriormente, é importante assinalar, em termos de devido processo legal, que o Decreto-lei prevê, para o ato que indefere o pedido de registro, recurso ao Secretário da Receita (art. 1º, § 5º). Do mesmo modo, o artigo 2º, § 5º, prevê recurso ao Secretário, sem efeito suspensivo, para o ato que cancelar o registro. Além disso, na hipótese de cancelamento por prática de conluio, fraude ou crime contra a ordem tributária, o artigo 2º, III, prevê sua efetivação apenas após o trânsito em julgado da correspondente decisão judicial. Por sua vez, se o cancelamento da autorização para funcionar ou sua ausência implica a apreensão dos produtos em elaboração e acabados, estoques de matéria prima e materiais de embalagem (art. 2º, § 6º), o estoque será liberado se o registro for restabelecido ou concedido (§ 7º).

3.9. 9º quesito

Pergunta-se se o Decreto-lei nº 1.593/77 viola ou fortalece a livre iniciativa.

Por todo o exposto nas considerações preliminares, entendo que o referido decreto-lei fortalece a livre iniciativa, sendo perfeitamente adequado em termos de razoabilidade aos fins a que se destina, mantendo-se dentro das exigências do princípio da neutralidade concorrencial do Estado.

É o que tinha a opinar, sendo este o meu parecer.

smj.

CONTRIBUIÇÃO NO INTERESSE DAS CATEGORIAS ECONÔMICAS OU PROFISSIONAIS – REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO QUE NÃO COMPORTA DESONERAÇÕES – DIFERENÇA ENTRE INTERESSE PÚBLICO E INTERESSE DAS CATEGORIAS ECONÔMICAS OU PROFISSIONAIS - OPINIÃO LEGAL

Ives Gandra da Silva Martins

1. Consulta

Consulta-me a FEDERAÇÃO DO COMÉRCIO DO ESTADO DE SÃO PAULO (FECOMÉRCIO) quanto à possibilidade de, no plano federal, os poderes legislativo ou executivo – este último no exercício de sua competência regulamentadora - criar desonerações tributárias no que concerne à contribuição sindical ou se existiria a respeito impedimento constitucional.

2. Resposta

Em face da urgência, passo a responder à questão levantada na forma de singela opinião legal e pelo prisma exclusivo da Constituição Federal, segundo a interpretação que tenho emprestado às contribuições especiais cobradas no interesse das categorias, no curso dos últimos anos ¹.

1. À luz do sistema constitucional tributário anterior, o Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 2 (CEU Centro de Extensão Universitária/Resenha Tributária, 1977), cuidou das contribuições especiais, veiculando estudos de Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Eros Roberto Grau, Fábio Leopoldo de Oliveira, Geraldo Ataliba, Hamilton Dias de Souza, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Ruy Barbosa Nogueira, Ylves José de Miranda Guimarães e Zelmo Denari, tendo o 2º Simpósio Nacional de Direito Tributário concluído que: *Qual a natureza jurídica das contribuições previstas no art. 21, 2º, I, da CF?*

O Plenário, por expressiva maioria, acatou a posição predominante nas Comissões de que as contribuições especiais têm natureza tributária e que são contribuições especiais as contribuições ao Fundo PIS-Pasep.

As diversas comissões assim se manifestaram, inclusive em relação aos votos vencidos: "A natureza jurídica é de tributo. Permanecem com essa natureza de tributo

Quando, a convite dos constituintes, em audiência pública perante a subcomissão dos tributos, defendi, em 1987, a necessidade de tornar explícita, no texto supremo, a existência de cinco espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais) – tese, de resto, também exposta por Gilberto de Ulhôa Canto, no dia em que foi ouvido pelos constituintes – meu intuito foi, com isso, afastar a polêmica que se instalara sobre a natureza jurídica das exações exigidas na vigência da Constituição de 1967 e da Emenda nº 1/69.

O texto final consagrou, na sessão I, os três grandes princípios gerais, a saber:

- 1) princípio das cinco espécies tributárias (arts. 145, 148 e 149);
- 2) princípio da lei complementar (art. 146); e

também as contribuições que, pela EC 8/77, foram deslocadas do art. 21, § 2º, I, para o art. 43, X, da CF.

A natureza jurídica é de tributo. Mas, as do item X do art. 43 da CF, redação da EC não são tributárias, salvo a contribuição sindical porque também está incluída no item 2º do art. 21 da CF' (voto vencido).

A natureza é tributária, não interferindo com essa afirmação o novo texto introduzido pela EC 8, de 14/4/77, mesmo porque o art. 43 da CF separa em seu n. I a competência para instituição de tributo e no n. X para instituição de contribuições sociais. Algumas destas, entretanto, estariam compreendidas no art. 21, § 2º, I, da CF. Em vista disso é tributo por estar adequado ao seu conceito doutrinário e legal (art. 3º do CTN).

Permanecem com essa natureza de tributo também as contribuições que, pela EC 8/77, foram referidas no n. X do art. 43 e omitidas na nova redação do art. 21, § 2º, I.

Com a mesma natureza devem ser entendidas as contribuições ao fundo PIS-Pasep.

Têm natureza tributária. O desmembramento feito pelo art. 43 - em dois itens (I e X) - constitui apenas uma exceção das contribuições do n. X ao princípio contido no art. 153, § 29.

As contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da CF, são tributos pertencentes à espécie tributária considerada pela 2ª. Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário como contribuições especiais, sendo contribuições plenas aquelas incluídas no referido dispositivo e parafiscais, enquanto forma não prevista especificamente no Capítulo do Sistema Tributário mas prevista no n. X do art. 43 da Carta Magna.

A natureza jurídica das contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da CF é tributária, configurando espécie de tributo denominada contribuições especiais. Não existem contribuições tributárias plenas e tributárias parafiscais. Ou são contribuições especiais e, como tal, de natureza tributária ou não o são. Verificada esta hipótese não serão tributos' (posição minoritária).

As contribuições previstas no art. 21, § 2º, I, da CF têm natureza tributária, porém a contribuição para o fundo PIS-Pasep não se enquadra nesse dispositivo constitucional. A contribuição do fundo PIS-Pasep não tem natureza tributária" (posição vencedora apenas em uma das comissões)" (Manual de contribuições especiais, cit., p. 28/9).

3) princípio da capacidade contributiva (art. 145 § 1º)².

2. Os dispositivos (145, § 1º, 146, 148 e 149 da CF) estão assim redigidos:
- "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
- I - impostos;
 - II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;
- [...]
- § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
- [...]
- Art. 146. Cabe à lei complementar:
- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
 - II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 - III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 - IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
- [...]
- Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
 - II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

No que concerne às contribuições especiais, o constituinte, atribuindo-lhes natureza tributária, consagrou três modalidades, como já ocorrera no direito pretérito, a saber:

- 1) sociais;
- 2) intervenção no domínio econômico; e
- 3) no interesse das categorias³.

Quanto à primeira delas, os artigos 193 a 231 abrem um leque maior para hospedar imposições, objetivando atender os diversos aspectos do interesse social prestigiados na lei suprema, cujo perfil foi esculpido à luz de um Estado do Bem-Estar Social.

No concernente às contribuições de intervenção no domínio econômico, tenho entendido que apenas serão de exação possível, em graves desequilíbrios da ordem econômica.

É que a contribuição de intervenção no domínio econômico é instrumento de planejamento, sendo o planejamento econômico, para o setor privado, apenas facultativo, nos termos do artigo 174

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

3. *Escrevi, em 1976, para a 2ª Reunião Regional Latino-Americana de Direito Tributário (As contribuições especiais numa divisão quinquipartida dos tributos), co-ed. Assoc. Bras. de Dir. Financeiro/OAB-RGS/Inst. dos Advgs. Do RGS/Fac. de Dir. da UFRGS/Inst. Internac. de Direito Público e Empresarial, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1976: “Por este enfoque, compreende-se que preferimos justificar a posição do constituinte como favorável a possuir especificações rígidas quanto a todos os tributos e transformar contribuições em uma verdadeira vala residual tributária para qualquer espécie que se pretenda criar diferente das demais.*

Por esta razão, não aceitamos o posicionamento pretendido de que toda a espécie tributária ou é imposto ou taxa, mas sim aquela outra de que todas as espécies tributárias ou são imposto ou taxas ou contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório, sendo que o não enquadramento em qualquer destas espécies permitiria o enquadramento na mais genérica das formas imponíveis, qual seja, as contribuições.

Tal posicionamento nos leva, de um lado, a ter uma grande fluidez nas formas tributárias, não permitindo que espécies apenas semelhantes entre si, possam se confundir. O imposto só pode ser imposto se preencher todos os requisitos da definição do direito positivo. O mesmo em relação às taxas, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório. E o que não for qualquer das 4 espécies, automaticamente poderá ganhar o perfil de contribuição especial se com os elementos que conformam sua imposição na lei suprema” (p. 24/5).

da lei maior⁴. Se, ao cuidar da ordem econômica, a Constituição consagra os princípios da livre iniciativa e livre concorrência, como seus princípios maiores, hospedando, pois, os princípios da economia de mercado como sua opção de desenvolvimento, à evidência, a intervenção mediante cobrança dessa contribuição só se legitima para regularizar setores descompassados da economia.⁵

Já no que se refere à terceira modalidade prevista no sistema constitucional tributário, ou seja, a contribuição no interesse das categorias, tenho para mim que se trata de uma contribuição especial, vinculada à autonomia sindical. Por estar preordenada a esse objetivo, não me parece que possa o Governo deslegitimá-la, tornando-a instrumento de política tributária ou de arrecadação fora de seus objetivos⁶.

4. O *caput* do art. 174 da CF está assim redigido:

"Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado".

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

Não consigo vislumbrar outra interpretação, tendo procurado expor, em inúmeros estudos, esta minha inteligência - que reitero no presente trabalho -, ainda recentemente o fazendo, em palestra, perante ministros da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça, em Seminário Jurídico sobre Concessões em Foz de Iguaçu da Escola Nacional da Magistratura e da Academia Internacional de Direito e Economia (8/6/2001). Ora, as contribuições de intervenção no domínio econômico só podem referir-se ao regime jurídico do artigo 173, visto que aquele de prestação de serviços públicos, diz respeito à própria atuação do Estado na ordem econômica.

Centrado, pois, nesta análise é que entendo ser a contribuição imposição excepcional e extraordinária, apenas possível em casos de marcante descompasso de mercado. Fora desta rara hipótese, entendo não ser possível a utilização de tal mecanismo tributário para aumentar a arrecadação de uma Federação maior que o PIB" (*As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética/ICET, 2003, p. 334).

6. Na ADI 2006-4, cujo julgamento de mérito, já foi principiado com um voto favorável a ser instrumento de política tributária (Ministro Eros Grau) e outro contrário (Ministro Marco Aurélio) a tal exegese, consta deste último voto o seguinte: "Vale dizer que a fonte viabilizadora da existência das entidades sindicais é a contribuição sindical", disse o ministro, ressaltando ser preciso se compreender que as microempresas e as empresas de pequeno porte despontam no cenário nacional em grande número contribuindo de acordo com a envergadura que alcançarem.

"Afastar-se, mediante mera interpretação do parágrafo 4º, do artigo 3º da Lei 9317/96, a contribuição social, já que o preceito apenas revela que a inscrição no Simples dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, é olvidar o objeto respectivo, inviabilizando a própria organização da categoria econômica" (Site do STF. 01.3.2007). Há pedido de vista do Min. Carlos Aires Brito.

Com efeito, reza o artigo 149, *caput*, que:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Como se percebe, as contribuições no interesse das categorias, sobre terem natureza tributária, foram concebidas como instrumento de atuação das categorias profissionais ou econômicas, em suas respectivas áreas.

A expressão *como instrumento de sua atuação* não diz respeito à atuação do governo nas referidas áreas, *mas, sim, das próprias categorias profissionais ou econômicas, nos campos que lhes pertinem*. Se assim não fosse, ou seja, se tivessem sido concebidas como instrumento de atuação do governo, e não das categorias, através delas o Poder Público poderia eliminar ou reduzir a atuação das diversas categorias, maculando a autonomia sindical e violentando os incisos II e IV do artigo 170, que impõem o respeito à propriedade privada e à livre concorrência ⁷.

A única leitura plausível é, pois, de que se trata de instrumento de fortalecimento das categorias profissionais ou econômicas, para que atuem nas áreas que lhes são próprias, *na defesa dos interesses legítimos de seus participantes*.

Enquanto todos os tributos objetivam o interesse público, como conseqüência de política desenvolvimentista, social ou fiscal, as contribuições no interesse das categorias é desenhada - como o próprio nome está dizendo - *no interesse da categoria*. Difere, portanto, na sua finalidade, de todos os demais tributos.

7. O artigo 170, *caput*, II e IV, está assim redigido:

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

[...]

II - propriedade privada;

[...]

IV - livre concorrência;

[...]"

E tal inteligência parece-me restar fundamentada e fortalecida pelas normas do *caput* e do inciso IV, do artigo 8º, que declaram:

Art. 8º *É livre a associação profissional* ou sindical, observado o seguinte:

[...]

IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, *independentemente da contribuição prevista em lei.* (grifos nossos)

Da leitura de ambos os dispositivos, verifica-se, de um lado, o propósito de assegurar a liberdade associativa sindical com recursos advindos do sistema tributário e, de outro, permitir o recebimento de contribuições confederativas da representação de seus filiados⁸.

Tenho me manifestado, de resto, com base na orientação jurisprudencial hoje consagrada, que a primeira das contribuições enunciadas, ou seja, a que é fixada pela assembléia da categoria, obriga apenas os que, no exercício da opção da livre associação, participem de suas entidades representativas⁹. À nitidez, prestigiou o constituinte a liberdade de associação: aquele que optar por não

8. Celso Bastos comenta: "Se a unidade sindical é um dos esteios sobre os quais se alicerça a nossa vetusta estrutura sindical, a cobrança de quantias obrigatórias, levadas a efeito com a força própria da atuação estatal, constitui-se no outro.

Inicialmente cobrava-se apenas o imposto sindical, cuja capitulação constitucional vem agora feita no art. 149 da Lei Maior: "Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, 1 e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo". A sua natureza é tributária, dependendo de lei para sua instituição, sujeitando-se, outrossim, ao princípio da anterioridade e a outros que cercam a atividade arrecadadora do Estado.

Essa contribuição, no caso dos trabalhadores, corresponde ao salário de um dia por ano. Quanto aos empregadores, o seu montante é variável, segundo o respectivo capital.

Além dessa, surge, com fulcro no dispositivo que ora comentamos, uma segunda contribuição, sem qualquer prejuízo à anterior, que continua a vigorar nos mesmos moldes, até eventual alteração por lei" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 2º vol., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 553).

9. A Súmula 666 do STF tem a seguinte dicção: "A contribuição confederativa de que trata o art. 8º, IV, da Constituição, só é exigível dos filiados ao Sindicato".

se sindicalizar, claramente, não está obrigado a contribuir, até porque, se estivesse, inexistiria a liberdade preconizada no *caput* do enunciado legislativo. A norma do inciso IV estaria a fulminar a garantia prevista na cabeça do artigo¹⁰.

No que concerne, entretanto, à outra contribuição, cobrada com base em previsão legal - como implícito está na expressão *independente da contribuição prevista em lei* - tem natureza tributária, é obrigatória e não comporta desonerações.

É tributária, porque sua previsão encontra-se no já citado artigo 149, ou seja, entre os princípios gerais (o das espécies tributárias) do sistema tributário brasileiro.

É obrigatória, porque é dela - mais do que da contribuição confederativa - que os sindicatos dependem para atuação nas suas respectivas áreas. Por essa razão, houve por bem o constituinte declarar que a contribuição confederativa deve ser cobrada *independente daquela prevista em lei*, ou seja, daquela que, por ser obrigatória para a preservação de autonomia sindical, não permite que a liberdade de associação possa impedir a manutenção das entidades representativas das categorias profissionais e econômicas, pois elas são necessárias ao regime democrático¹¹.

Por fim, não admite desonerações, pois, se o fizesse, a União poderia inviabilizar a existência de sindicatos, se, na hipótese máxima, desonerasse da própria contribuição ou reduzisse a imposição tributária à sua mínima expressão.

10. Estão o *caput* e o inciso assim redigidos:

"Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: IV - a assembleia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, *independentemente da contribuição prevista em lei*" (grifos nossos).

11. Escrevi: "Tendo em vista que a Constituição, diversamente do que faz em relação aos impostos, às taxas e à contribuição de melhoria, não estabelece o âmbito de incidência das contribuições previstas no seu artigo 149, poderia o legislador ao instituí-las, eleger qualquer fato como hipótese de incidência da contribuição instituída? Esse fato poderia ser inclusive um daqueles já incluídos no âmbito de incidência dos impostos?"

Entendo que não. Deve haver referibilidade para aquele que tenha um benefício direto ou indireto. Qualquer atribuição desvinculada de qualquer referibilidade direta ou indireta não é de possível eleição, à luz do artigo 149 da Constituição Federal.

Desta forma, se não houver referibilidade e vinculação do sujeito passivo ao objetivo colimado, mesmo que indireta, não pode a contribuição ser exigida" (*As contribuições no sistema tributário brasileiro, Dialética/ICET*, 2003, p. 343).

Das 5 espécies – de rigor, sete - é, portanto, a única que não comporta desonerações.

Os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, - imposições clássicas - assim como as contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, são todos instrumentos impositivos que o Estado pode utilizar para, formulando políticas tributárias, implementar políticas públicas afinadas com linha filosófica ou ideológica dos detentores do poder da ocasião, desde que subordinadas aos quadrantes da Constituição.

São instrumentos de política de distribuição de renda, de um lado, ou de políticas públicas, por outro, para atender os objetivos máximos desejados pela sociedade, através de seus representantes.

São, pois, instrumentos necessários à implantação de políticas públicas, comportando, após as ponderações propiciadas pela discussão democrática, desonerar o contribuinte de sua exigência, desde que nos termos do § 6º do artigo 150, assim redigido:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)¹².

Onerar ou desonerar relativamente a essas exações é matéria de interesse público, de política de arrecadação, de política tributária com vistas à realização da justiça fiscal e ao desenvolvimento econômico.

12. Escrevi: "A Emenda Constitucional n. 3 deu nova redação ao parágrafo, antes assim redigido: 'Qualquer anistia ou remissão que envolva matéria tributária ou previdenciária só poderá ser concedida através de lei específica, federal, estadual ou municipal'. [...]"

"À evidência, a expressão "lei específica" não é feliz. Toda a lei que tratar das desonerações mencionadas é específica se ordinária, posto que o cuidar genericamente pertine à lei complementar, em nível de princípios gerais, ou implica delegação de competência legislativa proibida nesta matéria, salvo exceção constitucional, ao Poder Executivo. A lei, portanto, ou poderá ser exclusiva ou tratar de outras matérias além daquelas mencionadas, mas será sempre específica" (O Sistema Tributário na Constituição, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 345-6)

Já as contribuições no interesse das categorias são instrumentos de política das categorias profissionais ou econômicas, e não dos governos, tendo sido previstas pelo constituinte exclusivamente para atender às necessidades e à liberdade de atuação nas áreas respectivas de cada categoria. Não são instrumentos de políticas públicas, mas de políticas próprias das categorias econômicas ou profissionais, que definem suas linhas, nos quadros de sua conformação e atuação.

Não comportam, portanto, desonerações, visto que não pode o poder público manejar instrumento capaz de sufocar ou reduzir a autonomia sindical, como é o caso da eliminação de receitas necessárias à sua existência. Ao contrário, das duas outras exações previstas (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), que comportam desonerações por força de políticas públicas, as contribuições no interesse das categorias não as comportam, pois não são destinadas a políticas públicas. *Sua destinação específica é exclusivamente para o interesse das categorias econômicas ou profissionais.*

Leia-se, inclusive, o texto do artigo 179 da CF, que prescreve a adoção de políticas públicas para as empresas de pequeno porte, cuja redação é a seguinte:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de *suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias*, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei¹³. (grifos nossos)

Em nenhum momento, fez menção o constituinte às contribuições de interesse das categorias, mas exclusivamente às contribuições sociais de natureza previdenciária. Nem mesmo alude às contribuições de intervenção no domínio econômico, estas apenas

13. Manoel Gonçalves Ferreira Filho é cético sobre o dispositivo. Comenta-o: "Boas intenções. Aqui está uma norma programática, plena de boas intenções, que parte do princípio (não jurídico mas político-social) do favorecimento à pequena empresa e até à microempresa. Lamentavelmente isto contraria a índole do capitalismo; conseqüentemente, mesmo que aplicado, o princípio não terá maior efeito" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, São Paulo: Ed. Saraiva, 1999, p. 192).

exigíveis para recompor setores descompassados da economia, como instrumentos de planejamento econômico regulatório, embora também possam ser vistas como instrumento de política pública¹⁴.

O mesmo se diga da letra *d* do inciso III do artigo 146 da CF, cuja redação repito:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

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

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Cuida o dispositivo apenas das contribuições previdenciárias e do PIS.

Parece-me, pois, dentro de um sistema tributário coerente, que as contribuições no interesse das categorias não comportam desonerações, a título de implementação de políticas públicas, o que é, de rigor, inadmissível para contribuições deste jaez. A sua desoneração, a pretexto de realização de políticas públicas, prejudicaria a contribuição sindical, a atuação das entidades representativas, podendo fulminar a intenção do legislador maior de preservar a autonomia sindical, razão pela qual, para as empresas de pequeno porte, sequer o constituinte colocou-as entre as imposições capazes de sofrer o processo redutor ou supressor¹⁵.

14. É interessante notar que ao falar em desonerações no § 6º do art. 150 retro-citado, o constituinte fala em “[...] *que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição* [...]”. Vale dizer, apesar de ter a contribuição natureza tributária, o constituinte usa da expressão *tributo ou contribuição*.

15. No RE 146.733-9, o Ministro Moreira Alves, relator, declara: “No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento –, não só as referidas no artigo 149 – que se subordinam ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social, previstas no artigo 195, que pertence ao título “Da ordem social” (*Contribuições Sociais*, Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 17, Ed. Resenha Tributária/CEU Centro de Extensão Universitária, 1992, São Paulo, p 537).

Em outras palavras, apesar de o constituinte falar em *tributos e contribuições* e o Supremo Tribunal Federal dar natureza tributária às contribuições especiais, o artigo 179, dedicado às empresas de pequeno porte, apenas considerou passível de desoneração, entre todas as contribuições, aquelas de natureza previdenciária. Sobre mais nenhuma pode haver desonerações ou reduções impositivas.

À luz destes argumentos, não me deterei em outros, tais como de ilegalidades instrumentais, inconstitucionalidades formais ou violências materiais à lei suprema por parte da Lei nº 9.317/96, da LC nº 123/06 ou da IN-SRF nº 9/99. A meu ver, a legislação infraconstitucional não poderia desonerar as empresas de pequeno porte, à luz de políticas públicas objetivando favorecê-las, do recolhimento da contribuição sindical, conduta nem sequer *permitida pelo artigo 179* da Lei Suprema, que apenas *admitiu tratamento preferencial para as contribuições sociais previdenciárias*.

No que diz respeito a desonerações de contribuição sindical, tais instrumentos legislativos infraconstitucionais são de manifesta violência à lei maior, sobre ser, a nº IN 9/99 também ilegal, por hospedar hipóteses desonerativas não previstas na lei. Sobre esse aspecto não me debrucei na presente breve opinião legal por entender que quaisquer desonerações de tal natureza constituem ferimento direto da Constituição, como procurei demonstrar ¹⁶.

SMJ.

16. Sobre a legislação infra-constitucional, em parecer que me foi dado examinar, manifestou-se o eminente advogado Luís Antônio Flora: "Ademais, a IN 9/99 (atual 608/06), editada por autoridade incompetente, além de regulamentar, interpreta a lei. Verifica-se que a Lei do SIMPLES dispensa as empresas optantes do pagamento das demais contribuições instituídas pela União.

Ora, é regra basilar de direito que a isenção "é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração" (art. 176 do CTN).

Além do mais, deve-se interpretar "literalmente a legislação tributária que disponha sobre... outorga de isenção" (art. 111 do CTN), evidentemente para se evitar que o intérprete estenda e amplie o benefício sem fundamento preciso.

No caso do *Simples*, a dispensa (*isenção*) não foi expressa e a normativa em questão interpreta de forma ampla. Em resumo, ela interpreta onde a lei não interpretou.

As isenções tributárias, por integrarem o sistema constitucional tributário brasileiro, precisam também submeter-se aos seus princípios diretores (legalidade, igualdade, segurança jurídica, etc.).

Tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (art. 150, I). A Constituição não deixa dúvida no sentido de que ninguém deve recolher o tributo ou deixar de fazê-lo (isenção), total ou parcialmente, senão em virtude de lei" (p. 25 do parecer a que tive acesso).

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃOS - INTEIRO TEOR

ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL INTERNACIONAL. NÃO-INCIDÊNCIA.

HIPÓTESE EM QUE O BEM NÃO É INCORPORADO DEFINITIVAMENTE AO ATIVO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

RELATOR: MIN. EROS GRAU
RECORRENTE(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO(AS): PGE-SP - MANOEL FRANCISCO PINHO

RECORRENTE(S): TAM - LINHAS AÉREAS S/A

ADVOGADO(AS): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(AS) : OS MESMOS

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR. ART. 155, II DA CB. LEASING DE AERONAVES E/OU PEÇAS OU EQUIPAMENTOS DE AERONAVES. OPERAÇÃO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.

1. A importação de aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as compo-
nham em regime de *leasing* não admite posterior transferência ao domínio do arrendatário.

2. A circulação de mercadoria é pres-
suposto de incidência do ICMS. O im-
posto - diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil - é sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

3. Não há operação relativa à circula-
ção de mercadoria sujeita à incidência do ICMS em operação de arrendamen-
to mercantil contratado pela indús-
tria aeronáutica de grande porte para
viabilizar o uso, pelas companhias de
navegação aérea, de aeronaves por ela
construídas.

4. Recurso Extraordinário do Estado de
São Paulo a que se nega provimento e

Recurso Extraordinário de TAM - Linhas
Aéreas S/A que se julga prejudicado.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes au-
tos, acordam os Ministros do Supremo
Tribunal Federal, em Sessão Plenária,
sob a Presidência do Senhor Ministro
Gilmar Mendes, na conformidade da
ata de julgamentos e das notas taqui-
gráficas, por unanimidade de votos, em
conhecer e negar provimento ao recurso
da Fazenda do Estado de São Paulo e
julgar prejudicado recurso da TAM - Li-
nhas Aéreas S.A., nos termos do voto
do Relator.

Brasília, 30 de maio de 2007.

EROS GRAU - RELATOR

06.2.2007

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

RELATOR: MIN. EROS GRAU
RECORRENTE(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO(AS): PGE-SP - MANOEL FRANCISCO PINHO

RECORRENTE(S): TAM - LINHAS AÉREAS S/A

ADVOGADO(AS): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(AS) : OS MESMOS

R E L A T Ó R I O

O SENHOR MINISTRO Eros Grau: O
debate que se trava nestes autos diz
respeito à constitucionalidade da inci-
dência do ICMS sobre a entrada de mer-
cadoria importada do exterior mediante
operação de arrendamento mercantil
[leasing].

2. O Tribunal de Justiça do Estado de
São Paulo entendeu que incide ICMS na
hipótese.

3. A contribuinte interpôs recursos es-
pecial e extraordinário, ambos admiti-
dos pelo Tribunal *a quo* (fls. 408/410).

4. O recurso especial foi provido pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão assim ementado:

“RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE AVIÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES.

‘A jurisprudência desta eg. Corte é iterativa, no sentido de que a importação de mercadorias mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing) não caracteriza fato gerador do ICMS’ (AGA n. 343.438/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ 30. 6.2003).

Na vigência do arrendamento, a titularidade do bem arrendado é do arrendante, admitida a sua transferência ao arrendatário. Não há, até o término do contrato, transmissão de domínio, razão pela qual se entende que não existiu circulação do bem para fins de cobrança do ICMS. Nesse diapasão, estabelece o artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 que o imposto não incide sobre operação de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário.

Recurso especial provido” (fls. 413/421).

5. O Estado de São Paulo opôs embargos de declaração contra esse acórdão, que resultaram rejeitados (fls. 427/434). Seguiu-se a interposição de recurso extraordinário (fls. 436/446) em que se alegou violação do disposto nos arts. 5º, XXXV, LIV e LV, 93, IX, 105, III, 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição do Brasil. Esse extraordinário foi inadmitido (fls. 468/469), ensejando-se o seu exame mercê de provimento do agravo de instrumento n. 528.977, apensado a estes autos.

6. Em virtude dos recursos extraordinários da contribuinte e do Estado de São Paulo debaterem matéria idêntica - constitucionalidade da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior mediante operação de arrendamento mercantil [leasing] - passo a apreciá-los conjuntamente.

É o relatório.

06.2.2007

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO Eros Grau (Relator): Devo sublinhar inicialmente determinada circunstância, atinente ao fato de a indústria aeronáutica de grande porte valer-se de modalidade peculiar de arrendamento mercantil para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas.

2. Por mais estranho que possa parecer, aqui é a normalidade que aparenta ser peculiar. Pois de arrendamento mesmo se trata nesses casos. Vale dizer: ainda que se fale em *leasing*, as arrendadoras [= indústria aeronáutica direta ou indiretamente] permanecem, ao final do termo do contrato, proprietárias dos bens transferidos temporariamente ao uso das companhias de navegação aérea. Esse é um fato notório. Quando aeronaves e/ou peças ou equipamentos que as compõem são importadas em regime de *leasing* não se prevê a sua posterior transferência ao domínio do arrendatário.

3. Ora, essa circunstância importa em que não se verifique, no caso, circulação de mercadoria, pressuposto da incidência do tributo de que se cuida. O imposto - diz o artigo 155, II da Constituição do Brasil - é sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

4. A circulação de que aqui se trata é circulação econômica, envolvendo transferência de domínio. Veja-se, por todos, GERALDO ATALIBA:

“Circular significa, para o direito, mudar de titular. Se um bem ou uma mercado-

ria muda de titular, ocorre circulação para efeitos jurídicos. [...] Vê-se, portanto, que 'circulação', tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, 'b'), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria) (GERALDO ATALIBA, "ICMS - Incorporação ao ativo - Empresa que loca, oferece em 'leasing' seus produtos - Descabimento do ICMS", Revista de Direito Tributário, vol. 52, pág. 74)."

5. Isso me parece inquestionável. Em recente decisão, o Ministro Sepúlveda Pertence, ao negar provimento ao AI n. 605.950, DJ de 9.10.06, reafirmou entendimento do Plenário desta Corte que, no julgamento do RE n. 158.834, DJ de 23.10.02, Relator o Ministro Marco Aurélio, considerou indevida a exigência de pagamento de ICMS em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Relembre-se ter naquela ocasião sustentado, o Ministro Marco Aurélio, que "[a] saída apenas física de um certo bem não é de molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em 'Direito Tributário Brasileiro', a transferência de domínio".

6. Daí devermos dizer, de pronto, que na hipótese de que ora cogitamos --- arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas --- não há operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS.

7. Essa verificação informará a correta compreensão do preceito veiculado pelo inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil.

8. No mínimo duas leituras poderiam ser feitas desse texto, a primeira delas

conduzindo à equivocada suposição de que:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

9. Da segunda leitura, adequada à compreensão do todo normativo que o artigo 155 e seus parágrafos integram --- vale dizer, mais do que mera leitura, interpretação do seu texto --- extrair-se-á a seguinte norma:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior --- desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria --- por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS

10. O imposto não é sobre a entrada de bem ou mercadoria importada, senão sobre essas entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

11. Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

12. O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica sofrerá a incidência do ICMS.

13. Daí porque o tributo não incide sobre a importação de aeronaves, equipamentos e peças mediante contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) a que respeita o recurso extraordinário.

14. E nem se alegue que se aplica ao caso o precedente do RE n. 206.069, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, no bojo do qual se verificava a circulação mercantil, pressuposto da incidência do ICMS. Nesse caso, aliás, acompanhei a relatora. Mas o precedente disse com a importação de equipamento destinado

ao ativo fixo de empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária, como salientou a eminente relatora.

15. Tanto o precedente supõe essa compra que a eminente relatora a certo ponto do seu voto afirma: “[e]is por que, em contraponto ao sistema da incidência genérica sobre a circulação econômica, o imposto será recolhido pelo comprador do bem que seja contribuinte do ICMS”. Dai também porque não se o pode aplicar às prestadoras de serviços de transporte aéreo, em relação às quais não incide o ICMS, como foi decidido por esta Corte na ADI 1.600.

16. Observo, por fim, que as importações de que se trata nos autos são anteriores às alterações introduzidas no inciso IX, alínea a, do § 2º do artigo 155 da Constituição do Brasil pela Emenda Constitucional n. 33/2001, não se destinando, os equipamentos importados, ao consumo ou ao ativo fixo da recorrente TAM – Linhas Aéreas S.A.

Nego provimento ao recurso extraordinário do Estado de São Paulo, para julgar indevida a incidência do ICMS sobre a importação de equipamentos em virtude de arrendamento mercantil contratado pela indústria aeronáutica de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea nacionais, de aeronaves por ela construídas e julgo prejudicado o recurso extraordinário da TAM – Linhas Aéreas S.A.

06.2.2007

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

RELATOR: MIN. EROS GRAU

RECORRENTE(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO(AS): PGE-SP - MANOEL FRANCISCO PINHO

RECORRENTE(S): TAM - LINHAS AÉREAS S/A

ADVOGADO(AS): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(AS) : OS MESMOS

PROPOSTA DE REMESSA AO PLENO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Senhor Presidente, pergunto ao Ministro Eros Grau se aceita uma ponderação? É uma matéria de tal relevo e tem tal alcance que, talvez, devêssemos discuti-la em Plenário.

06.2.2007

SEGUNDA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

D E B A T E

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Senhor Presidente, eu complementar a ponderação de Sua Excelência porque estou com o voto da Ministra Ellen Gracie, que, em um dos trechos, examina exatamente o disposto no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 para concluir que tal dispositivo não excluiria a incidência do imposto.

Em outras palavras, foi o próprio Plenário que já versou este tema e, no caso deste Recurso Extraordinário nº 206.069, de maneira contrária à pretensão, aliás, brilhantemente sustentada agora; penso que não deveríamos subtrair ao Plenário essa oportunidade.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU (RELATOR): – Gostaria de fazer alusão ao fato de que ponderei bem a hipótese do RE nº 206.069, no qual, inclusive, acompanhei a Relatora. Mas não vou antecipar o meu voto.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – A ponderação é exatamente por conta da singularidade do caso.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU (RELATOR): – A situação aqui é singular. Aquela outra situação tratava de um forno, alguma coisa assim, que se incorporava ao patrimônio da empresa. No caso dos arrendamentos de avião isso não é possível --- até porque estaria além da capacidade econômica, como foi dito da tribuna.

Não tenho nada a opor que se vá ao Pleno.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO (Presidente): Havendo remessa ao Ple-

no, dispensa-se, regimentalmente, nova publicação de pauta.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – Como já está em condições de ser julgado.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO (Presidente): O processo poderá ser imediatamente chamado a julgamento.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – O voto vencido foi do Ministro Marco Aurélio, mas nem na intervenção do Ministro Eros Grau, nem na do Ministro Nelson Jobim, há qualquer restrição à conclusão da Relatora, a qual dizia que esse dispositivo não se aplica aos casos de operações externas. É textual:

“Ora, esse dispositivo aplica-se, tão-somente, a operações internas de arrendamento mercantil.”

Em outras palavras, estamos suscitando a possibilidade de tomar uma decisão em sentido contrário do que já foi afirmado pelo Plenário.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU (RELATOR): – Perdoe-me, vou insistir: há mais de uma hipótese de “leasing”. Há o arrendamento que termina como venda e há o que não termina em venda.

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO (Presidente): É conveniente, por isso mesmo, que o Plenário se pronuncie sobre o tema.

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU (RELATOR): – Não tenho nada a opor.

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

RELATOR : MIN. EROS GRAU

RECORRENTE(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO(AS): PGE-SP - MANOEL FRANCISCO PINHO

RECORRENTE(S): TAM - LINHAS AÉREAS S/A

ADVOGADO(AS): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(AS) : OS MESMOS

Decisão: A Turma, por votação unânime, deliberou submeter ao Plenário o julgamento do presente recurso extraordinário. 2ª Turma, 06. 2.2007.

Presidência do Senhor Ministro Celso de Mello. Presentes à sessão os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Subprocurador-Geral da República, Dr. Francisco Adalberto Nóbrega. Carlos Alberto Cantanhede Coordenador

30/05/2007

TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

VOTO

O Sr. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI – Senhor Presidente, também acompanho integralmente o voto do eminente Relator.

Fiquei convencido de que a natureza jurídica da operação de *leasing* não se confunde com uma compra e venda mercantil em que há, como foi demonstrado e consta, inclusive, do parecer da Procuradoria, uma efetiva circulação de mercadorias. Na verdade, trata-se de um arrendamento em que não há transferência da titularidade do bem, mas uma mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário.

30.5.2007

TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Senhor Presidente, também entendo que a matriz constitucional do ICMS tem como pressuposto a transferência da propriedade, pois essa é a única maneira de se poder interpretar a expressão “circulação de mercadorias”. Acompanho o eminente Relator.

30.5.2007

TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO – Senhor Presidente, também penso que o Relator distinguiu bem as coisas, o que se trata aqui é de *leasing* ou de um contrato de arrendamento mercantil. O arrendatário não comprou o equipamento, a peça importada. Não adquiriu, portanto, a propriedade do bem.

O conceito jurídico de circulação foi bem exposto pelo Advogado que ocupou a tribuna, e muito bem retratado no voto do eminente Relator. É um conceito, hoje, clássico, pacífico na doutrina dos melhores tributaristas. Eu lembraria o Professor Roque Antônio Carrazza, que também perflha idêntico entendimento.

Concordo com o Relator, conheço do recurso e o desprovejo.

30.5.2007

TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Senhor Presidente, não se assuste o ilustre Advogado que assomou à tribuna, no que registrarei, em primeiro lugar, um elogio a Sua Excelência. Geralmente, quando o juiz começa por elogiar o causidico, vota contra a tese por ele defendida. Não será o meu caso. Precisa foi a sustentação. O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços pressupõe sempre uma operação de circulação de mercadorias, vale dizer, uma compra e venda. Não podemos elastecer conceitos constitucionais a ponto de albergar, sob o ângulo do tributo, negócio jurídico estranho ao versado na Constituição. Não há a menor dúvida, tem-se, no inciso IX do artigo 155 da Carta, a regra de incidência do ICMS sobre mercadoria importada do exterior, mas mercadoria que adentre o território nacional sob o ângulo da operação, a que me referi, de circulação, considerada a compra e venda. No caso, correto é o Convênio men-

cionado no memorial, no que simplesmente explicita o que já está contido na Constituição Federal: a impossibilidade de incidir esse tributo em se tratando do arrendamento mercantil que é o *leasing*. A extensão da impossibilidade mostra-se maior, alcançando também – diria eu – até mesmo peças a serem inseridas no objeto do *leasing*, já que essas peças só podem ser enquadradas, juridicamente, como acessórios, e o acessório segue a sorte do principal. Quando devolvida a aeronave, não se retira mesmo a peça adquirida para substituição da gasta. Devolve-se a aeronave arrendada como um grande todo.

Não cabe – isso está inclusive proclamado no Código Tributário Nacional – modificar, no afã arrecadador de tributo, conceitos tradicionais no direito posto, tomando-se como sinonímia “compra e venda” e “*leasing*”. Acertada, mais do que acertada, merecedora de encômios, é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Enquanto a relação jurídica revele simplesmente o *leasing*, não chegando, portanto, aquele que arrenda à aquisição do bem, não há campo para cogitar-se da incidência do tributo.

Tínhamos jurisprudência pacificada que, depois, veio a ser alterada no precedente tão empolgado pela Fazenda, porque favorável à tese que sustenta sobre a incidência do tributo. Em boa hora voltamos a proclamar que o ICMS pressupõe operação de circulação de mercadoria e, mais do que isso, estando insita a compra e venda.

Acompanho o relator no voto proferido, para conhecer o recurso interposto e desprovê-lo, reafirmando, portanto, o que sempre sustentei no Plenário.

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 461.968-7
SÃO PAULO

RELATOR : MIN. EROS GRAU
RECORRENTE(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO(AS): PGE-SP - MANOEL FRANCISCO PINHO

RECORRENTE(S): TAM - LINHAS AÉREAS S/A

ADVOGADO(AS): ROBERTO DE SIQUEIRA CAMPOS E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(AS): OS MESMOS

Decisão: A Turma, por votação unânime, deliberou submeter ao Plenário o julgamento do presente recurso extraordinário. 2ª Turma, 06. 2.2007.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu e negou provimento ao recurso da Fazenda do Estado de São Paulo e julgou prejudicado o recurso da TAM Linhas Aéreas S/A, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Falaram, pelos recorrentes, Estado de São Paulo, o Dr. Marcos Ribeiro de Barros, Procurador do Estado, e TAM – Linhas Aéreas S/A, o Dr. Roberto de Siqueira Campos. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 30.05.2007.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie.

Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJU 24.08.2007, p. 56).

LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005. ART. 4º, SEGUNDA PARTE. MUDANÇA DO PRAZO PRESCRICIONAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: IANA NARA SÁ MACIEL CAVALCANTE E OUTRO(S)

EMBARGADO: CAXANGÁ VEÍCULOS LTDA

ADVOGADO: GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA E OUTRO(S)

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I, E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpreta-

das um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, acolher a arguição de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Nilson Naves, Francisco Peçanha Martins, Humberto Gomes de Barros, Cesar Asfor Rocha, Ari Pargendler, José Delgado, Fernando Gonçalves, Carlos Alberto Menezes Direito, Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Hamilton Carvalho, Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Francisco Falcão, Castro Filho, Laurita Vaz e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Nancy Andrighi e Luiz Fux e, ocasionalmente, os Srs. Ministros Antônio de Pádua Ribeiro e Gilson Dipp.

A Sra. Ministra Nancy Andrighi foi substituída pelo Sr. Ministro Castro Filho.

Sustentou oralmente, pela Fazenda Nacional, o Dr. Cláudio Xavier Seefelder Filho.

Brasília, 06 de junho de 2007.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
Relator

MINISTRO RAPHAEL DE BARROS
MONTEIRO
Presidente

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: IANA NARA SÁ MACIEL CAVALCANTE E OUTRO(S)

EMBARGADO: CAXANGÁ VEÍCULOS LTDA

ADVOGADO: GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA E OUTRO(S)

RELATÓRIO

EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI(Relator):

Trata-se de incidente de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/05, suscitado em decorrência de decisão do STF, em circunstâncias a seguir explicitadas.

Apreciando recurso especial em ação de repetição de indébito, a 2ª Turma, seguindo orientação pacificada na 1ª Seção, decidiu que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo prescricional, para efeito do art. 168, I do CTN, deve observar "a sistemática dos cinco mais cinco", ou seja: o termo *a quo* desse prazo não é a data do recolhimento do tributo indevido, nem do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, mas sim a data da homologação expressa ou tácita do lançamento, pois somente então é que ocorre a extinção do crédito tributário (fls. 592/605).

A Fazenda interpôs embargos de divergência, sustentando, quanto ao ponto, o seguinte:

"[...] Ocorre que, em 09.02.2005, foi publicada, no Diário Oficial da União, a Lei Complementar nº 118, que promove alterações no Código Tributário Nacional e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 do mesmo diploma legal. Assim reza o art. 3º da citada lei:

"Art. 3º. Para efeito de interpretação do

inciso I do art. 168 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a *extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 10 do art. 150 da referida Lei.*"

Para melhor compreensão da questão, convém transcrever os artigos 150, § 1° e 168, I, *verbis*:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1° O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento."

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário."

Vê-se, portanto, que, com o advento do art. 3° da Lei Complementar n° 118, cujo caráter é de lei interpretativa, findou-se a controvérsia jurisprudencial e doutrinária que girava em tomo da questão do termo inicial a partir do qual deve ser contado o prazo prescricional de cinco anos para pleitear a repetição do indébito, porquanto o artigo em questão dispõe expressamente que, para efeito de interpretação do inciso I do artigo 168 do Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1° do art. 150 da referida lei e, portanto, é a partir daí que começa a fluir o prazo quinquenal para que o contribuinte pleiteie a repetição do indébito. Logo, não há qualquer razão para que subsista a tese dos "cinco mais cinco". O legislador, através de interpretação autêntica, tra-

tiu de dissipar as dúvidas e apaziguar a questão.

Cabe, desde logo, uma breve digressão para que se reafirme que o art. 3° da LC n. 118 é um dispositivo interpretativo e, nesta qualidade, deve se aplicar não apenas imediatamente, mas também retroativamente. Senão, vejamos o que dispõe o art. 106, I do CTN acerca das chamadas leis interpretativas.

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;"

Lei interpretativa, como é de todos sabido, é aquela que não inova, que se limita a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior. Excepcionalmente o ordenamento jurídico permite sua aplicação a fatos pretéritos, porquanto a lei primitiva trazia em seu seio dúvida e insegurança; A lei nova visa a espancar a dúvida e restabelecer a segurança na aplicação da lei.

A Fazenda Nacional, reiteradamente, tem defendido a tese da prescrição quinquenal contada a partir do pagamento indevido. Isto porque esta é a tese que melhor se coaduna com a correta exegese dos artigos 150, § 1° e 168, I do CTN, este agora devidamente aclarado pelo dispositivo da LC n. 118, que dado seu caráter interpretativo deve ter seus efeitos projetados inclusive sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. Tal entendimento é reforçado pelo disposto no art. 4° da LC n. 118, *verbis*:

"Art. 4° - Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3°, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional" (fls.616/618).

A 1ª Seção negou provimento aos embargos em acórdão por mim relatado e assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NA APRECIACÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFI-

CATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. para o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador, sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo *a quo* do prazo ao universal princípio da *actio nata* (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no

sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

4. Embargos de divergência a que se nega provimento. (fl.667)

Houve embargos de declaração, visando a obter a manifestação sobre a indispensabilidade da instauração do incidente previsto no art. 97 da CF, ao fundamento de que a Seção não poderia deixar de aplicar o art. 4º, segunda parte, da LC 118/05 sem que a sua inconstitucionalidade tivesse sido previamente declarada pela Corte Especial (fls. 683/689). Os embargos foram rejeitados, à consideração de que não havia omissão a ser sanada (fls. 691/695).

A Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário, alegando ofensa ao princípio da reserva de plenário, previsto no art. 97 da Constituição (fls 702/708). O STF deu provimento ao recurso, nos seguintes termos:

“Este Tribunal reputa declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicar - afasta a incidência de norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sobre critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição (v.g. RE 240.096, Pertence, RTJ 169/756), sendo esta a hipótese dos autos.

Portanto, está caracterizada a violação do princípio constitucional de reserva de plenário, haja vista que o acórdão recorrido que declarou a inconstitucionalidade da lei, resultou de julgamento de órgão fracionário, e não consta nos autos notícia de declaração de inconstitucionalidade proferida por órgão especial ou plenário.

Procede o presente RE, a, baseado no permissivo constitucional da alínea a, por violação ao art. 97 da Constituição (v.g. RE 273.672 - AgR, 03.09.2002, 1ª T, Ellen).

Dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, C. Pr. Civil) para reformar o acórdão recorrido e determinar a remessa dos autos ao Superior Tribunal de Justiça, a fim de que seja realizado novo julgamento nos termos do artigo 97 da Constituição Federal” (fl. 419).

Assim, cumprindo a decisão do STF, a 1ª Seção determinou o processamento de incidente de inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar n. 118/05, na parte que determina a aplicação retroativa do disposto no art. 3º da mesma Lei.

Em atendimento ao disposto no § 1º do art. 200 do RISTJ, o Ministério Público Federal emitiu parecer de fls. 741/750 pela declaração de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar n. 118/2005, e do não acolhimento dos embargos.

É o relatório.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: IANA NARA SÁ MACIEL CAVALCANTE E OUTRO(S)

EMBARGADO: CAXANGÁ VEÍCULOS LTDA

ADVOGADO: GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA E OUTRO(S)

EMENTA

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal,

para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juizes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

VOTO

EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI(Relator):

I - Objeto do incidente de inconstitucionalidade

1. Para adequada compreensão do tema, importa ter presente o teor dos seguintes dispositivos:

LC 118/2005:

“Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

“Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

CTN:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”

O que aqui se questiona é, fundamentalmente:

(a) a natureza – se interpretativa ou não – do art. 3º da LC 118/05, e, conseqüentemente,

(b) a legitimidade constitucional do art. 4º, segunda parte, da mesma Lei, que determina a aplicação retroativa do artigo 3º, tal como prevê o art. 106, I, do CTN.

Em voto proferido perante a 1ª Seção, no julgamento dos ERESP 327.043/DF, sustentei que o citado art. 3º tem natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) e, conseqüentemente, não pode ter aplicação retroativa, sendo inconstitucional, portanto, a parte final do art. 4º. As razões de tal entendimento são as que seguem.

II - Lei interpretativa no sistema constitucional brasileiro

2. Em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art; 2º). Legislar, função essencialmente conferida ao Parlamento, é criar os preceitos normativos, é impor modificação no plano do direito positivo. Já a função jurisdicional – de assegurar o cumprimento da norma, que pressupõe também a de interpretá-la previamente –, é atribuída ao Poder Judiciário. A atividade legislativa está submetida à cláusula constitucional do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI), razão pela qual as modificações do ordenamento jurídico, impostas pelo Legislativo, têm, em princípio, apenas eficácia prospectiva, não podendo ser aplicadas retroativamente. A função jurisdicional, ao contrário, atua, em regra, sobre fatos já ocorridos ou em via de ocorrer. Só excepcionalmente pode o Legislativo atuar sobre o passado, assim como só excepcionalmente pode Judiciário produzir sentenças com efeitos normativos futuros.

Todos sabemos que essa bipartição não tem caráter absoluto, comportando algumas exceções. Mas a regra geral é essa: o Legislativo produz o enunciado normativo, que vai ter aplicação para o futuro; produzido o enunciado, ele assume vida própria, cabendo ao Judiciário, daí em diante, zelar pelo cumprimento da norma que dele decorre, o que comporta a função de, mediante interpretação, descobri-la e aplicá-la aos casos concretos. São atividades complementares. Como dizia Calamandrei, “O Estado defende com a jurisdição sua autoridade de legislador” (CALAMANDREI, Piero. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, tradução de Santiago Sentis Melendo, Buenos Aires, Ediciones Jurídicas Europa-América, 1986, vol. I, p. 175).

3. Interpretar um enunciado normativo é buscar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado. “A interpretação”,

escreveu Eros Grau, “é um processo intelectual através do qual, partindo de *fórmulas lingüísticas* contidas nos *textos, enunciados, preceitos, disposições*, alcançamos a determinação de um *conteúdo normativo*. [...] Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de *interpretar*, portanto, é o *significado* atribuído ao *enunciado* ou *texto (preceito, disposição)*” (GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*, 2ª ed., SP, Malheiros, 2003, p. 78). E observa, mais adiante: “As *disposições* são dotadas de um significado, a elas atribuído pelos que operaram no interior do procedimento normativo, significado que a elas desejaram *imprimir*. Sucede que as *disposições* devem *exprimir* um significado para aqueles aos quais são endereçadas. Daí a necessidade de bem distinguirmos os significados *imprimidos* às *disposições (enunciados, textos)*, por quem as elabora e os significados *expressados* pelas *normas* (significados que apenas são revelados através e mediante a interpretação, na medida em que as *disposições* são transformadas em *normas*)” (*op. cit.*, p.79).

Prossegue o autor: “A interpretação, destarte, é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das *disposições*, meio através do qual pesquisamos as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a *interpretação* – uma atividade que *se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas*. Observa Celso Antônio Bandeira de Mello [...] que [...] *é a interpretação que especifica o conteúdo da norma*. Já houve quem dissesse, em frase admirável, que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz. Talvez se pudesse dizer: o que se aplica, sim, é a própria norma, porque *o conteúdo dela é pura e simplesmente o que resulta da interpretação*. De resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura. Deveras, quem outorga, afinal, o conteúdo específico é o intérprete, [...]. As *normas*, portanto, resultam da interpretação. E o ordena-

mento, no seu valor histórico-concreto, é um *conjunto de interpretações*, isto é, *conjunto de normas*. O conjunto das *disposições (textos, enunciados)* é apenas *ordenamento em potência, um conjunto de possibilidades de interpretação, um conjunto de normas potenciais*. O *significado* (isto é, a *norma*) é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: *o significado da norma é produzido pelo intérprete*. [...] As *disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em normas* (isto é, quando – através e mediante a *interpretação* – são transformados em *normas*). Por isso *as normas resultam da interpretação*, e podemos dizer que elas, *enquanto disposições, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem [...]*” (*op. cit.*, p. 80).

4. Sendo assim e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão somente aquele, que o Poder Judiciário diz que é. Mais especificamente, podemos dizer, como se diz dos enunciados constitucionais (= a Constituição é aquilo que o STF, seu intérprete e guardião, diz que é), que as leis federais são aquilo que o STJ, seu guardião e intérprete constitucional, diz que são.

5. Nesse contexto, a edição, pelo legislador, de lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos: o da autonomia e independência dos Poderes (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Lei interpretativa retroativa só

pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir (= produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance. Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil concreção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. “Interpretar uma norma”, escreveu Juarez Freitas, “é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito” (FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, SP, Malheiros, 1995, p. 47). Ora, lei que simplesmente reproduz a já existente, ainda que com outras palavras, seria supérflua; e lei que não é assim, é lei que inova e, portanto, não pode ser considerada interpretativa e nem, conseqüentemente, ser aplicada com efeitos retroativos.

III - Natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) do art. 3º da LC 118/05

6. Ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo interpretativo e seus agentes oficiais (= a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis.

É o que ocorre no caso em exame. Com efeito, sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco

anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I, E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

Essa jurisprudência certamente não tem a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes. Em muitos casos, eu mesmo já manifestei minha discordância pessoal em relação a ela, como, v.g., no voto vista proferido no ERESP 423.994, 1ª Seção, rel. Min. Peçanha Martins, onde apontei sua fragilidade por desconsiderar inteiramente “um princípio universal em matéria de prescrição: o princípio da *actio nata*, segundo o qual a prescrição se inicia com o nascimento da pretensão ou da ação (Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, Bookseller Editora, 2.000, p. 332): “Realmente”, sustentei, “ocorrendo o pagamento indevido, nasce desde logo o direito a haver a repetição do respectivo valor, e, se for o caso, a pretensão e a correspondente ação para a sua tutela jurisdicional. Direito, pretensão e ação são incondicionados, não estando subordinados a qualquer ato do Fisco ou a decurso de tempo. Mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o direito, a pretensão e a ação nascem tão pronto ocorra o fato objetivo do pagamento indevido. Sob este aspecto, pareceria mais adequado ao princípio da *actio nata* aplicar, inclusive em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o disposto art. 168, I, combinado com o art. 156, I, do CTN, ou seja: o prazo prescricional (ou decadencial) para a repetição do indébito conta-se da extinção do crédito (art. 168, I), que, por sua vez, ocorre com o pagamento (art. 156, I). Observe-

se que, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o pagamento antecipado também extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória (CTN, 150, § 1º)."

Todavia, inobstante as reservas e críticas que possa merecer, o certo é que a jurisprudência do STJ, em inúmeros precedentes, definiu o conteúdo dos enunciados normativos em determinado sentido, e, bem ou mal, a interpretação que lhes conferiu o STJ é a interpretação legítima, porque emanada do órgão constitucionalmente competente para fazê-lo. Ora, o art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele atribuído pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições normativas interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Se, como se disse, a norma é aquilo que o Judiciário, como seu intérprete, diz que é, não pode ser considerada simplesmente interpretativa a lei que atribui a ela outro significado. Em outras palavras: não pode ser considerada interpretativa a lei que tem o evidente objetivo de modificar a jurisprudência dos Tribunais. Somente a jurisprudência é que pode, legitimamente, alterar a jurisprudência.

IV - Inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05

7. Não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, se for o caso, também a interpretação formada em relação a ela). Pode, sim, fazê-lo, mas não com efeitos retroativos. Admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005, sobre os fatos passados, nomeadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Poder Judiciário.

Significaria, ademais, consagrar ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado legitimamente a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, que ocorreu 120 dias após a sua publicação (art. 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005.

Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo. São precedentes do STF nesse sentido: "Prescrição Extintiva. Lei nova que lhe reduz prazo. Aplica-se à prescrição em curso, mas contando-se o novo prazo a partir da nova lei. Só se aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo maior da lei nova, contado da vigência desta, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse a resultado oposto, de ampliá-lo" (RE 37.223, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10.07.58).

"Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar-se em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir do início da sua vigência" (AR 905/DF, Min. Moreira Alves, DJ de 28.04.78). No mesmo sentido: RE 93.110/RJ, Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 05.11.80; AR 1.025-6/PR, Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.03.81.

É o que se colhe, também, de abalizada doutrina, como, v.g., a de Pontes de Miranda (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1998, Tomo VI, p. 359), Barbosa Moreira (Comentários ao

Código de Processo Civil, Forense, 1976, volume V, p. 205-207) e Galeno Lacerda, este com a seguinte e didática lição sobre situação análoga (redução do prazo da ação rescisória, operada pelo CPC de 1973):

“A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidiu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo Código Civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge, aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigente para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo, ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não se podem misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo, todo ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta. Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao prazo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da regra nova, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito

em julgado da sentença, operado sob lei antiga, porque haveria, então, condenável retroatividade” (O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes, Forense, 1974, pp. 100-101).

Câmara Leal tem pensamento semelhante:

“Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, esse começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo” (Da Prescrição e da Decadência, Forense, 1978, p.90).

Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

8. Ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresse, que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado “o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

9. Ante o exposto, acolho o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Cód-

digo Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005. É o voto.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO NILSON NAVES: Sr. Presidente, conheço do incidente, porque eventual declaração de inconstitucionalidade não irá prejudicar o recorrido. É por tal circunstância, somente por ela, que estou acolhendo a arguição de inconstitucionalidade. Indo para frente, o meu voto acompanha o do Relator.

Foi-me muito feliz a lembrança de S. Exa. no sentido de que as leis são o que aqui falamos que são, somos nós que lhes damos espírito. Aliás, isso é muito antigo: a letra mata, o espírito é que a vivifica. De fato, das três interpretações, a interpretação que chama a atenção é a judicial, obviamente.

Estou, pois, acolhendo a arguição.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS:

Foi referido pelo E. Relator voto que proferi na Eg. 1ª Seção, defendendo a tese de que o dies a quo do prazo para a propositura da ação redibitória do contribuinte de crédito tributário seria a data do lançamento ou a da sua homologação.

Recordo-me que foi o Ministro Pádua Ribeiro quem primeiro defendeu tal tese, em caso concreto.

A leitura e interpretação sistemática do CTN convenceu-me do acerto da proposição.

É que somente o Estado pode instituir tributo mediante lei e cobrar a prestação

pecuniária compulsória em moeda “mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 1º, XV, da CF; arts. 8º, 9º e 97 da Lei nº 5.172/25.10.1956)”. Surgindo a obrigação principal com a ocorrência de fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114 do CTN) temos que o crédito tributário decorre da obrigação principal (art. 139, CTN) e é da competência exclusiva da autoridade administrativa constitui-lo pelo lançamento, ou seja, pelo “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”(art. 142, CTN). O lançamento, porém, comporta modalidades, como se observa no art. 147 e seguintes do CTN.

Importa-nos, no caso, o tipo de lançamento definido na lei reguladora do ICMS, qual seja, o procedimento administrativo complexo do tipo por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo (contribuinte) o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, e que se opera “pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” (art. 150), ou a faz pela inércia (art. 150, § 4º, do CTN).

Dúvidas não restam quanto à complexidade do ato administrativo do lançamento, cujo prazo para concretizar-se, na hipótese, não sendo expreso, presume-se expirado em cinco (5) anos (art. 150, § 4º, CTN).

Ocorre, porém, que, no art. 150, § 1º, o legislador estabeleceu que “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento”.

Indaga-se: será possível extinguir-se o crédito tributário ainda não constituído? De notar-se que, no art. 151, disci-

plina o CTN as hipóteses de suspensão do crédito tributário, e no art. 156 elenca as hipóteses de extinção, declarando expressamente no inciso VII: “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º”.

Entendemos, então, que, na dicção do art. 156, VII, impunha-se a conjugação das duas circunstâncias – pagamento antecipado e lançamento por homologação – para concluir que só começaria a contar o prazo prescricional para haver o contribuinte a restituição do tributo indevidamente recolhido por antecipação a partir do lançamento, ato administrativo imprescindível à constituição do crédito tributário, e que pode ser tido por concretizado decorrido o lapso temporal de cinco (5) anos, contado a partir do pagamento antecipado. (art. 150, § 4º, CTN).

O Estado terá cinco (5) anos para constituir o crédito e mais cinco (5) anos para cobrá-lo. E o direito à restituição do indébito pelo contribuinte poderá extinguir-se antes da constituição do crédito tributário, ato administrativo vinculado? Extinguir-se-á, pela prescrição, o direito à restituição enquanto não promovido o lançamento, pendente sobre a sua cabeça a espada de “Dâmocles” ou seja, a possível instauração do procedimento executório fiscal com as drásticas conseqüências que acarreta? Enfim, prescreverá o direito de ação para haver a restituição do pagamento antecipado antes da constituição do crédito tributário pelo lançamento tácito? Creio que não, pois não há confundir pagamento antecipado com crédito tributário, somente constituível mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, pelo lançamento. Penso que a regra do art. 150, § 1º, há de ser interpretada na consonância com as normas dos arts. 156, VII, 165 e 166 do mesmo CTN, até porque só nascerá o crédito com o ato administrativo ou após decurso, *in albis*, do prazo deferido ao Estado para homologar o lançamento. A Lei Complementar nº 118, 09/02/05, no seu art. 3º, dispõe, “para efeito de

interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172”, que “a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei e, no art. 4º, estabelecendo a data da entrada em vigor (120 dias da publicação), enfatizando: “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”.

A meu ver, a Lei Complementar, dita interpretativa, não deu a melhor interpretação à matéria. Reflete comando autoritário do Executivo sem resolver as dúvidas preexistentes com relação as regras contidas no CTN. A final, a Constituição do crédito tributário continua competindo à autoridade administrativa pelo lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, e só se constitui pelo lançamento expresso ou tácito, ou seja, é dependente de ato ou omissão da autoridade administrativa.

Por tais razões, entendi que nada de novo foi incorporado ao CTN que pudesse modificar a interpretação sistemática consagrada pela 1ª e 2ª Turmas e Eg. 1ª Seção em torno da contagem do prazo prescricional para o contribuinte haver a restituição do indébito tributário, mas fui vencido na 1ª Seção, como consta do voto referido pelo E. Relator.

Mas a Lei Complementar diz da interpretação conveniente ao Executivo e a impõe, aplicando-a retroativamente.

Explicada a interpretação que fazia sobre a matéria até a uniformização da jurisprudência pela Eg. 1ª Seção, com ressalva da minha opinião, acompanho o voto do E. Relator.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

VOTO

EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: Sr. Presidente, o bellissimo voto do Ministro Relator

relembrou-nos verdades que estão começando a esmaecer-se dentro do nosso Estado de Direito, como a de que a lei é aquilo que o Judiciário diz. A eficácia de lei é retirada da interpretação. Não tenho dúvida em subscrever integralmente o voto do eminente Relator. Dou-lhe parabéns por isso.

Acolho o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “observado quanto ao Art. 3º o disposto no Art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional, constante do Art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118”.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

VOTO

O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA: Sr. Presidente, acompanho o voto do Sr. Ministro Relator.

Acolho o incidente para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “observado quanto ao art. 3º o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, do Código Tributário Nacional, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118”.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO: Sr. Presidente, a tese defendida aqui pelo Sr. Ministro Teori Albino Zavascki foi seguida na Seção, à unanimidade, a qual aderi com o meu voto. A única diferença é que, na Seção, não apreciamos a arguição de inconstitucionalidade. Essa tese agora se reforça com a declaração de arguição de inconstitucionalidade. Conheço da arguição, tendo em vista que está seguindo a jurisprudência da Corte Especial, em que a arguição só é cabível em recurso especial se favorecer a parte recorrida e, quanto ao mérito, estou de

acordo com o Sr. Ministro Relator pelos seus bem lançados fundamentos, com os quais concordo plenamente.

AI nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 644.736 - PE (2005/0055112-1)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO:

Senhor Presidente, eu também gostaria de fazer um registro especial pelo admirável voto que foi produzido pelo eminente Professor e nosso Colega, Ministro Teori Albino Zavascki.

A meu sentir, como Sua Excelência dispôs com tanto brilho, o cerne da questão é deslindar se o art. 3º configura ou não uma regra de interpretação. E, todos sabemos, é comum que as leis interpretativas tenham sempre um caráter de excepcionalidade no próprio direito brasileiro, para não falar no direito estrangeiro. E no caso do Direito Tributário, essa lei dita interpretativa abriria uma exceção na disciplina constitucional sobre a retroatividade, isso sem avançar no precioso voto proferido pelo Senhor Ministro Moreira Alves, quando cuidou das várias intensidades da retroatividade.

No caso concreto, a leitura do art. 3º não deixa a menor dúvida de que de lei interpretativa não se trata, porque, independente da confusão posta no que concerne à invasão do poder de interpretação do Judiciário, o que existe, de fato, é uma alteração no sistema de cômputo do prazo de prescrição, ou seja, objetivamente o art. 3º não configura uma interpretação diversa, e sim determina uma modalidade nova de contagem do prazo de prescrição. Se não é lei interpretativa, é claro que não se pode aplicar o art. 106, I, do Código Tributário Nacional, e daí se impõe o acolhimento da arguição de inconstitucionalidade.

Por outro lado, no tocante à contagem do prazo prescricional, diante da observação feita pelo Senhor Ministro Ari

Pargendler, tenho a sensação de que deveremos, no futuro, considerar também o que dispõe o art. 2.028 do Código Civil, que traz uma regra expressa sobre o cálculo dos prazos prescricionais; e essa interpretação já está sendo dada pelas Turmas de Direito Privado e, em algum momento, será indispensável que a Corte Especial uniformize essa jurisprudência, mesmo porque a disciplina do art. 2.028 do Código Civil enseja uma interpretação que pode alcançar resultado diverso daquela interpretação clássica que foi dada pelo Supremo Tribunal Federal, agora repetida pelo Senhor Ministro Teori Albino Zavascki.

Portanto, faço apenas a ressalva quanto ao exame futuro da aplicação do prazo de prescrição, considerando a interpretação que venha a ser dada ao art. 2.028.

Com essas observações, louvando mais uma vez o excelente voto do Senhor Ministro Teori Albino Zavascki, que a mim, particularmente, envaidece por ser seu Colega, também acompanho Sua Excelência, recebendo a arguição e declarando a inconstitucionalidade da expressão indicada no voto de Sua Excelência.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO CORTE ESPECIAL

Al nos
Número Registro: 2005/0055112-1
EREsp 644736/PE

Números Origem: 20008300011030
200400270793 78420

Pauta: 06/06/2007
Julgado: 06/06/2007

Relator
Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro BARROS MONTEIRO

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. ÁUREA MARIA ETELVINA N. LUSTOSA PIERRE

Secretária
Bela. Vânia Maria Soares Rocha

ASSUNTO: Tributário - Contribuição Social - PIS

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: IANA NARA SÁ MACIEL CAVALCANTE e OUTRO(S)
EMBARGADO: CAXANGÁ VEÍCULOS LTDA
ADVOGADO: GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA e OUTRO(S)

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou oralmente, pela Fazenda Nacional, o Dr. Cláudio Xavier Seefelder Filho.

CERTIDÃO

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

A Corte Especial, por unanimidade, acolheu a arguição de inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Nilson Naves, Francisco Peçanha Martins, Humberto Gomes de Barros, Cesar Asfor Rocha, Ari Pargendler, José Delgado, Fernando Gonçalves, Carlos Alberto Menezes Direito, Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Francisco Falcão, Castro Filho, Laurita Vaz e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Nancy Andrichi e Luiz Fux e, ocasionalmente, os Srs. Ministros Antônio de Pádua Ribeiro e Gilson Dipp. A Sra. Ministra Nancy Andrichi foi substituída pelo Sr. Ministro Castro Filho. Brasília, 06 de junho de 2007

Vânia Maria Soares Rocha
Secretária
(Ementa publicada no DJU de
27.08.2007, p. 170).

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DA
BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA CO-
FINS DO VALOR RELATIVO AOS CRÉ-
DITOS DO ICMS TRANSFERIDOS A
TERCEIROS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº
2006.71.08.009917-3/RS
RELATORA: Juíza Federal Cláudia Cris-
tina Cristofani
APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZEN-
DA NACIONAL)
ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes
APELADO: DOUX FRANGOSUL S/A -
AGRO AVICOLA INDL/
ADVOGADO: João Joaquim Martinelli
REMETENTE: JUÍZO SUBSTITUTO DA
01A VF DE NOVO HAMBURGO

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DA
BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA CO-
FINS DO VALOR RELATIVO AOS CRÉ-
DITOS DO ICMS TRANSFERIDOS A
TERCEIROS.

1. O crédito de ICMS em decorrência de produtos exportados não é considerado para o efeito de base de cálculo do PIS e da COFINS.
2. O desdobramento ou destino econômico do crédito de ICMS decorrente da exportação, seja com a finalidade de pagar fornecedores, seja para compensação de tributos não revela alteração patrimonial da empresa exportadora, não devendo ser considerado para a incidência das contribuições ao PIS e COFINS.
3. A incorporação do crédito de ICMS recolhido em operações anteriores à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias ressarcidas será ameaçada aos cofres da União Federal
4. Apelação e remessa oficial improvidas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 12 de setembro de 2007.
Juíza Federal Cláudia Cristina Cristofani
Relatora

APELAÇÃO CÍVEL Nº
2006.71.08.009917-3/RS
RELATORA: Juíza Federal Cláudia Cris-
tina Cristofani
APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZEN-
DA NACIONAL)
ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes
APELADO: DOUX FRANGOSUL S/A -
AGRO AVICOLA INDL/
ADVOGADO: João Joaquim Martinelli
REMETENTE: JUÍZO SUBSTITUTO DA
01A VF DE NOVO HAMBURGO

RELATÓRIO

DOUX FRANGOSUL SA AGRO AVÍCOLA INDUSTRIAL ajuizou ação ordinária objetivando declaração de nulidade parcial dos despachos decisórios proferidos em pedidos de ressarcimento de PIS e COFINS, diante da ilegalidade da incidência do PIS/COFINS sobre a transferência de ICMS a fornecedores/terceiros, e, ato contínuo, determinar o ressarcimento das quantias glosadas. Regularmente processado o feito, sobreveio sentença que julgou procedente a ação, para declarar a inexigibilidade das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre as transferências de ICMS a terceiros.

A União sustenta que o crédito de ICMS originalmente adquirido na operação de compra e venda é vendido de forma conjunta com a mercadoria que lhe deu origem, compondo a receita obtida, sendo portanto base de cálculo para a

incidência das contribuições sociais. Aduziu que as contribuições são federais, e portanto não são abrangidas pela regra de imunidade do art. 155, §2º X, 'a' da Constituição.

É o relatório.

Peço inclusão em pauta.

Juíza Federal Cláudia Cristina Cristofani
Relatora

APELAÇÃO CÍVEL Nº
2006.71.08.009917-3/RS
RELATORA: Juíza Federal Cláudia Cristina Cristofani
APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes
APELADO: DOUX FRANGOSUL S/A - AGRO AVICOLA INDL/
ADVOGADO: João Joaquim Martinelli
REMETENTE: JUÍZO SUBSTITUTO DA
01A VF DE NOVO HAMBURGO

VOTO

A demandante faz jus a crédito de ICMS recolhido em operações anteriores, realizada com outros contribuintes do mesmo Estado, nos termos da legislação e transferiu tais créditos, segundo a permissão legal prevista no art. 25, § 2º, inc. II, da LC n. 87/96, que assim dispõe:

“Art. 25. Para efeito de aplicação do art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento do sujeito passivo. Para este mesmo efeito, a lei estadual poderá determinar que se leve em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os estabelecimentos do sujeito passivo no Estado.

(...)

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

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

Outrossim, a recorrente submete-se à tributação do PIS e da COFINS nos moldes da sistemática da não-cumulatividade estipulada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que institui, como base de cálculo das contribuições, a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da sua denominação contábil.

A questão cinge-se a definir se é legítima a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores provenientes do creditamento do ICMS, recolhidos nas operações anteriores, que tenham sido transferidos a outros contribuintes do mesmo Estado, segundo a permissão legal do art. 25, §2º, inc. II, da LC n. 87/96.

Consigno, desde logo, a inaplicabilidade da Súmula 68 do STJ (“*A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*”) ao caso em exame, que não refere à parcela relativa ao ICMS, mas ao crédito de ICMS, os quais, obviamente, são conceitos e entidades distintos.

A legislação complementar que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias regulamentou a eficácia material da imunidade contida no art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal, que previu a não-incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, assegurando a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

O benefício previsto tanto na Constituição Federal de 1988, quanto em legislação complementar tem por objetivo desonerar o setor exportador a fim de permitir maior competitividade internacional, trazendo importante reflexo no âmbito da balança comercial.

O artigo 6º da Lei 10.833/03 e o artigo 5º da Lei 10.637/02 não restringiram a não incidência do PIS e da COFINS ao resultado dos produtos exportados, ao con-

trário, indicaram que a não-incidência das aludidas contribuições decorre das receitas decorrentes das operações de exportações. Por operação deve-se entender não simplesmente o produto da venda ao exterior, mas todo conjunto e resultado proveniente do complexo mecanismo de exportação, inclusive os eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores.

Consequentemente, tanto a legislação concernente à COFINS quanto à do PIS preconizam a não-incidência dessas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportações de mercadorias para o exterior.

A receita proveniente do crédito de ICMS decorrente da operação de exportação deve ser considerado receita proveniente de operação de exportações de mercadorias para o exterior e, em razão disso, imune ao campo de incidência do PIS e da COFINS, seja por determinação constitucional, seja por previsão legal.

Reforçando esse entendimento, o art. 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea "a" da CF/88, refere:

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

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

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

X - não-incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (grifei)";

Da mesma forma, o resultado proveniente da transferência do crédito de ICMS provenientes de produtos expor-

tados também pode ser enquadrado como receita decorrente de operações de exportações de mercadorias para o exterior, razão pela qual estaria excluído, igualmente, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Como o crédito de ICMS decorrente da exportação não é considerado para o efeito de base de cálculo do PIS e da COFINS, também não pode servir de base de cálculo o desdobramento ou destino econômico desse crédito, seja sua finalidade o pagamento de fornecedores ou a compensação de tributos. Verifica-se em qualquer caso, que não há alteração patrimonial da empresa exportadora, pelo que não deve ser englobado na base de cálculo à incidência tributária dessas contribuições.

Além disso, a incorporação do crédito de ICMS à base de cálculo dos tributos federais acarreta um desfalque em seu valor numérico, na medida em que uma parcela das importâncias ressarcidas será amealhada aos cofres da União Federal.

Este Tribunal já se pronunciou sobre situações análogas, nos termos do aresto abaixo transcrito:

TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS - BASE DE CÁLCULO - CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS DECORRENTE DAS AQUISIÇÕES DE AÇO. 1 - Os valores relativos aos créditos presumidos do ICMS decorrentes das aquisições de aço em outros Estados da Federação representam o ressarcimento dos custos que a empresa tem para obter a matéria-prima necessária à consecução de sua produção. Daí porque esses custos não são repassados aos preços dos produtos e, por decorrência, ao consumidor. A empresa é favorecida pelo benefício fiscal concedido pelo Estado Federado, mas não auferir receita. 2 - Não se tratando de uma receita auferida pela pessoa jurídica, sobre ela não pode haver incidência da contribuição para o PIS e da COFINS. 3 - Agravo de instrumento a que se dá provimento

para conceder a medida liminar. (D.J.U. 26/10/2005, AG nº 2005.04.01.028441-0/RS, Rel. Des. Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira)

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. INDUSTRIAL-EXPORTADOR. RESSARCIMENTO DE PIS E COFINS EMBUTIDOS NO PREÇO DOS INSUMOS. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO NA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. LEIS Nº 9.363/96 E 9.718/98.

1. O incentivo às exportações criado pela Lei nº 9.363/96 visa ressarcir as contribuições de PIS e COFINS embutidas no preço das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos pelo fabricante para a industrialização de produtos exportados, mediante um benefício fiscal consubstanciado no crédito presumido de IPI, para ser lançado na escrita fiscal contra o próprio IPI.

2. A perspectiva adotada pelo criador da norma não pode ser distorcida de modo a colocar na base de cálculo do PIS e da COFINS importâncias que derivam, em última análise, da dispensa do pagamento dessas contribuições. Isso implicaria diminuir o benefício fiscal, fazendo com que a desoneração pretendida ocorra de forma parcial.

3. O crédito presumido instituído pela Lei nº 9.363/96 não constitui receita nova, mas um valor retificador de custo, porquanto a causa de existência do crédito são os insumos empregados no processo produtivo, em cujo preço foram adicionados os valores do PIS e COFINS, de forma cumulativa, os quais devem ser ressarcidos ao industrial-exportador.

4. Ainda que se entenda que o crédito presumido é receita, mostra-se um despropósito cobrar PIS e COFINS sobre valores que originam grandezas econômicas a salvo dessas contribuições - as receitas de exportação são isentas de PIS e COFINS.

(D.J.U. 5/10/2005, REMESSA "EX OFFICIO" EM MS Nº 2003.72.01.002996-1/SC, Rel. Des. Federal WELLINGTON M DE ALMEIDA)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PIS. COFINS. LEI Nº 10.833/2003. LEI Nº 10.637/02. EXPORTAÇÃO. NÃO-INCLUIÇÃO.

1. O PIS e a COFINS não incidem sobre as receitas decorrentes das operações de exportações de mercadorias para o exterior, como preconiza a legislação concernente a esses impostos. 2. Por "operação" deve-se entender não simplesmente o produto de venda ao exterior, mas todo conjunto e resultado proveniente do complexo mecanismo de exportação, inclusive os eventuais créditos de ICMS incidentes nas operações anteriores. 3. Agravo de instrumento provido. Agravo regimental prejudicado.

(DJU 08.3.2006, AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2005.04.01.050865-8/RS, Des. Federal ALVARO EDUARDO JUNQUEIRA).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO DE ICMS. IMUNIDADE. BIS IN IDEM.

1. O posicionamento adotado pelo Fisco ofende a regra constitucional de imunidade, uma vez que o próprio benefício fiscal estaria compondo a base de cálculo das contribuições sob enfoque, o que retiraria da imunidade seu pleno alcance. 2. O ICMS de que trata a Fazenda já serviu de base de cálculo para apuração do PIS e COFINS a ser recolhido pelo fornecedor de insumos; portanto, pretender considerá-lo novamente é medida repudiada pelo sistema tributário. 3. In casu, a impetrante já se encontra sob procedimento fiscalizatório da Receita Federal, o que revela a iminência da lavratura de auto de infração, cominação de multa e outros consectários legais, e até possível inscrição no CADIN. 4. Pressupostos para concessão de medida liminar presentes. (DJU 06.7.2005, AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2005.04.01.008371-4/RS, RELATOR Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES)

Do exposto voto no sentido de negar provimento à apelação e à remessa oficial.

Juíza Federal Cláudia Cristina Cristofani
Relatora
(Ementa publicada no DE de 26.9.2007).

DESPACHOS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
PRAZO DECADENCIAL. ART. 45, I, LEI N. 8.212/91. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO
504.250-2

PROCED.: CEARÁ

RELATOR :MIN. CARLOS BRITTO

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(AS): PROCURADORIA-GERAL FEDERAL

RECDO.(AS) : BANFORT - BANCO FORTALEZA S/A

ADV. (AS): JOSÉ PERDIZ DE JESUS

DECISÃO: Vistos, etc.

Trata-se de recurso extraordinário, com fundamento na alínea "a" do inciso III do art. 102 da Constituição Republicana, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Acórdão de cujo voto condutor extraio a seguinte passagem (fls. 78):

"(...)

O Art. 45, I da Lei nº 8.212/91 afirma que o crédito da Seguridade Social será extinto após 10 (dez) anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, caso não seja apurado e constituído pelo fisco, todavia, a matéria decadencial aí tratada não poderia ser discorrida por tal lei, sob pena de inconstitucionalidade, em virtude da disposição constitucional do art. 146, III, b, acima analisado.

[...]” (sem destaques no original).

2. Pois bem, a parte recorrente sustenta, em síntese, que as contribuições para custeio da seguridade social têm fundamento no art. 195 da Constituição Federal e que os prazos de decadência e

prescrição não são disciplinados por lei complementar. Pelo que não há falar em afronta à letra “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal.

3. A seu turno, a Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral Francisco Adalberto Nóbrega, opinou pelo não conhecimento do apelo extremo.

4. Tenho que o recurso não merece acolhida. É que o aresto impugnado afina com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Colho, a propósito, o seguinte trecho do voto do Ministro Carlos Velloso no RE 138.284 (recurso decidido à unanimidade pelo Plenário desta colenda Corte):

“[...]

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência. no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149) [...]”.

5. Outros precedentes no mesmo sentido: REs 396.266, Relator o Ministro Carlos Velloso; 537.657, Relator o Ministro Marco Aurélio; 456.750, 534.856 e 544.361, Relator o Ministro Eros Grau. Isso posto, e tendo em conta as disposições do *caput* do art. 557 do CPC e do § 1º do art. 21 do RI/STF, nego seguimento ao recurso.

Publique-se.

Brasília, 29 de agosto de 2007.

Ministro CARLOS AYRES BRITTO
Relator

(Despacho publicado no DJU de 14.9.2007, p. 155/156).

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A AGRAVO.

PROC.: 2007.03.00.081175-4 AG 305611

ORIG.: 200761000041990 24 Vr SAO PAULO/SP

AGRTE: IND/ E COM/ DE ESPUMAS E COLCHOES CUIABA LTDA e outros
ADV: LUIS CARLOS SZYMONOWICZ

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: VALDIR SERAFIM E JULIO CÉSAR CASARI

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 24 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES.FED. CECILIA MARCONDES / TERCEIRA TURMA

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra r. decisão que, em mandado de segurança impetrado com o fim de excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição da COFINS, indeferiu o pedido liminar.

A agravante alega, em síntese, que o ICMS destacado nas notas fiscais não é receita do contribuinte, mas mera entrada em seu caixa, a que logo responderá uma saída para pagamento do respectivo tributo. Aduz, portanto, que tal valor não pode compor a base de cálculo da contribuição à COFINS. Requer a antecipação da tutela recursal para obstar a exigência do recolhimento da COFINS com o ICMS incluso em sua base de cálculo.

É o necessário.

Decido.

Conquanto a matéria de fundo do pedido encontrasse pacificada pelas Súmulas n. 94 e n. 68 do E. STJ, quanto à legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, existe entendimento em formação no E. STF, no bojo do julgamento do Recurso Extraordinário n. 240.785/MG, no sen-

tido da inexigibilidade da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS.

Verifico, portanto, que há possibilidade de renovação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da questão, que poderá passar a adotar entendimento favorável ao contribuinte, razão pela qual DEFIRO a antecipação da tutela recursal para obstar a exigência da inclusão do valor referente ao ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Oficie-se ao MM. Juízo a quo.

Cumpra-se o disposto no artigo 527, V, do Código de Processo Civil.

Abra-se vista ao Ministério Público Federal.

Após, retornem conclusos os autos para inclusão em pauta.

Intimem-se.

São Paulo, 04 de setembro de 2007.

CECILIA MARCONDES

DESEMBARGADORA FEDERAL RELATORA

(Despacho publicado no DJU II de 14.09.2007, p. 451).

SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. ISENÇÃO DE COFINS. REVOGAÇÃO DO ART. 6º, II, DA LC 70/91 PELO ART. 56 DA LEI N. 9.430/96. POSSIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 640.868-1 PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

AGTE.(S): BASTOS E MONTEIRO ADVOGACIA

ADV.(AS): LUCIANA MONTEIRO PORTUGAL GOMES E OUTRO(A/S)

AGDO.(AS) : UNIÃO

ADV.(AS): PFN - EMILIE MARGRET H. NETTO E OUTRO(A/S)

DECISÃO: Trata-se de agravo contra decisão que negou processamento a recurso extraordinário fundado no art. 102, III, *a*, da Constituição Federal, contra acórdão que considerou constitucional a revogação, pelo art. 56 da Lei nº 9.430, de 1996, da isenção tributária concedida pelo art. 6o, II, da Lei Complementar no 70, de 1991.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 377.457 e do RE 381.964, ambos por mim relatados, sessão de 14.3.2007, decidiu pela inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, espécies normativas materialmente distintas. Na oportunidade, o tribunal asse-ntou que a Lei Complementar no 70, de 1991, por ser materialmente ordiná-ria, não precisaria ser alterada por lei complementar.

Ressalte-se que o pedido de vista formulado por Marco Aurélio refere-se tão somente à questão de ordem processual.

Assim, nego seguimento ao agravo (art. 557, *caput*, do CPC).

Publique-se.

Brasília, 2 de agosto de 2007.

Ministro GILMAR MENDES

Relator

(Decisão publicada no DJE de 18. 9.2007, p. 85).

CONCESSÃO DE ISENÇÃO DE TRIBUTO ESTADUAL POR TRATADO INTERNACIONAL. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

290.373-6

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ADV.: PGE-RJ - ALDE DA COSTA SANTOS JÚNIOR

RECDA.: PAULO DOS SANTOS & CIA LTDA

ADV.DOS.: JOSÉ OSWALDO CORRÊA E OUTRO

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, *a*, da Constituição) interposto de acórdão, prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça, que considerou serem extensíveis ao produto similar importado de país signatário do *General Agreement on Trade and Tariffs* - Gatt aos benefícios concedidos ao produto nacional (Súmula 71/STJ).

Sustenta-se violação dos arts. 151, III, 150, § 6º e 155, § 2º, XII, *g*, da Constituição.

Por ocasião do julgamento do RE 229.096 (rel. orig. min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão min. Cármen Lúcia, Pleno, j. 16.08.2007), a Corte deu provimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão que entendera não-recepcionada pela Constituição federal de 1988 a isenção de ICMS relativa à mercadoria importada de país signatário do Gatt, quando isento o similar nacional. Entendeu a Corte que a limitação prevista no art. 151, III, da Constituição (isenção heterônoma) não se aplica às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional (cf. Informativo STF 476/2007).

Registro, ainda, o teor da Súmula 575 deste Tribunal:

"À MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT; OU MEMBRO DA ALALC, ESTENDE-SE A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONCEDIDA A SIMILAR NACIONAL."

Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido.

Do exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Publique-se.

Brasília, 30 de agosto de 2007.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

(Decisão publicada no DJe de 18. 9.2007, p. 128).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. ARTS. 45 E 46 DA LEI 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

549.597-3

PROCED. : PARANÁ

RELATOR : MIN. CELSO DE MELLO

RECTE.(S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PFN - CINTIA TOCCHETTO KASPARY

RECDO.(A/S) : CONFECÇÕES ALINE LTDA

DECISÃO: A controvérsia constitucional suscitada na presente causa consiste em saber se os prazos de decadência e de prescrição concernentes às contribui-

ções previdenciárias devem, ou não, ser veiculados em sede de lei complementar, ou, então, se é possível defini-los mediante simples lei ordinária.

O Tribunal ora recorrido, por entender que as contribuições previdenciárias qualificam-se como espécies tributárias, proclamou a inconstitucionalidade dos arts. 45 (decadência) e 46 (prescrição), ambos da Lei nº 8.212/91, que estabeleceram o prazo comum de 10 (dez) anos tanto para a constituição quanto para a cobrança do crédito pertinente à seguridade social.

As normas legais em questão possuem o seguinte conteúdo normativo:

“Art. 45. O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados (...)

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.” (grifei)

Sendo esse o contexto, passo a apreciar a postulação recursal ora deduzida nesta causa. É, ao fazê-lo, tenho para mim que se revela incensurável o acórdão ora recorrido, eis que a natureza eminentemente tributária das contribuições de seguridade social - tal como esta Suprema Corte tem reconhecido (RTJ 143/313-314, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - RTJ 156/666-667, Rel. Min. MARCO AURÉLIO - RTJ 181/73-79, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) - impõe que as normas referentes à decadência e à prescrição submetam-se ao domínio normativo da lei complementar, considerado o que dispõe, a esse respeito, o art. 146, III, “b”, da Constituição da República.

Essa orientação jurisprudencial, que confere qualificação tributária a essa modalidade de contribuição social, tem suporte em autorizado magistério doutrinário (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, p. 360, 11ª ed., 1998, Malheiros; HUGO DE BRITO MACHADO, “Curso de Direito Tributário”, p. 315, 14ª ed., 1998, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO

COELHO, “Curso de Direito Tributário Brasileiro”, p. 404/405, item n. 3.5, 1999, Forense; LUIZ ALBERTO DAVID ARAUJO e VIDAL SERRANO NUNES JÚNIOR, “Curso de Direito Constitucional”, p. 314, item n. 5, 1998, Saraiva; RICARDO LOBO TORRES, “Curso de Direito Financeiro e Tributário”, p. 338, 1995, Renovar, v.g.).

Impõe-se reconhecer, desse modo, que se registra, na matéria ora em exame, uma clara hipótese de *reserva constitucional de lei complementar*, a impedir, portanto, que o Estado utilize diploma legislativo de caráter meramente ordinário como instrumento de veiculação formal das normas definidoras dos prazos decadencial e prescricional referentes aos créditos da Seguridade Social.

Cabe rememorar, neste ponto, por oportuno, considerada a natureza do presente litígio, que a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, ao versar o tema pertinente à tipicidade das leis, tem sempre acentuado, a esse propósito, que não se presume a necessidade de lei complementar, cuja edição - destinada a disciplinar determinadas matérias - somente se justifica naquelas hipóteses, estritas e excepcionais, previstas no texto da própria Constituição da República.

Vê-se, portanto, que a necessidade de lei complementar, para a válida disciplinação normativa de certas matérias (como a de que ora se cuida), deriva de previsão constitucional expressa, como sucede no caso (CF, art. 146, III, “b”), de tal maneira que se configurará situação de inconstitucionalidade formal, se - inobservada a cláusula de reserva de lei complementar - o tema a ela sujeito vier a ser tratado em sede de legislação simplesmente ordinária.

Daí a advertência, que cumpre sempre ter presente, formulada por GERALDO ATALIBA (“Interpretação no Direito Tributário”, p. 131, 1975, EDUC/Saraiva): “[...] só cabe lei complementar, quando expressamente requerida por texto constitucional explícito. O Congresso Nacional não faz lei complementar à sua vontade, ao seu talento. No sistema

brasileiro, só há lei complementar exigida expressamente pelo texto constitucional.” (grifei)

Esse entendimento, por sua vez, inteiramente aplicável ao caso, é corroborado pela jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal:

“Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada, a sua edição, por norma constitucional explícita.”

(RTJ 176/540, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

“Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição.

Doutrina. Precedentes.”

(RTJ 181/73-79, Rel. Min. CELSO DE MELLO)

“É doutrina pacífica, em face do direito constitucional federal, que só se exige lei complementar para aquelas matérias para as quais a Carta Magna Federal, expressamente, exige essa espécie de lei [...]”

(RTJ 113/392-401, Rel. Min. MOREIRA ALVES - grifei)

Cumprе ressaltar, por relevante, que a orientação que venho de expor a propósito do reconhecimento da inconstitucionalidade formal dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, por desrespeito à reserva constitucional de lei complementar (CF, art. 146, III, “b”), tem sido observada, por Juizes desta Suprema Corte, em sucessivas decisões proferidas na resolução de controvérsia idêntica à suscitada nesta sede recursal (RE 456.750/SC, Rel. Min. EROS GRAU - RE 534.856/PR, Rel. Min. EROS GRAU - RE 540.704/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO - RE 548.785/RS, Rel. Min. EROS GRAU - RE 552.710/SC, Rel. Min. MARCO AURÉLIO - RE 552.757/RS, Rel. Min. CARLOS BRITTO - RE 552.824/PR, Rel. Min. EROS GRAU - RE 559.991/SC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

O exame dos presentes autos evidencia que o acórdão ora recorrido ajusta-se ao entendimento prevalecente nesta Suprema Corte, o que torna inacolhível a pretensão recursal ora manifestada.

Sendo assim, e em face das razões expostas, conheço do presente recurso extraordinário, para negar-lhe provimento.

Publique-se.

Brasília, 31 de agosto de 2007.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Decisão publicada no *DJE* de 18.09.2007, p. 183/184).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DE PRESCRIÇÃO. ART. 46 DA LEI 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 502.648-5

PROCED.: SANTA CATARINA

RELATOR:MIN. JOAQUIM BARBOSA

RECTE.(S): UNIÃO

ADV. (AS): PFN - CÍNTIA LACROIX FARRINA

RECDO.(AS): SULCA S.A. - INDÚSTRIA SULBRASILEIRA DE CALÇADOS

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, b, da Constituição) interposto de acórdão com o qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região considerou inconstitucional o art. 46 da Lei 8.212/1991. A norma incidentalmente declarada inconstitucional prescreve que o prazo para cobrança de créditos tributários relativos às contribuições destinadas ao custeio da seguridade social é de dez anos.

Sustenta-se que a ampliação do prazo prescricional por lei ordinária não viola a reserva de lei complementar de normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, b, da Constituição).

Por ocasião do julgamento do RE 138.284 (rel. min. Carlos Velloso, Pleno, *DJ* de 28.08.1992), assim se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

“[...] A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b’). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais

(CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).”

Em sentido semelhante, registro o seguinte trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, por ocasião do julgamento da ADI 2.405-MC (rel. min. Ilmar Galvão, *DJ* de 17.02.2006):

“Com efeito, a Constituição de 67 não reservou à lei complementar a enumeração dos meios de extinção e de suspensão dos créditos tributários. Por igual, a de 88, salvo no que concerne à prescrição e a decadência tributários.” (Grifei)

Confirmam-se, ainda, os seguintes precedentes, v.g.: RE 534.856 (rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, *DJ* de 22.03.2007), RE 556.577 (rel. min. Carlos Britto, decisão monocrática, *DJ* de 30.08.2007); RE 537.657 (rel. min. Marco Aurélio, decisão monocrática, *DJ* de 01.08.2007).

Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido.

Do exposto, nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil).

Publique-se.

Brasília, 03 de setembro de 2007.

Ministro JOAQUIM BARBOSA

Relator

(Decisão publicada no *DJU* de 10.10.2007, p. 74).

CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. MANUTENÇÃO APÓS 5 DE OUTUBRO DE 1990. RECONHECIMENTO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO
565.249-1

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATORA:MIN. CÂRMEN LÚCIA

RECTE.(S): CROW CORK TAMPAS PLÁSTICAS S/A

ADV. (AS):VALÉRIA GUTJAHR E OUTRO(A/S)

RECDO.(AS): UNIÃO

ADV. (AS): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO

TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Relatório

1. Crown Cork Tampas Plásticas S/A interpõe recurso extraordinário, com fundamento no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cuja ementa é a seguinte:

“TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. DECRETO-LEI 491/69. EXTINÇÃO EM 1990. INOCORRÊNCIA DE RESTA-BELECIMENTO PELA LEI Nº 8.402/92.

1. O Decreto-Lei nº 1.894/81 restituiu, sem prazo definido, o benefício do Decreto-Lei nº 491/69. Ainda que o Decreto-Lei 1.658/79 tenha determinado (inclusive com a alteração promovida pelo DL 1.722/79) a extinção do benefício em 30 de junho de 1983, não se pode perder de vista que antes do encerramento do prazo foi editado o Decreto-Lei 1.894/81, que disciplinou novamente a matéria.

A nova disciplina, por incompatível com o prazo fatal previsto na legislação anterior, implicou restabelecimento da benesse sem prazo definido. A propósito, tendo a lei nova disciplinado por completo a questão ligada à extinção do benefício, e tendo sido ela reputada inconstitucional pelo STF (RE 186623. Relator: Min. CARLOS VELLOSO), o Decreto-Lei 1.894/81, expungido dos dispositivos considerados afrontosos à Constituição, teve somente o efeito de manter o incentivo.

2. O artigo 41 do ADCT determinou a reavaliação de todos os incentivos fiscais de natureza setorial então em vigor, estabelecendo que considerar-se-iam revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não fossem confirmados por lei. Como não foi reavaliado dentro do prazo fixado pelo art. 41 do ADCT, da CF de 1988, o crédito-prêmio previsto no artigo 1º do Decreto-Lei 491/69 restou extinto no mês de outubro de 1990, já que se tratava de benefício se-

torial, pois dirigido ao setor secundário (exportação de produtos industrializados).

3 A Lei nº 8.402 de 08.01.92, não teve o efeito de revigorar o benefício. Referido diploma apenas assegurou a continuidade do incentivo fiscal previsto no artigo 5º do Decreto-Lei nº 491/69 (Art. 5º. É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados). Não pode o judiciário restabelecer um incentivo fiscal que o legislador objetivamente não revigorou (art. 1º do DL 491/69), mediante interpretação extensiva do referido diploma legal.

4. Apelação e remessa oficial providas" (fl. 184).

2. A Recorrente alega que o acórdão recorrido teria contrariado o art. 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Assevera que o tribunal *a quo* "deixou de considerar... que não se pode pretender qualificar o crédito-prêmio como um *benefício fiscal de natureza setorial*, já que neste conceito somente se enquadram aqueles incentivos 'destinados a provocar a expansão econômica de determinada região ou setores de atividade', nas exatas palavras do Ministro Maurício Corrêa que ao relatar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 223.427-4, assim afirmou." (fl. 270, grifos no original).

Argumenta, ainda, que "diante do não enquadramento do crédito-prêmio do IPI na hipótese constitucional estatuída no art. 41 do ADCT, não há como se pretender a sua aplicação, o que leva à conclusão de que tendo sido este restaurado, no dizer de uns, ou mantido, no dizer de outros, pelo Decreto-Lei nº 1.894/81, o qual não definiu prazo para a sua extinção, mantém-se o mesmo intacto até o presente momento." (fl. 276).

Requer o reconhecimento do direito à utilização do crédito-prêmio de IPI, cor-

rigido monetariamente, para compensação com outros tributos.

Analizados os elementos havidos nos autos, DECIDO.

3. Razão jurídica assiste, em parte, à Recorrente.

4. O entendimento quanto ao crédito-prêmio de IPI na exportação, julgado válido pelo Tribunal *a quo*, divergiu da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal. Confira-se, a propósito, o julgamento do Recurso Extraordinário 187.791, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 18.6.2002:

"De fato, o Plenário desta Corte teve oportunidade de apreciar a questão, oriunda de idênticos decisórios formalizados, em cisão funcional, pelo Tribunal de origem, a partir da declaração de inconstitucionalidade expressa na AC nº 90.04.11176-0, negando provimento aos apelos interpostos pela União, e, por sua vez, declarando, no artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 07 de dezembro de 1979, a inconstitucionalidade da expressão "ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir"; e, no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei de 1.894, de 16 de dezembro de 1981, a inconstitucionalidade das expressões 'reduzi-los' e 'suspendê-los ou extingui-los'.

Confirmam-se, a propósito, os RES 180.828, 186.359 e 186.623, este último da relatoria do Ministro Carlos Velloso, assim ementado:

'CONSTITUCIONAL. [...] TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I, C.F./1967.

I - É inconstitucional o artigo 1º do DL 1.724, de 07.12.79, bem assim o inc. I do art. 3º do D.L. 1.894, de 16.12.81, que autorizaram o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou restringir os estímulos fiscais concedidos pelos artigos 1º e 5º do D.L. nº 491, de 05.03.69. Caso em que tem-se delegação proibida: CF/67, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II - R.E. conhecido, porém não provido (letra b).”

5. Os pedidos de correção monetária e do aproveitamento dos créditos para compensação têm solução pela legislação infraconstitucional e, portanto, não são passíveis de exame em recurso extraordinário.

Haverá de ser liquidado o crédito que se venha a comprovar na oportunidade processual própria e pelos meios adequados, em execução de sentença.

6. No que concerne à natureza infraconstitucional da correção monetária, vejam-se os seguintes julgados: RE 351.754-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 5.8.2005; e AI 245.987-AgR, Rel. Min. Sydney Sanches, Primeira Turma, DJ 7.2.2003.

7. Relativamente à disciplina do aproveitamento dos créditos, que também tem natureza infraconstitucional, confirmam-se os Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 478.978, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJ 24.11.2006; e o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 327.677, Segunda Turma, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ 26.5.2006, esse último com o seguinte teor:

“EMENTA: Embargos de declaração. Agravo regimental. 2) COFINS. Lei nº 9.718/98. Declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º. Compensação tributária. 3) Independentemente de constar no pedido inicial da ação, não cabe ao STF apreciar matéria sem natureza constitucional e ausente do recurso extraordinário. 4) A declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal que implicou na instituição ou na majoração de tributo importa em direito creditório frente à respectiva Fazenda Pública, desde que seja ele demonstrável mediante a respectiva documentação fiscal e sob ampla possibilidade de fiscalização pelas autoridades fazendárias competentes. 5) Compensação tributária. Inexistência de controvérsia jurídica a priori. A restituição do indébito tributário, independentemente da opção da parte quanto à forma de restituição dos valores (pagamento em pe-

cúnia ou compensação), tem disciplina legal própria e estrita, inclusive no que diz com os encargos aplicáveis e com o prazo que pode abranger anteriormente ao ajuizamento da ação. Eventual controvérsia surgida no cumprimento da decisão deverá ser dirimida pelo juízo da execução ou pelos mecanismos próprios da administração tributária. Precedentes. Embargos de declaração que se conhece como agravo regimental, para negar-lhe provimento.”

9. Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, apenas para reformar o acórdão recorrido na parte que negou ao Recorrente o crédito-prêmio de IPI (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

Considerando-se a Súmula 512 deste Supremo Tribunal Federal, deixo de condenar ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência.

Publique-se.

Brasília, 9 de outubro de 2007.

Ministra CARMEN LÚCIA

(Decisão publicada no DJU de 30.10.2007, p. 123/124).

PIS E COFINS. VALORES FATURADOS E NÃO-RECEBIDOS. INADIMPLÊNCIA. NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES. AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2007.01.00.044956-5/DF
RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO AGRAVANTE: AMERICEL S/A
ADVOGADO: JOAO AGRIPINO MAIA 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 a AMERICEL S/A, ver reformada a decisão proferida pelo Juízo da 15ª Vara Federal da Subseção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos do Mandado de Segurança

2007.34.00.029469-6, indeferiu o pedido de liminar, que objetivava ver excluído da base de cálculo do mês subsequente o valor das contribuições que tiver sido recolhido e que, posteriormente, se verificar a inadimplência.

Inconformada, sustenta a agravante que nos termos das Leis 9.718/98, 10.637/02 e 10.8333/03 o fato gerador do PIS e da COFINS é auferir receitas, portanto, as receitas que não forem efetivamente recebidas, não configuram hipótese de incidência das referidas contribuições.

Alega que nas situações em que não se verifica a receita auferida, pela inexistência de efetivos ingressos no patrimônio da pessoa jurídica, fica patente que falta ao contribuinte a capacidade contributiva de que trata o art. 145 da Constituição Federal.

Ante o exposto, requer o deferimento da antecipação da tutela para, reformando a decisão agravada, determinar a autoridade coatora se abstenha de atuar a agravante em decorrência do não recolhimento do PIS e da COFINS sobre as receitas que não sejam efetivamente auferidas, tão logo se confirme a situação de inadimplência.

Este agravo de instrumento, protocolizado em 02/10/2007, veio-me concluso em 03/10/2007.

À fl. 140, foi determinada a intimação da agravada para apresentação de contraminuta, que foi juntada às fls. 143/150.

Decido.

Diante da existência do *periculum in mora*, recebo o agravo como de instrumento.

Especificamente sobre a controvérsia exposta no presente recurso, manifestei entendimento no âmbito da 8ª Turma, em julgado da minha relatoria, cuja ementa passo a colacionar, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. PIS - COFINS. LEI 10.637/02. LEI 10.833/03. APURAÇÃO. REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA. VENDA DE SERVIÇOS. PRESUNÇÃO DE RECEITA INADIMPLÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. RECEITA AUFERIDA. CONCEITO. NÃO INCLUSÃO DE VALORES NÃO RECEBIDOS.

1. Na interpretação de qualquer norma, deve-se atentar que os preceitos legais estão integrados em sistema de regras e princípios que não podem ser desprezados. Isso porque, a presunção de legalidade, que legitima a atividade administrativa, deve ser considerada à luz das normas positivas, dos princípios gerais do Direito, dos bens e valores juridicamente tutelados e das garantias fundamentais.

2. Os valores escriturados das vendas de serviços conforme regime contábil de competência apurados com base em presunção de receita, nos termos disciplinados na legislação que regulamenta o PIS e COFINS e que não ingressaram nos cofres do contribuinte por inadimplência, não configuram a hipótese legal, uma vez que não há receita auferida.

3. Agravo de instrumento a que se dá provimento.

(AG 2006.01.00.034241-9/AM, DJ de 13/04/07).

In casu, vislumbro plausibilidade jurídica na tese expendida pela agravante, bem como a presença do perigo da demora, pois entendo não ser razoável computar-se para fins de incidência da COFINS ou do PIS receitas que efetivamente não ingressaram como faturamento ou receita bruta da empresa, uma vez que não foram adimplidas, não ingressaram nos cofres da empresa, nada acrescentando ao seu patrimônio.

Não se pode conceber que as perdas decorrentes das inadimplências relativas aos serviços prestados pela agravante não sejam causas que justifiquem a não-incidência das contribuições em comento, enquanto não recebidas.

É certo que a Constituição Federal autoriza, no art. 150, § 7º, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional 3, de 17/03/1993, o chamado fato gerador presumido. Contudo, o mesmo dispositivo constitucional assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nos termos do art. 113, § 1º, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento

de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Defendi, naquela oportunidade, que caso a agravante não saísse vencedora no final da lide, a responsabilidade por quitar as diferenças será efetivamente cobrada pela autoridade fiscal; de outro aspecto, caso vencedora na lide, se permanecer pagando tais contribuições, terá de se submeter às vias tortuosas do *solve et repete*.

Pelo exposto, defiro a antecipação da tutela recursal, determinando que a autoridade impetrada se abstenha de compelir a agravante ao recolhimento das contribuições ao PIS e a COFINS sobre os valores mensalmente e doravante apurados, correspondentes às perdas decorrentes da inadimplência relativa aos serviços prestados pela empresa e, conseqüentemente, permitindo à agravante que recolha as aludidas contribuições sobre as receitas que efetivamente forem auferidas.

Comunique-se ao MM. Juiz *a quo* para que dê cumprimento imediato a esta decisão.

Cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intime-se. Cumpra-se.

Brasília/DF, 29 de outubro de 2007.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(DJU II de 06.11.2007, p. 156/157).

EMENTAS

EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE DAÇÃO EM PAGAMENTO. PREVISÃO EM LEI DISTRITAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.917-5

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

REQTE.: GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL

ADVDOS.: MARCELLO ALENCAR DE

ARAÚJO E OUTROS

REQDA.: CÂMARA LEGISLATIVA DO DISTRITO FEDERAL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 26.04.2007.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI).

I - Lei ordinária distrital - pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento.

II - Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário.

III - Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública.

IV - Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.

(Ementa publicada no DJU de 24.08.2007, p. 22).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPRESA SEM EMPREGADOS. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES.

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 317.103-8

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATORA:MIN. CÂRMEN LÚCIA

AGTE.(S): ABS - EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS, PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS S/A

ADV.(A/S): LÉO KRAKOWIAK E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): ELIANA RACHED TAIAR E OUTROS

AGDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - MÔNICA ROCHA VICTOR DE OLIVEIRA

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento o Ministro Marco Aurélio. 1ª. Turma, 19.06.2007.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. EMPRESA SEM EMPREGADOS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(Ementa publicada no DJU de 24.08.2007, p. 66).

DEPÓSITO JUDICIAL. DECADÊNCIA POR FALTA DE LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 898.992 – PR (2007/0122647-6)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA
EMBARGANTE: ASSOCIAÇÃO FRANCISCANA DE ENSINO SENHOR BOM JESUS

ADVOGADO: FLÁVIO ZANETTI DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: MARCELO COLETTI POHLMANN E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. ART. 151, II, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONVERSÃO EM RENDA. DECADÊNCIA.

1. Com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas.

3. “No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador,

deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito” (Leandro Paulsen, “Direito Tributário”, Livraria do Advogado, 7ª ed, p. 1227).

4. Embargos de divergência não providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado, Eliana Calmon, Francisco Falcão e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 08 de agosto de 2007(data do julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 27.8.2007, p. 186/187).

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL E EXECUÇÃO FISCAL. CONEXÃO. NECESSIDADE DE REUNIÃO DOS FEITOS.

RECURSO ESPECIAL Nº 772.291 - RS (2005/0130698-7)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA
RECORRENTE: FERNANDO SIGNORINI ENGENHARIA LTDA
ADVOGADO: ÉDISON FREITAS DE SIQUEIRA E OUTRO(S)
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: CÍNTIA TOCCHETTO KASPARY E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. AÇÃO DESCONSTITUTIVA DO TÍTULO. CONEXÃO.

1. É firme o entendimento deste Tribunal de reconhecer a conexão entre a ação desconstitutiva de título e a execução fiscal, existam ou não embargos do devedor, o que torna obrigatória a reunião dos processos para julgamento simultâneo.

2. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de agosto de 2007 (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 27.8.2007, p. 209).

IPI. FABRICANTE DE CIGARROS. SUJEIÇÃO A REGIME ESPECIAL QUE EXIGE REGULARIDADE FISCAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE ALEGA A INCONSTITUCIONALIDADE DO REFERIDO REGIME. AUSÊNCIA DE FUMUS BONI IURIS. CONCORRÊNCIA DESLEAL.

MED. CAUT. EM AÇÃO CAUTELAR 1.657-6

PROCED. : RIO DE JANEIRO
RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. CEZAR PELUSO

REQTE.(S) : AMERICAN VIRGINIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE TABACOS LTDA
ADV. (A/S): ANTONIO NABOR AREIAS BULHÕES E OUTRO(A/S)
REQDO.(A/S) : UNIÃO
ADV. (A/S) : PFN - RONALDO CAMPOS E SILVA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa (Relator), concedendo a cautelar, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Senhor Ministro Eros Grau. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 16.5.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Cezar Peluso, indeferindo a cautelar, no que foi acompanhado pela Senhora Ministra Cármen Lúcia e pelos Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau e Carlos Britto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence e Celso de Mello. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 24.05.2007.

Decisão: O Tribunal, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, indeferiu a cautelar. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Lavrará o acórdão o Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 27.6.2007.

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mer-

cado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.

(Ementa publicada no *DJU* de 31.8.2007, p. 28).

EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE BENS DA EMPRESA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE.

III - AGRAVO 2004.02.01.009917-8
RELATOR :DESEMBARGADOR FEDERAL LUIZ ANTÔNIO SOARES
AGRAVANTE :MARCELO BAPTISTA DE OLIVEIRA
ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTROS
AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
PROCURADOR: ELIANE DOS SANTOS LOPES
ORIGEM: QUARTA VARA FEDERAL DE EXECUÇÃO FISCAL - RJ (9900668561)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. AUSÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE.

É possível o redirecionamento da execução para pessoa que não conste na certidão de dívida ativa, por força do art. 568, inciso V, do Código de Processo Civil, sendo necessário, porém, que a causa para tal redirecionamento esteja prevista nas hipóteses de responsabilização previstas no direito material. Precedentes do STJ.

Entende-se configurada a responsabilidade dos administradores da sociedade nas hipóteses em que esta é dissolvida de forma irregular ou quando a obrigação tributária for resultante de algum ato por eles praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto .

Agravo de instrumento provido. Agravo interno prejudicado.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Egrégia Quarta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, dar provimento ao agravo de instrumento e julgar prejudicado o agravo interno, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Custas, como de lei.

Rio de Janeiro,
GUILHERME DIEFENTHAELER
JUIZ FEDERAL CONVOCADO

(Ementa publicada no *DJU* II de 11.10.2007, p. 437).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO PRESCRICIONAL E DECADENCIAL PREVISTOS NA LEI N. 8212/91. INCONSTITUCIONALIDADE. DECLARAÇÃO INCIDENTAL.

AI no RECURSO ESPECIAL Nº 616.348 - MG (2003/0229004-0)

R E L ATO R : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

RECORRENTE : COMPANHIA MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR
ADVOGADO : CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E OUTRO(S)

RECORRIDO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR : ANDRÉ GUSTAVO B. MOTA E OUTRO(S)

EMENTA

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA

LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, preliminarmente, conhecer, por maioria, da arguição de inconstitucionalidade, vencido o Sr. Ministro José Delgado, e, no mérito, após o voto-vista do Sr. Ministro José Delgado e os votos dos Srs. Ministros Fernando Gonçalves, Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Gilson Dipp, Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Francisco Falcão e Luiz Fux acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, por unanimidade, declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Na preliminar os Srs. Ministros Antônio de Pádua Ribeiro, Francisco Peçanha Martins, Humberto Gomes de Barros, Fernando Gonçalves, Felix Fischer, Aldir Passarinho Junior, Gilson Dipp, Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

No mérito os Srs. Ministros Antônio de Pádua Ribeiro, Francisco Peçanha Martins, Humberto Gomes de Barros, Cesar Asfor Rocha, José Delgado, Fernando Gonçalves, Felix Fischer, Aldir Passari-

nho Junior, Gilson Dipp, Eliana Calmon, Paulo Gallotti, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Nilson Naves, Barros Monteiro, Hamilton Carvalhido, João Otávio de Noronha e Arnaldo Esteves Lima.

Ausentes, justificadamente, a Sra. Ministra Laurita Vaz e, ocasionalmente, os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha e Carlos Alberto Menezes Direito.

Brasília, 15 de agosto de 2007. (Ementa publicada no *DJU* de 15.10.2007, p. 210).

CSLL. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. ABRANGÊNCIA. DECISÃO EM CARÁTER LIMINAR DO STF.

MED. CAUT. EM AÇÃO CAUTELAR 1.738-6

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

REQTE.(S): EMBRAER - EMPRESA BRA-

SILEIRA DE AERONÁUTICA S/A

ADV. (AS): ILÍDIO BENITES DE OLIVEI-

RA ALVES E OUTRO(A/S)

REQDO.(AS): UNIÃO

ADV. (AS): PFFN - TELMA BERTÃO COR-

REIA LEAL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deferiu a medida cautelar, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello, Eros Grau e Menezes Direito. Plenário, 17.09.2007.

EMENTA: TRIBUTO. Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL. Incidência sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim.

Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído pela Emenda nº 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação. (Ementa publicada no *DJU* de 19.10.2007, p. 27).

CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DO STJ. IMPOSSIBILIDADE.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 771.184 - PR (2006/ 0111473-8)
RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
EMBARGANTE: MARION E MARION LTDA
ADVOGADO: ADIRSON DE OLIVEIRA JUNIOR E OUTRO
EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: MARINO VALENTIM E OUTRO(S)

EMENTA
TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/69 (ART. 1º). VIGÊNCIA. PRAZO. EXTINÇÃO. "MODULAÇÃO TEMPORAL" DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O crédito-prêmio do IPI, previsto no art. 1º do DL 491/69, não se aplica às vendas para o exterior realizadas após 04.10.90, seja pelo fundamento de que o referido benefício foi extinto em 30.06.83 (por força do art. 1º do Decreto-lei 1.658/79, modificado pelo Decreto-lei 1.722/79), seja pelo fundamento de que foi extinto em 04.10.1990, (por força do art. 41 e § 1º do ADCT).
2. Salvo nas hipóteses excepcionais previstas no art. 27 da Lei 9.868/99, é incabível ao Judiciário, sob pena de usurpação da atividade legislativa, promover a "modulação temporal" da suas decisões, para o efeito de dar eficácia prospectiva a preceitos normativos

reconhecidamente revogados.
3. Embargos de divergência improvidos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Votaram vencidos os Srs. Ministros Relator, Castro Meira, Humberto Martins e José Delgado, que davam provimento aos embargos. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Herman Benjamin, Eliana Calmon e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki. Também por maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator e Herman Benjamin, decide rejeitar a proposta de modulação dos efeitos da decisão. Brasília, 27 de junho de 2007. (Ementa publicada no *DJU* de 22.10.2007, p. 188).

PAPEL PLASTIFICADO PARA CONFECÇÃO DE LIVROS. IMUNIDADE. RECONHECIMENTO.

PROC. : 2001.61.04.004361-1 AMS 234970
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
REMTE: JUÍZO FEDERAL DA 1 VARA DE SANTOS Séc. Jud. SP
R E L ATOR: DES.FED. SALETTE NASCIMENTO / QUARTA TURMA

E M E N T A
TRIBUTÁRIO. ART. 150, VI, "d" DA CF/88. IMPORTAÇÃO DE PAPEL PLASTIFICADO PARA ENCADERNAÇÃO DE LIVROS. IMUNIDADE QUE SE RECONHECE.

I - A Constituição Federal prevê, em seu art. 150, VI, "d", a imunidade tributária relativa a livros, periódicos, jornais e o papel destinado à sua impressão.

II - Importação de folhas de papel plastificado destinado à encadernação de livros se enquadra na previsão constitucional.

III - Precedente do STF: RE-178863/SP, Relator Ministro CARLOS VELLOSO, DJ DE 30/05/97, P. 23210, EMENT VOL. 01871-04, P. 00690. No mesmo sentido, precedentes das Cortes Regionais (TRF - 3ª Região, AMS nº 97.03.020949-1, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, j. 16/08/06, p. DJU 02/0/06, TRF - 4ª Região, AMS nº1998.04.01.030804-3; Rel. Des. Fed. Vladimir Passos de Freitas, j 01/12/98, p. DJ 27/01/99)

IV - Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima especificadas.

Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas precedentes, que integram o presente julgado.

São Paulo, 08 de agosto de 2007 (data do julgamento).

(Ementa publicada no *DJU* II de 31.10.2007, p. 440).

TRANSFERÊNCIA DE BENS DO ATIVO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA.

Agravado Inominado/Apelação Cível nº 2007.001.23386

Agravante: Estado do Rio de Janeiro
Proc. Est.: Dra. Maria Luíza C. Garcia de Souza

Agravado: TVA Sistema de Televisão Ltda

Advogados: Dr. Luiz Gustavo Antonio Silva Bichara e Guilherme Cezaroti
Relator: Jds. Des. Elton M. C. Leme

AGRAVO INOMINADO. TRIBUTÁRIO. EXECUTIVO FISCAL. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA LOCALIZADOS EM ESTADOS DISTINTOS. AUSÊNCIA DE NEGÓCIO JURÍDICO COM FINALIDADE MERCANTIL. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA DOS EMBARGOS. MATÉRIA SUMULADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, POR MEIO DO ENUNCIADO Nº 166. DECISÃO QUE NEGA SEGUIMENTO CONSOANTE ART. 557, *CAPUT*, DO CPC. RECURSO DESPROVIDO.

1. Conforme entendimento sumulado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, por meio do enunciado nº 166, não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

2. A lógica da não configuração do fato gerador do tributo em situações tais é que a transferência, sem finalidade econômica, no âmbito da mesma empresa, além de não alterar a titularidade do bem, está absolutamente despida de qualquer conteúdo negocial mercantil, o que afasta a incidência do ICMS, não caracterizado a circulação da mercadoria na sua conceituação técnica, em sentido estrito.

ACÓRDÃO

VISTOS, relatados e discutidos estes autos da Apelação Cível nº 2007.001.23386, julgada na sessão de 24/10/2007, em que é agravante Estado do Rio de Janeiro, sendo agravado TVA Sistema de Televisão Ltda.

ACORDAM os Desembargadores da Décima Sétima Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(Ementa publicada no DO parte III – Judiciário – Seção I de 08.11.2007, p. 37).