

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IV - EDIÇÃO 15 - SETEMBRO 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)



Revisão Fábio Luiz de Carvalho e Nathalia Ferrarezi
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento Gráfica Palas Athena
Tiragem 3000

Todos os direitos desta edição reservados a

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

SUMÁRIO

AUTORES	11
ARTIGOS	13
AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O FORNECIMENTO DE MATERIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA	15
<i>José Maria Arruda de Andrade</i>	
1. A receita da prestação de serviços como base de cálculo e o fornecimento de materiais	15
2. A responsabilidade tributária	17
3. A responsabilidade solidária e a retenção de 11% nas contribuições previdenciárias	18
4. A problemática da antecipação dos tributos (retenção) e a eleição da base de cálculo	20
5. A dedução dos valores dos materiais fornecidos da base de cálculo da retenção	21
A EXTENSÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA	35
<i>Marcelo de Azevedo Granato</i>	
1. Introdução	35
2. Os direitos sociais: dois elementos em comum	36
3. Ordem tributária e concepções de justiça (informadoras)	40
4. Justiça e legitimação do direito e do Estado	44
5. Justiça tributária	46
6. Referências bibliográficas	52
INFERÊNCIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SIGILO BANCÁRIO	55
<i>Thaís Cíntia Cárnio</i>	
1. Introdução	55
2. Sigilo	56
3. Histórico	62
4. Direito Comparado	63
5. Princípios do direito tributário afetos ao sigilo bancário	69

6. Principais normas sobre sigilo bancário	73
7. A possibilidade de quebra do sigilo bancário no exercício de função fiscalizadora	75
8. Conclusão	77
9. Bibliografia	78
 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: A PAULATINA DESCONSTRUÇÃO DE SUA IDENTIDADE CONSTITUCIONAL	 81
<i>Marciano Seabra de Godoi</i>	
1. Introdução	81
2. O descalabro das finanças públicas brasileiras de 1994 a 2005 e a corrupção da noção constitucional-tributária de <i>contribuição</i>	83
3. O papel das Emendas Constitucionais de desvinculação de receitas	89
4. O papel da legislação ordinária e a didática história da transformação <i>providencial</i> do imposto de renda em <i>Cide-royalties</i> (Leis 10.168/00 e 10.336/01)	93
5. A medida silenciosa do contingenciamento orçamentário e seu papel na degeneração da identidade constitucional das Cides	96
6. A jurisprudência do STF e a flexibilidade do regime de criação de novas contribuições sociais/Cides	101
7. Conclusões	108
 DANOS MORAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A RESPONSABILIDADE DO FISCO EM FACE DAS ATITUDES DOS SEUS AGENTES	 111
<i>Gerson Stocco de Siqueira, Daniel Dix Carneiro e Maurício Pereira Faro</i>	
1. Natureza e pressupostos da atividade fiscalizadora e arrecadatória	111
2. A responsabilidade dos entes arrecadadores	119
3. Da indenização por danos morais decorrentes de atos tributários	121
4. A importância do devido processo legal na relação do Fisco com o contribuinte	131
5. Considerações finais	134

PARECERES	139
ISS – FATO GERADOR – TARIFA INTERBANCÁRIA EM SERVIÇOS DE COMPENSAÇÃO DE CHEQUES E OUTROS PAPÉIS – NÃO-INCIDÊNCIA <i>Marco Aurélio Greco</i>	139
A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NÃO ABRANGE CESSÃO TEMPORÁRIA DE DIREITO DE USO DE MARCA – INTELIGÊNCIA DO REFERIDO DISPOSITIVO <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	169

ACÓRDÃOS - INTEIRO TEOR	189	COFINS. AFASTAMENTO DA LEI N. 9718/98. APLICAÇÃO DA LC 70/91. EXCLUSÃO DA RECEITA DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS DA BASE DE CÁLCULO.	217
APREENSÃO DE MERCADORIAS. NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL. ART. 163, PARÁGRAFO 7º, DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO. CONSTITUCIONALIDADE.	189	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESCRIÇÃO DECENAL. VIOLAÇÃO AO ART. 146, INCISO III, DA CF/88.	218
EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. APURAÇÃO DE IR E CSL PELO LUCRO REAL. OPÇÃO POR PIS E COFINS CUMULATIVOS. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA.	196	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESCRIÇÃO DECENAL. VIOLAÇÃO AO ART. 146, INCISO III, DA CF/88. PRECEDENTES DO STF.	218
CPMF. EC N. 42/2003. COBRANÇA NO PERÍODO DE JANEIRO A MARÇO DE 2004. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.	206	EMENTAS	220
DESPACHOS	210	EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. IMUNIDADE DAS EXPORTAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. TRATAMENTO DIFERENCIADO.	220
PRAZO DECADENCIAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 46. LEI N. 8212/91. VIOLAÇÃO AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE.	210	IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. CESSÃO DE TALÃO DE CHEQUES PARA USO DE TERCEIROS. 'LARANJA'. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA. DEVER DA FISCALIZAÇÃO DE ENCONTRAR OS TITULARES DOS RECURSOS FINANCEIROS.	220
ISS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. VALOR QUE NÃO CORRESPONDE A FATURAMENTO.	210	ART. 19 DA LEI N. 8870/94. DEPÓSITO PRÉVIO INTEGRAL DE DÉBITO PREVIDENCIÁRIO COMO CONDIÇÃO DE AÇÃO ANULATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.	221
DECLARAÇÃO DE DÉBITO EM DIPIJ. INSCRIÇÃO DE DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA. APRESENTAÇÃO DE DIPIJ RETIFICADORA. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO ANTES DA ANÁLISE DA DIPIJ RETIFICADORA.	212	IMPOSTO DE RENDA. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.	222
COFINS. AFASTAMENTO DA LEI N. 9718/98. APLICAÇÃO DA LC 70/91. EXCLUSÃO DA RECEITA DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS DA BASE DE CÁLCULO.	215	PIS E COFINS. LEI N. 9718/98. INADIMPLÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.	222

CPMF. CONVERSÃO DE CRÉDITOS ESTRANGEIROS EM INVESTIMENTO DIRETO. CIRCULAR-BACEN N° 2997/2000. INCIDÊNCIA.	225	PIS E COFINS. CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. VARIAÇÃO CAMBIAL. INEXIGIBILIDADE. AFASTAMENTO DO ART. 3°, § 1° DA LEI N° 9.718/98.	232
COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE AOS PROCESSOS ANTERIORES À LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001.	226	IPI. INADIMPLÊNCIA DO COMPRADOR. EXIGÊNCIA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SAÍDA DE MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO.	234
CPMF. EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. EQUIPARAÇÃO A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO.	226	EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE DIFÍCIL ALIENAÇÃO PELA EXEQUENTE. NECESSIDADE DE PROVA.	234
CESSÃO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE TERCEIROS COM DÉBITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE.	227	APLICAÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LEGALIDADE.	235
CORREÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. IMPOSSIBILIDADE. OPERAÇÃO DE NATUREZA ESCRITURAL. DECISÃO DO PLENO DO STF.	229	ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS.	236
DEPÓSITO RECURSAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 33, PARÁGRAFO 2°, DO DECRETO N. 70.235/72, COM A REDAÇÃO DADA PELO ART. 32 DA LEI N. 10.522/2002. DECISÃO DO PLENO DO STF.	229	ICMS. CONVÊNIO CONFAZ 5/95. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ILEGALIDADE.	236
DEPÓSITO RECURSAL. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA. DECISÃO DO PLENO DO STF.	230	REPETIÇÃO DO INDÉBITO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. APLICAÇÃO DE EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA.	237
DEPÓSITO RECURSAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 126, PARÁGRAFOS 1° E 2°, DA LEI N. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 9.639/98. DECISÃO DO PLENO DO STF.	231	CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. CAUÇÃO EM MEDIDA CAUTELAR. CABIMENTO.	238
		COFINS. LOCAÇÃO DE LOJAS EM SHOPPING CENTER. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR N. 70/91, ART. 2°.	239
		ISS. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. LC N. 56/87. AUSÊNCIA DE OFENSA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.	239

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 Luis 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.

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

DANIEL DIX CARNEIRO

Advogado

Pós-graduado em direito tributário pela FGV e em direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro – EMERJ.

GERSON STOCCO DE SIQUEIRA

Advogado

Pós-Graduado em auditoria e controladoria pela Fundação Oswaldo Aranha

Professor da disciplina Direito Tributário da FGV, Universidade Cândido

Mendes e UFF.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi titular de direito tributário e constitucional.

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE

Advogado em São Paulo

Doutor em direito econômico e financeiro pela USP

Membro do Conselho Científico da APET, do IBDT, IBHD e do IPT/SP

Professor Emérito da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie

MARCELO DE AZEVEDO GRANATO

Advogado em São Paulo

Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP

Mestrando em Filosofia e Teoria Geral do Direito pela USP

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Advogado

Mestre (UFMG) e Doutor (Universidade Complutense de Madri) em direito tributário

Presidente do IEFi

Professor de direito público da PUC/MG

MARCO AURÉLIO GRECO

Advogado

Doutor em direito tributário pela PUC/SP

Professor da FGV-SP GVLaw

MAURÍCIO PEREIRA FARO

Advogado

Pós-graduado em direito tributário pelo IBET

Professor de processo tributário de direito empresarial da Universidade Cândido Mendes - UCAM.

THAÍS CÍNTIA CÁRNIO

Advogada em São Paulo

Especialista em Direito Privado, Direito do Trabalho e Previdenciário pela Universidade de São Paulo

Especialista em Direito Contratual pela PUC/SP

Mestranda em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela PUC/SP

Professora da Universidade Presbiteriana Mackenzie nos cursos de pós-graduação *lato sensu* em Direito Comercial, Direito Tributário e cursos MBA *in-company*

ARTIGOS

AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O FORNECIMENTO DE MATERIAIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA

José Maria Arruda de Andrade

1. A receita da prestação de serviços como base de cálculo e o fornecimento de materiais

A relação entre o aspecto material de um tributo e sua respectiva base de cálculo já foi objeto de análises clássicas na literatura jurídica brasileira. Nesse sentido, um tributo (sobretudo os impostos) cujo aspecto material de seu fato gerador abstrato seja um fato, ato ou situação jurídica específico que não guarda consonância com a base de cálculo acarretará uma distorção que pode até mesmo representar uma alteração camuflada do tributo em si¹.

Vale lembrar que a definição dos aspectos de uma obrigação tributária é antes um exercício prático-científico de relatar analiticamente aspectos cognitivos de um objeto de estudo que não existiriam separadamente, e não a análise das partes individuais de um conjunto.

1. Por todos, Amílcar Falcão: "Também o fato gerador é decisivo para a definição da base do cálculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o *quantum* a pagar.

Essa base de cálculo tem de ser uma circunstância inerente ao fato gerador [para nós, aspecto material], de modo a afigurar-se como sua verdadeira e autêntica expressão econômica. É certo que nem sempre há absoluta identidade [...].

Não obstante, é indispensável configurar-se uma relação de pertinência ou inerência da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último.

De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo". *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp. 78-79. Veja-se, ainda, Geraldo ATALIBA: "Efetivamente, fica evidente a posição central da base impositiva – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base impositiva uma grandeza que não seja insita na materialidade sua hipótese de incidência". (*Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 99).

Os aspectos da obrigação não existem como componentes de um todo, são, em realidade, exercícios de construção de sentido dos estudiosos do texto normativo que prescreve uma obrigação tributária. Dessa forma, dissonâncias entre os aspectos da obrigação podem revelar mutações da própria exação tributária.

Nesse sentido, a legislação de alguns tributos, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e as Contribuições Previdenciárias Patronais, preocupa-se em resguardar seus respectivos aspectos materiais.

No caso do ISS, temos como aspecto material a prestação de serviços definida em lei complementar. Tradicional e bem desenvolvida é a doutrina sobre a característica da prestação como uma obrigação de fazer, e não de dar, embora vários itens da lista presente na LC 116/03 prevejam verdadeiras prestações de dar.

Este estudo não se preocupará com esse fenômeno, mas com outro. A legislação nacional desse tributo municipal prevê, ao menos nos casos de construção civil, a possibilidade de dedução dos materiais fornecidos na prestação de serviços².

No caso das contribuições previdenciárias patronais (e aqui delimitaremos propositalmente no caso dos segurados empregados – art. 22, inciso I da Lei 8.212/1991), tem-se como aspecto material o fato de remunerar pessoa física em contraprestação ao trabalho dela. A base de cálculo dessa contribuição, para não ferir a regra acima exposta, é o total da remuneração paga, devida ou creditada ao empregado.

Trata-se de uma base que guarda consonância com o aspecto material, já que utiliza como grandeza algo diretamente ligado ao próprio fato de remunerar.

No primeiro caso, do ISS, a dedução dos materiais fornecidos³ somente reforça a idéia de que a tributação sobre a prestação de

2. LC 116/03: "Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. [...]
§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; [...]."

3. Não trata-se aqui da problemática do conflito de competências entre Estados (ICMS) e ISS (municípios), já que há situações onde o fornecimento é uma operação de circulação de mercadorias, e não uma prestação de serviços. Mas esse tema não interessa no momento.

serviços deve alcançar as prestações de fazer e seus valores, não se deixando contaminar por outras grandezas.

No caso da contribuição previdenciária, contudo, há situações onde empresas prestam serviços mediante cessão de mão-de-obra⁴ e o tomador desses serviços (contratante) passa a ser o responsável tributário pela retenção das contribuições devidas pela prestadora sobre os salários de seus empregados.

Tratar-se-á adiante da responsabilidade tributária, mas o tema deste artigo é justamente as dificuldades decorrentes da natureza distinta da base de cálculo do tributo (do fato gerador) e da base de cálculo do valor a ser retido (11% do valor da nota fiscal). Abordar-se-á, especificamente, a problemática da dedução dos valores dos materiais e equipamentos fornecidos nesse contexto.

2. A responsabilidade tributária

A relação tributária, na qualidade de relação jurídica pessoal, une um credor e um sujeito passivo (que, no caso brasileiro, pode ser o contribuinte ou o responsável).

O contribuinte é aquele que pratica o fato gerador previsto na norma tributária e que, portanto, mantém uma relação direta com esse fato. O responsável, por sua vez, é o terceiro que possui relação indireta com o fato gerador e que recolhe o tributo em nome do contribuinte, por determinação legal, de modo a facilitar a fiscalização por parte da Fazenda.

O art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) define essas duas figuras ao dispor:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

4. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974, conforme definida na legislação previdenciária (IN 03/05).

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.⁵

A determinação de quais pessoas podem figurar no pólo passivo da relação tributária deve estar prevista em lei, em homenagem à legalidade tributária (art. 150, inciso I da CF/88 e do art. 97 do próprio CTN). No caso do contribuinte, somente pode ser considerado aquele que possui relação direta com o fato gerador da norma tributária, sendo aquele que, no caso dos impostos, manifesta a capacidade econômica própria dessa espécie tributária. No caso do responsável, mais do que nunca, a previsão legal deve ser clara, já que a relação é indireta e, portanto, não pode ser estabelecida sem o devido nexo causal.

Na situação da responsabilidade por substituição, desde a ocorrência do fato gerador, a legislação determina que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação caberá ao substituto, em detrimento da responsabilidade originária do real devedor, o contribuinte. Em geral, trata-se de casos onde o substituto mantém uma relação com o fato gerador adotado pela norma tributária, que lhe permite, economicamente, satisfazer o pagamento às custas do contribuinte original.

3. A responsabilidade solidária e a retenção de 11% nas contribuições previdenciárias

A Lei 8.212/91 (Lei do Custeio da Seguridade Social) impunha, em seu artigo 31, a solidariedade sobre eventual dívida

5. Por sua vez, o art. 128 do CTN estatui que "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". Há discussão doutrinária se todas as formas de responsabilidade estariam contempladas nesse artigo. Em sentido positivo, ver: Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

previdenciária à tomadora de serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra.

A partir de fevereiro de 1999, entretanto, a Lei nº 9.711/98 alterou a redação do artigo 31 da Lei 8.212/91, prevendo não mais a responsabilidade tributária nos casos de cessão de mão-de-obra, mas a retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal apresentada pelo prestador de serviços.

Por essa alteração, entenda-se o afastamento da responsabilidade solidária anteriormente instituída para tornar obrigatória ao tomador de serviços, mediante cessão de mão-de-obra, a retenção no valor de 11% do valor da nota fiscal emitida pelo prestador de serviço.

Convém lembrar, contudo, que, quando se tem uma empreitada global em construção civil, aplica-se, excepcionalmente, a responsabilidade solidária sobre as contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviço mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, ou seja, diante da responsabilidade pela obra, por parte da contratada, a Receita Federal do Brasil apenas determina a fiscalização (exigência de documentos) por parte da contratante.

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem as seguintes normas: (...)

VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

Assim, a contratada, ao apresentar à contratante todos os documentos comprobatórios do recolhimento das contribuições previdenciárias, já faz com que ela se exima da responsabilidade solidária, não havendo a necessidade dela efetuar a retenção nas notas fiscais da Alstom.

Voltando à questão da substituição tributária por retenção, como se sabe, no caso das contribuições previdenciárias incidentes na prestação de serviços com cessão de mão-de-obra, é efetuada na razão de 11% sobre o valor bruto da nota/fatura. Quando há, entretanto, fornecimento de materiais ou equipamentos, o Decreto 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS) permite a dedução daqueles valores, desde que atendidos alguns requisitos.

Sobre esta questão específica dedica-se este estudo.

4. A problemática da antecipação dos tributos (retenção) e a eleição da base de cálculo

A retenção de parte dos valores constantes na nota fiscal de serviços, conforme definido jurisprudencialmente, não se trata de um novo tributo (com nova base e novo aspecto material), mas de uma forma de antecipação de valores pelo contratante da quantia devida pelo real contribuinte, o prestador, na qualidade de empregador de seus funcionários cedidos na prestação.

Conforme exposto anteriormente, a eleição de um responsável tributário por retenção pressupõe seu acesso ao valor que será devido ao Fisco, justamente por se tratar da fonte pagadora. Essa sistemática traz uma série de vantagens ao erário e à própria sociedade, que garante a igualdade e a livre concorrência ao combater a evasão fiscal por parte de alguns agentes econômicos.

Nesse sentido, tributos, como o ISS, não apresentam maiores problemas sob a perspectiva quantitativa, pois a base de cálculo do imposto é a receita bruta da prestação de serviços, e a da retenção é a mesma grandeza. Problemas surgem quanto ao aspecto espacial nas prestações intermunicipais, o que não será objeto de nossa análise.

Todavia, a substituição tributária na modalidade de retenção pode apresentar sérias distorções quando as bases de cálculo são distintas. Esse é o presente caso, pois a base de cálculo da retenção (antecipação) é o valor bruto da nota fiscal, enquanto a base de cálculo do tributo em si é a folha de salários, que, em geral, não consta de forma apartada na nota, embora componha o preço.

Nesse caso, a alíquota de 11% sobre o valor da prestação foi determinada com base na presunção de que essa parcela corresponderia ao pagamento do salário da mão-de-obra envolvida.

Essa distorção de valores se faz presente em várias modalidades de prestação de serviços, principalmente nas empreitadas de construção civil. Ainda que a legislação preveja a compensação dos valores retidos, muitas vezes, os valores devidos pelo contribuinte não esgotam o crédito, gerando um problema para o contribuinte e para o fisco, que tem esse crédito indexado pelos juros SELIC.

Diante deste quadro, a sistemática que permite a dedução dos valores fornecidos ou locados (materiais e equipamentos) torna-se importantíssima para minimizar eventuais créditos acumulados.

5. A dedução dos valores dos materiais fornecidos da base de cálculo da retenção

Conforme afirmado, a legislação previdenciária permite a dedução dos valores dos materiais e equipamentos fornecidos na prestação de serviços. Veja-se o art. 219 do RPS:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

(...)

§ 7º Na contratação de serviços em que a contratada se obriga a fornecer material ou dispor de equipamentos, fica facultada ao contratado a discriminação, na nota fiscal, fatura ou recibo, do valor correspondente ao material ou equipamentos, que será excluído da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado.

§ 8º Cabe ao Instituto Nacional do Seguro Social normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou

recibo, quando, na hipótese do parágrafo anterior, não houver previsão contratual dos valores correspondentes a material ou a equipamentos. (grifos nossos)

O disposto no parágrafo 8º do art. 219 do RPS (normatização de limites quando não houver previsão contratual dos valores) foi exercido pela Instrução Normativa nº 3/05, em seus artigos 149, 150 e 151.

A análise dos dispositivos citados permite a constatação da existência de três possíveis situações na dedução de materiais e equipamentos da base de cálculo da retenção em comento.

- (i) Na primeira, os valores de materiais e equipamentos fornecidos ou locados estão discriminados tanto no contrato como na nota fiscal.
- (ii) Na segunda, (*caput* do artigo 150), o fornecimento de materiais e equipamentos consta no contrato, porém, sem a discriminação de seus respectivos valores, que aparecerão somente na nota fiscal.
- (iii) Por fim, na terceira (parágrafo 1º do artigo 150 da IN 3/05), a utilização dos equipamentos é inerente à execução dos serviços, mas não se encontra prevista em contrato, apenas com discriminação dos valores na nota fiscal.

Dessa forma, na primeira situação⁶, em que há discriminação dos valores de materiais e equipamentos em contrato e nas notas

6. "Art. 149. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados.

§ 1º O valor do material fornecido ao contratante ou o de locação de equipamento de terceiros, utilizado na execução do serviço, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação para fins de apuração da base de cálculo da retenção.

§ 2º Para os fins do § 1º, a contratada manterá em seu poder, para apresentar à fiscalização da SRP, os documentos fiscais de aquisição do material ou o contrato de locação de equipamentos, conforme o caso, relativos ao material ou equipamentos cujos valores foram discriminados na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.

§ 3º Considera-se discriminação no contrato os valores nele consignados, relativos ao material ou equipamentos, ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa." (grifos nossos)

fiscais, tais valores podem ser deduzidos ilimitadamente do valor bruto da nota para fins de apuração da base de cálculo da retenção do INSS, em vista da ausência de limitação no dispositivo sob análise.

Na segunda e terceira, respectivamente, com (a) a mera previsão do fornecimento de materiais e equipamentos no contrato (artigo 150, *caput*)⁷; e (b) ausência de previsão, mas com o caráter de inerência dos mesmos à prestação de serviços (art.150, § 1º)⁸, o valor dos materiais e equipamentos poderá ser deduzido até o máximo de 50% do valor bruto da nota (“a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal”), desde que haja discriminação dos mesmos na nota fiscal⁹.

7. “Art. 150. Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, cujo fornecimento pela contratada esteja apenas previsto em contrato, desde que discriminados na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, devendo o valor desta corresponder no mínimo a:
I - cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços; [...]”
8. “Art. 150. [...] § 1º Se a utilização de equipamento for inerente à execução dos serviços contratados, *mas não estiver prevista em contrato*, a base de cálculo da retenção corresponderá, *no mínimo, a cinquenta por cento do valor bruto da nota fiscal*, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, *desde que haja a discriminação de valores nestes documentos*, observando-se, no caso da prestação de serviços na área da construção civil, os percentuais abaixo relacionados:
I - dez por cento para pavimentação asfáltica;
II - quinze por cento para terraplenagem, aterro sanitário e dragagem;
III - quarenta e cinco por cento para obras de arte (pontes ou viadutos);
IV - cinquenta por cento para drenagem;
V - trinta e cinco por cento para os demais serviços realizados com a utilização de equipamentos, exceto os manuais. [...]” (grifos nossos)
9. Outras situações importantes estão previstas no art. 151 da IN 03/05: “Art. 151. Não existindo previsão contratual de fornecimento de material ou utilização de equipamento e o uso deste equipamento não for inerente ao serviço, mesmo havendo discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços, exceto no caso do serviço de transporte de passageiros, onde a base de cálculo da retenção corresponderá à prevista no inciso II do art. 150.
Parágrafo único. Na falta de discriminação de valores na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, a base de cálculo da retenção será o seu valor bruto, ainda que exista previsão contratual para o fornecimento de material ou utilização de equipamento, com ou sem discriminação de valores em contrato.”

A análise desses dispositivos permite, portanto, algumas constatações. Em primeiro lugar, deve haver a menção de fornecimento de equipamentos ou materiais no contrato, sob pena de ser necessária a discussão sobre a natureza da prestação de serviço e se ela envolve necessariamente o referido fornecimento (art. 150, §1º da IN 03/05).

Outro ponto importante é o disposto no Regulamento da Previdência Social (decreto, logo, hierarquicamente superior à IN 03/05). O parágrafo 7º do art. 219 do Regulamento exige que o valor a ser deduzido da retenção esteja “contratualmente previsto e devidamente comprovado”.

Em outros termos, há aqui algumas questões problemáticas, tanto para a empresa contratante dos serviços, quanto para a prestadora.

No caso da contratante, dela será o dever de contribuir para a fiscalização da devida arrecadação das prestadoras que fornecem mão-de-obra ou realizam serviços por empreitada. Isso corresponde ao dever de apurar se eventuais reduções da base de cálculo do fato gerador da retenção estão de acordo com a legislação previdenciária.

No caso da contratada, há a possibilidade de glosar eventuais deduções e exigir a sempre dificultosa comprovação de notas de aquisição de materiais e equipamentos cedidos.

Na melhor das hipóteses, aquela ideal deve-se ter a expressa menção do fornecimento ou locação no contrato de prestação, bem como a devida comprovação (por meio de notas de aquisição) dos materiais e equipamentos fornecidos. Ou seja, não bastaria o contrato; deveria haver a comprovação dos valores que estão sendo deduzidos¹⁰.

Contudo, a prática impede, muitas vezes, tal comprovação. Isso porque um mesmo lote de material adquirido pode ser

10. Quando se trata de aferição indireta, a própria IN 100/03 prevê a possibilidade de se comprovar com notas de aquisição os valores dos materiais empregados.

“Art. 604. O valor do material fornecido ao contratante, bem como o valor da locação do equipamento de terceiros utilizado no serviço, discriminado na nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, não poderá ser superior ao valor de aquisição ou de locação, respectivamente.

Parágrafo único. A empresa deverá, quando exigido pela fiscalização do INSS, comprovar a veracidade dos valores de material utilizados na prestação de serviços, mediante apresentação dos documentos fiscais de aquisição dos referidos materiais”.

utilizado em muitas obras ou locais de prestação (por exemplo, a instalação elétrica na construção civil ou mesmo a utilização de fios na transmissão e distribuição de energia elétrica). Embora o controle de uso de material ateste a proporção da quantidade empregada em cada prestação, o lastro documental de aquisição (nota fiscal) dificulta essa demonstração. Essa situação, em escala, quase sempre inviabiliza a demonstração pormenorizada de cada fornecimento.

No caso da locação de bens móveis empregados na prestação, a situação pode até ser mais simples (demonstrável), ainda assim, o contexto exposto acima gera situações difíceis no âmbito da fiscalização entre os gestores do contrato (da contratante e da contratada).

Outra consideração a ser feita é sobre a discriminação dos valores da nota, conforme previsto na legislação citada acima. O termo discriminação, como outros tantos, é polissêmico e, na presente situação, até mesmo ambíguo. Sobre ele pode-se afirmar que corresponde à separação analítica visando a uma finalidade, tal como a necessidade de indicação dos componentes de um sistema. Verifica-se, portanto, que discriminar significa separar, diferenciando as coisas por meio de sua descrição, limitação ou determinação.

Há duas interpretações básicas sobre esse termo no presente caso. Na primeira, bastaria a discriminação dos valores, sem a menção dos materiais fornecidos (o que tem sido comumente encontrado na prática). Na segunda, haveria a necessidade de listar os itens fornecidos, a quantidade e seus respectivos valores.

Nessa primeira situação, há de se evitar, por arriscado, a utilização da permissão de redução até 50% do valor da base como uma conta de chegada, cujo efeito prático-financeiro é a redução da alíquota de 11% para 5,5%. Comumente, localiza-se notas com mera referência a um fornecimento de materiais, sem qualquer apontamento mais detalhado.

Vale assinalar que, em algumas oportunidades, a Procuradoria do INSS emitiu pareceres sobre o que entende por

discriminar. Tratava-se de outra situação, dessa vez ligada ao artigo 43 da Lei 8.212/91¹¹.

O Parecer Interno da Procuradoria nº 18/96 e outros posteriores, por exemplo, que não admitem a discriminação referida pela lei quando esta se traduzir em percentual fixado pelo Juiz, declarou que a discriminação deve ser feita item por item na sentença, não bastando a fixação de percentuais.

Neste ponto, veja-se o texto do item 8 do referido Parecer como exemplo:

Como o artigo 43, da Lei nº 8212/91 e o próprio conceito de discriminação deixam claro, é necessário que a sentença ou o acordo discrimine, item por item, quais as parcelas que estão sendo pagas pelo reclamado, e não simplesmente diga que determinado percentual da condenação ou acordo é remuneratório ou indenizatório, a fim de que possa ser apurado o valor da contribuição previdenciária, caso contrário, a incidência desta será sobre o total pago.

Obviamente, não pode ser admitido lançamento de contribuições previdenciárias com base em parecer interno do órgão que executava os valores inscritos, o que seria manifestamente ilegal. Há de se interpretar, sim, os dispositivos normativos envolvidos.

As referidas citações devem apenas demonstrar como a Procuradoria Federal costumava entender a aplicação do termo discriminar.

Nesse sentido, acredita-se que os artigos 149 e 150 da IN 03/05 têm de ser interpretados conjuntamente e que a necessidade de discriminar os valores correspondentes ao fornecimento de materiais e equipamentos deve ser feita analiticamente, com base nos itens empregados, sua quantidade e os valores respectivos.

11. "Art. 43. Nas ações trabalhistas de que resultar o pagamento de direitos sujeito à incidência de contribuição previdenciária, o juiz, sob pena de responsabilidade, determinará o imediato recolhimento das importâncias devidas à Seguridade Social. Parágrafo único. Nas sentenças judiciais ou nos acordos homologados em que não figurarem, *discriminadamente*, as parcelas legais relativas à contribuição previdenciária, esta incidirá sobre o valor total apurado em liquidação de sentença ou sobre o valor do acordo homologado". (grifos nossos)

Sobre essa interpretação, devem ser feitas algumas considerações.

A primeira diz respeito à possibilidade de se considerar a situação de exclusão do valor a ser retido, nos casos de ausência de valores estipulados contratualmente, como uma situação totalmente apartada da situação genérica de dedução de valores fornecidos.

Noutros termos, se isolar-se o art. 150 da IN 03/05, declarando-o totalmente independente do art. 219, §7º do RPS, e do art. 149 da IN 03/05, há a possibilidade de se descon siderar as exigências dos últimos artigos citados. Ainda assim, no art. 150 da IN 03/05, há a menção à expressão no mínimo¹², o que induz ao convencimento de que, se a dedução pode chegar até a 50%, isso quer dizer que ela também pode ser menor, o que dependeria dos valores dos materiais fornecidos, e não de uma mera aplicação de redução pela metade da alíquota de 11%.

Acredita-se, portanto, que, nesse caso, os artigos 219 do RPS, 149 e 150 da IN 03/05 devem ser interpretados sistematicamente¹³.

Outra consideração a ser feita sobre nossa posição, no sentido de flexibilizá-la, diz respeito a alguns julgados do Conselho de Recursos Previdenciários (CRPS) que dão a entender que basta a mera menção dos valores correspondentes a serviço e fornecimento.

12. "Art. 150. Quando o fornecimento de material ou a utilização de equipamento próprio ou de terceiros, exceto o manual, estiver previsto em contrato, mas sem discriminação dos valores de material ou equipamento, a base de cálculo da retenção corresponderá, no mínimo, a" [...].

13. Sobre o caráter sistemático e a possibilidade de conexão de diversos textos normativos na construção da norma-decisão, vale lembrar a feliz imagem usada por Eros Grau no sentido de criticar interpretações literais e isoladas (*Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 113):

"Por isso mesmo a interpretação do direito é interpretação *do direito*, e não textos isolados, desprendidos *do direito*.

Não se interpretam *textos de direito*, isoladamente, mas sim *o direito*, no seu todo. (...) Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição".

Sobre o aspecto sistemático na hermenêutica jurídica, ver, ainda, ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 69-71.

São decisões que não versam exaustivamente sobre o presente assunto, mas que trazem, em si, subsídios para a análise do tema tratado.

No primeiro caso, a empresa recorrente realizou diversas obras de construção civil, como reformas e edificações prediais novas, sob o regime de execução indireta por empreitada total.

A contratante exerceu o direito de opção da retenção de 11% sobre o valor da nota fiscal/fatura como forma de elisão de responsabilidade solidária.

Como os valores de mão-de-obra, material e/ou equipamentos não foram estabelecidos contratualmente, como se sabe, poderiam ter sido discriminados na nota fiscal/fatura, porém, com a base de cálculo não inferior a 50% do valor bruto.

Todavia, as retenções destacadas incidiram sobre os valores de serviços discriminados, que são inferiores a 50% do valor bruto.

A fiscalização lavrou a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), com base na apuração das diferenças de créditos de retenção. Veja-se a ementa¹⁴:

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. ARTIGO 30, INCISO VI, DA LEI Nº 8.212/91. RETENÇÃO. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ITEM 17.1 DA ORDEM DE SERVIÇO Nº 209/99. Na hipótese de não constar no contrato os valores referentes a material ou equipamentos, deverão ser discriminadas as respectivas parcelas na nota fiscal, fatura ou recibo, não se admitindo que o valor relativo aos serviços seja inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto.

Correto está o procedimento adotado pela fiscalização que realizou o lançamento de 11% (onze por cento) sobre o valor que faltava para se atingir o mínimo de 50% (cinquenta por cento), já que a ECT não observou tal limite.

Com relação aos serviços prestados pelas Cooperativas de Trabalho na área de saúde, deveria a ECT ter efetuado a retenção dos 11% (onze por cento), conforme previsão do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, pois tal obrigação é exclusiva da contratante.

RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

14. 4ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento; Documento: 0035.546.312-1.

Do voto, é interessante ressaltar o seguinte trecho:

Por não ter a recorrente observado que a base de cálculo da retenção dos 11% (onze por cento) não poderia ser inferior a 50% (cinquenta por cento) do valor bruto, correto está o procedimento adotado pela fiscalização de realizar o lançamento de 11% (onze por cento) sobre o valor que faltava para se atingir o limite mínimo de 50% (cinquenta por cento), exigido pela aludida ordem de serviço.

Da decisão citada, pode-se perceber que a fiscalização tem se limitado a lançar somente o valor retido que não corresponde a, no mínimo, 50% do valor da nota.

Daí que, mesmo nos casos de aferição indireta, o cálculo tem sido 40% da nota (aferição indireta), com redução de 50% quando há discriminação ou previsão de fornecimento de materiais, o que acarreta um percentual de 20% sobre a nota.

No segundo caso, tem-se um crédito constituído por responsabilidade solidária, em razão do contribuinte (contratante de mão-de-obra para construção civil) ter apresentado comprovantes de pagamento do fornecedor, vinculados aos serviços de construção civil prestados, com recolhimento abaixo do percentual mínimo correspondente à remuneração a incidir sobre o valor do serviço estipulado na nota fiscal, e não ter apresentado declaração de existência de contabilidade formalizada da empresa¹⁵.

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – NÃO-ELISÃO. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA.

Nos termos do artigo 30, inciso VI, da Lei 8.212/91, o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor pelo cumprimento das obrigações para o INSS.

15. 4ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento; Documento: 0035.651.148-0.

Aplicável a apuração por aferição indireta de contribuições efetivamente devidas no caso deficiência ou ausência de quaisquer documentos ou informações, conforme artigo 33, § 3º, da Lei 8.212/91.

RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

Trata-se de situação de aferição indireta, e não de simples dedução de valores a serem retidos, mas há um trecho importante e que pode elucidar a situação:

Consoante se infere do Relatório Fiscal, às fls. 22/23, “RAZÕES DO LEVANTAMENTO”, ficou constatado que o CEFET/SC, na qualidade de contratante, ao realizar a retenção, a fez com valor inferior àquele que poderia ser obtido em relação à 50% das Notas Fiscais emitidas, referente a prestação de serviço incluída na nota, sem a discriminação mão-de-obra e material, dando ensejo à lavratura da NFLD, por ter havido recolhimento insuficiente das contribuições previdenciárias relativas à obra de construção civil executada.

Assim, em que pese o esforço da recorrente, suas alegações, contudo, não têm o condão de prosperar. De fato, sua responsabilidade solidária se elidiria na hipótese da retenção de 11% sobre valor bruto da Nota Fiscal, conforme determina o artigo 220, inciso III, do RPS, pelo fato de não ter sido especificado na mesma o montante gasto com material e mão-de-obra. Dessa forma, não tendo procedido nesses termos, porquanto reteve valor inferior, subsiste a responsabilidade da recorrente em relação à diferença arbitrada pela fiscalização.

No presente caso, a empresa que prestou o serviço não discriminou o percentual relativo a fornecimento de material. Como as retenções realizadas pela empresa contratante eram inferiores a 50% da nota, e como não existia sequer menção aos montantes correspondentes, aceitou-se o arbitramento realizado pela fiscalização.

Existe, por fim, outra decisão que reforça, contudo, a idéia de que há uma presunção de idoneidade na documentação fiscal apresentada pelo contratado, declarando que o que consta em uma

nota fiscal (ainda que apontando exclusivamente os valores) somente pode ser afastado mediante demonstração de que há alguma irregularidade contábil.

No presente acórdão administrativo, o relator entendeu que refutar a discriminação por montantes seria desacreditar a própria contabilidade, o que somente poderia ser feito mediante provas.

Ressalta-se, no entanto, que a própria existência de um acórdão anterior, contrário a essa posição, confirma a natureza problemática dessa discussão. Ou seja, em outros julgados a mera discriminação dos montantes respectivos a fornecimento e prestação foi afastada sem maiores explicações. Veja-se¹⁶:

EMENTA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. FOLHA DE PAGAMENTO. RETENÇÃO.

A empresa é obrigada a recolher no prazo legal as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço. Art. 30, I, "b", Lei nº 8.212, de 1991.

Retenção – O contratante de serviços mediante cessão de mão-de-obra é obrigado a reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços. Art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991.

RECURSO PROVIDO PARCIALMENTE.

Dessa decisão, alguns trechos são relevantes:

Em outro ponto, é evidente que os índices mínimos considerados pelos atos normativos (Ordens de Serviço nº 195, de 1998, 203 e 209, de 1999) em verdade se constituem em uma benesse conferida pelas autoridades fiscalizadoras aos administrados, face à disposição do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação alterada pela Lei nº 9.711, de 1998, determinando que a retenção deve operar em relação ao valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

16. 4ª CaJ - Quarta Câmara de Julgamento; Documento: 0035.264.600-4.

Ademais, o § 8º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social delegou ao INSS a competência para normatizar a forma de apuração e o limite mínimo do valor do serviço contido no total da nota fiscal, fatura ou recibo, quando não houver previsão contratual dos valores correspondentes do material ou equipamento, quando outro, nos termos do § 3º do mesmo art. 219 do RPS, que as atividades de construção civil, tanto ora de mão de obra quanto empreitada sofrem retenção.

(...)

Apenas em relação à comprovação dos valores deduzidos, merece reparo o voto vencedor do acórdão nº 1.408, de 2003.

Tanto na OS nº 203, de 1999, item 17.2, quanto na OS nº 209, de 1999, item 23, tem-se a faculdade de a fiscalização exigir a comprovação das deduções efetuadas do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo. Evidente que, se por alguma razão, a autoridade fiscalizadora entender que os valores discriminados a título de dedução não condizem com a realidade fática das atividades desenvolvidas, tem o direito-dever de verificar se os valores ali relacionados guardam relação com a verdade dos fatos. Contudo, não vislumbro autorização normativa para que sejam desconsiderados os valores discriminados a título de material ou equipamento. De fato, as normas vigentes autorizam a conferência destes valores pela fiscalização, conforme já mencionado, excluir os valores deduzidos é o mesmo que desconsiderar a contabilidade da contratante pelo simples fato de estes valores estarem ali lançados nos respectivos centros de custos da empresa notificada.

Entretanto, nessa questão, não logrou êxito a fiscalização em demonstrar as circunstâncias que autorizariam a desconsideração da contabilidade, logo, devem ser excluídos da presente notificação os valores que, previstos em contrato e discriminados nas notas fiscais, não foram considerados para efeito de cálculo do total a ser retido pela contratante.

(...)

Outro ponto em que se faz necessária menção diz respeito à imprestabilidade de meras declarações das empresas contratadas, firmadas por quem quer que sejam, de que os custos de materiais e equipamentos estariam corretamente discriminados e correspondia a realidade dos fatos. Evidente que tal argumento não pode ser aceito, haja vista despro-

vindo de qualquer presunção legal de veracidade. Nesse sentido, somente documentos fiscais, devidamente contabilizados, poderiam formar a convicção de que aqueles valores comprovariam, da maneira adequada, as deduções efetuadas”.

Com relação às decisões do CRPS, percebe-se que a maior preocupação da fiscalização é garantir que a arrecadação nos contratos não seja menor do que aqueles índices previstos na aferição indireta (art. 604 em diante da IN 03/05) e no art. 150 da IN 03/05 (50% da nota).

Conforme visto, foi afirmada a presunção relativa (que comporta demonstração em contrário) de idoneidade das demonstrações contábeis (da contratante e da contratada) e das notas fiscais apresentadas pelo fornecedor.

Somente não se pode esquecer que, mesmo na última decisão, a presunção pode ser afastada se a fiscalização desconfiar que os valores não são condizentes com a prestação, ou mesmo que a constante redução em 50% das notas corresponde a uma arbitrariedade do prestador.

Nesses casos, a fiscalização pode exigir a comprovação contábil (basicamente notas de aquisição) dos valores apontados como fornecimento de equipamentos e materiais (art. 605 da IN 03/05). Em princípio, a exigência seria feita ao fornecedor, mas, muitas vezes, a fiscalização poderia atribuir a solidariedade entre as partes do contrato, o que acarretaria risco de autuação da contratante, caso não apresentasse as notas de aquisição empregadas nos serviços que contratou.

Diante desse quadro, torna-se imperiosa a devida fiscalização por parte dos gestores do contrato e o devido preenchimento da nota de serviços, sob pena de risco de atuação e da Receita Federal do Brasil considerar indevida a dedução dos valores dos materiais fornecidos.

A EXTENSÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Marcelo de Azevedo Granato

1. Introdução

O tema da justiça tributária é normalmente remetido às limitações constitucionais ao poder de tributar. De fato, a Constituição Federal de 1988, na Seção II de seu Título VI, Capítulo I, veicula hipóteses impeditivas da criação ou cobrança de tributos.

Ali, por exemplo, encontra-se a vedação ao confisco (artigo 150, IV), medida que, exacerbando o “limite máximo da capacidade contributiva suscetível de imposição pelo Estado”¹, adentra o patrimônio do contribuinte a ponto de dissuadi-lo de – senão impedir – suas ações no campo econômico-social e (talvez, também se possa dizer) fazê-lo questionar seu papel na reunião dos recursos que mantêm o Estado, suas políticas e programas. Em suma, o contribuinte não é, nem pode ver-se, como um *escravo* do Estado, *i.e.*, uma mera máquina propulsora de recursos, quase todos, em favor deste.

Também entre as limitações ao poder de tributar, há a prescrição de que:

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] III - cobrar tributos [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.²

O contribuinte não pode ser surpreendido com nova/maior e imediata imposição tributária. Deve, ao menos, poder refletir, pla-

1. TORRES, Ricardo Lobo. *Revista de Direito Tributário* n.º 88. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. P. 29.

2. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I”.

nejar-se em face desse ônus (essa espécie de *previsibilidade* tem força estabilizadora, atua em favor da ordem, do andar racional dos comportamentos/relações correspondentes). Novamente: o contribuinte não deve estar *de prontidão*, a serviço das necessidades econômicas mais prementes do Estado.

Outro exemplo encontra-se no artigo 150, VI, c, que veda a instituição de impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.³ Imediatamente, depreende-se o propósito contido nessa disposição de desonerar aqueles que auxiliam o Estado na realização de duas de suas mais relevantes incumbências. Aliás, seria bem estranho se tais instituições, desenvolvendo as aludidas atividades nos termos da legislação, fossem obrigadas a pagar impostos ao governo (impostos que – ao menos, em tese, – viriam financiar iniciativas como as suas).

2. Os direitos sociais: dois elementos em comum

Na menção ao artigo 150, VI, c, é conveniente deter-se para introduzir outro ponto: o direito à educação, à assistência social, à saúde, entre outros enumerados no artigo 6º da Constituição Federal de 1988. Estes itens têm duas relevantes marcas em comum: primeiro, a insuficiência, em termos de sua concretização, que trata de tema recorrente em qualquer debate sobre as principais carências do País, e a tributação, como se retomará adiante, é instrumento para a mitigação desse quadro; a segunda marca reporta-se ao fato de que, no caso desses direitos, *não* basta uma abstenção do Estado como afirmação de direitos individuais dos cidadãos⁴, que remontam à Magna Carta (1215) e, em no texto constitucional brasileiro,

3. “§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”.

4. Subsidiando os citados exemplos do não-confisco, da anterioridade.

dispõem de remédios, como o mandado de segurança e o *habeas corpus*. A noção que informa esses direitos individuais da liberdade como não-impedimento não contempla educação, saúde, assistência social ou moradia. A perspectiva, neste último caso, é coletiva, não individual.

Nas palavras de José Eduardo Faria⁵:

Se os direitos humanos foram originariamente constituídos como forma de proteção contra o risco de abusos e arbitrios praticados pelo Estado, concretizando-se somente por intermédio desse mesmo Estado, os direitos sociais surgiram juridicamente como prerrogativas dos segmentos mais desfavoráveis – sob a forma normativa de obrigações do Executivo, entre outros motivos porque, para que possam ser materialmente eficazes, tais direitos implicam uma intervenção ativa e continuada por parte dos poderes públicos. A característica básica dos direitos sociais está no fato de que, forjados numa linha oposta ao paradigma kantiano de uma justiça universal, foram formulados dirigindo-se menos aos indivíduos tomados isoladamente como cidadãos livres e anônimos e mais na perspectiva dos grupos, comunidades, corporações e classes a que pertencem. Ao contrário da maioria dos direitos individuais tradicionais, cuja proteção exige apenas que o Estado jamais permita sua violação, os direitos sociais não podem simplesmente ser “atribuídos” aos cidadãos; cada vez mais elevados à condição de direitos constitucionais, os direitos sociais requerem do Estado um amplo rol de políticas públicas dirigidas a segmentos específicos da sociedade – políticas essas que têm por objetivo fundamentar esses direitos e atender às expectativas por eles geradas com sua positivação.

A Constituição Federal de 1988, ao tratar dos direitos sociais, não remete a abstenções, mas a ações efetivas por parte do Estado. Confira-se, inicialmente, os artigos 203 e 204:

5. O Judiciário e os direitos humanos e sociais: notas para uma avaliação da justiça brasileira. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FARIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. P. 105.

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes [...]

Como se observa, a assistência social prevê, entre outras ações, *o amparo, a promoção da integração, a habilitação e reabilitação das pessoas*, ou seja, prestações positivas por parte do Estado.

Note-se, ainda, que tais ações terão, como fonte, recursos do orçamento da seguridade social, que, a teor do artigo 195:

[...] será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Quanto à saúde, o artigo 196 estabelece ser “direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Ademais, nos termos do artigo 198, §§ 1º e 2º:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

[...]

§ 1º. O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

Por fim, foram examinadas algumas das disposições constitucionais relativas à educação, ver-se-á que, a teor do artigo 208, ela constitui dever do Estado, a ser efetivado:

[...] mediante a garantia de: I - ensino fundamental, obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria [...] V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um [...] VII - atendimento ao educando, no ensino fundamental,

através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.

O artigo 212, *caput*, ainda estabelece que a União:

[...] aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Como se vê – e recordando a segunda das marcas em comum entre os direitos sociais –, a concretude desses direitos passa por prestações positivas do Estado, *i.e.*, políticas e programas voltados à sua universalização. O financiamento dessas ações – em boa medida – está atrelado, conforme as especificações constitucionais, à parcela de impostos arrecadados e determinadas contribuições sociais. A feição dessas contribuições sociais, com a Constituição Federal de 1988, é inequivocamente tributária. Nesse sentido, o RE 146733/SP, do Tribunal Pleno do STF⁶: “Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária [...]”⁷ (trecho da ementa)

3. Ordem tributária e concepções de justiça (informadoras)

Assim, talvez se possa dizer que a ordem tributária constitucional abarca não apenas a concepção de justiça que se deduz das limitações constitucionais ao poder de tributar: a justiça fundada na idéia de *não-impedimento*, mas a consagração dos direitos

6. Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento: 29/06/1992.

7. “Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições sociais são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos”. CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 43.

individuais dos jurisdicionados, que – como melhor se verá adiante – *abriram mão* de parcela de suas liberdades em prol da harmonização racional de cada uma delas, sob a direção do Estado.

Também não seria uma justiça *distributiva*, como expressa no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, a única reconhecida no sistema tributário constitucional. Nos termos desse artigo, os impostos, *sempre que possível*, deverão ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Deixando de lado a (inexequível?) tarefa de concretização plena desse princípio – que é meta contínua, por isso, sempre cogente, atual –, ele objetiva a distribuição do ônus tributário conforme a aptidão econômica do jurisdicionado para contribuir à arrecadação estatal⁸.

Em relação aos direitos sociais, há uma particular idéia de justiça que também se manifesta. Recorde-se a primeira das marcas que os direitos em questão têm em comum: a insuficiência, em termos de sua concretização.

Ao introduzir o tema, a observação de Otfried Höffe⁹, de que:

[...] a industrialização, a urbanização e a especialização do trabalho, também a globalização, que produzem um complexo de oportunidades e riscos, cujo saldo geral é considerado proveitoso, do ponto de vista coletivo [...] acabam colocando alguns grupos em situação desvantajosa, levando a merecê-los uma indenização.

Essa *indenização*, porém, não se concretiza a partir do acesso à educação, saúde, assistência social, etc., que, no Brasil, está muito aquém do que se poderia considerar aceitável. Interação, nesse plano, não só questões estritamente financeiras ou programáticas, mas tam-

8. “[...]”

a) capacidade contributiva [...]

É o princípio fundamental da justiça tributária distributiva e se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que até o advento do Estado Fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado”. TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. Pp. 692-693.

9. *O que é justiça*. Trad. de Peter Naumann. EDPUCRS: Porto Alegre, 2003. P. 105.

bém a desigual distribuição de renda no País. Apenas para ilustrar um pouco alguns dos pontos destacados, cite-se trecho do documento abaixo¹⁰, extraído do *site* do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE):

A ampliação desigual
dos serviços de saúde no Brasil

Pelas informações sobre a renda da PNAD-96, 58% da população economicamente ativa brasileira ganhava menos de dois salários mínimos, subindo a 79% no Nordeste e baixando para 46% no Sudeste. Entretanto, apenas 1% da PEA nordestina que ganhava mais de 20 salários mínimos se apropriava de mais de 15% do total da renda da região, contra 28% dos 79% que ganhavam menos de dois salários mínimos. No Sudeste, a repartição da renda, embora bastante desigual, não chega a essa situação extrema, como a existente no Nordeste. Ou seja, parcela significativa da pobreza no Brasil está concentrada no Nordeste, o que aliado à ausência de outros serviços básicos, é um obstáculo importante às reduções mais efetivas nos níveis de mortalidade na região.

A educação tem sido a variável chave na obtenção de quedas consistentes na mortalidade infantil, em todos os países, devido à maior percepção, por parte das mulheres mais instruídas, no cuidado com seus filhos, possibilitando um maior acesso aos serviços básicos de saúde. Na Região Nordeste ainda se encontram níveis elevados de analfabetismo. Mais de 35% das mulheres entre 15 e 49 anos são consideradas analfabetas funcionais (menos de três anos de escolaridade) enquanto, no Sudeste, esta cifra situa-se em torno de 15%. [...].

Como se depreende, é grande o contingente de pessoas que necessitam – para almejar alguma independência econômico-social

10. "Síntese das principais discussões sobre a dinâmica das mudanças da mortalidade no período pós-guerra".

11. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/evolucao_perspectivas_mortalidade/comentarios.pd. Acesso em: 28.12.2006.

ou mesmo sobreviver – dos direitos enumerados no artigo 6º da Constituição Federal de 1988¹². Nesse plano, seu artigo 3º fixa, entre os objetivos fundamentais da República, a justiça e a solidariedade no plano social (inciso I), além da erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III).

Claramente, uma das principais preocupações do legislador constitucional foi o progressivo atendimento das camadas mais pobres da população em sede das políticas sociais (públicas) imprescindíveis à fruição da cidadania¹³, conjugado à redução das disparidades econômico-sociais existentes.

Nesse duplo intento, reside uma idéia de justiça diversa daquela expressa nas limitações ao poder de tributar, ou mesmo na capacidade contributiva, objeto do artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988: de início, já sobressai a idéia de distribuição – orientada, notadamente aqui, segundo a necessidade – das *vantagens*/serviços que devem ser providos aos cidadãos. Ou talvez se possa dizer que, no Brasil, sob a égide da desigualdade econômica que concentra os serviços essenciais de bom nível na iniciativa privada, saúde, educação, assistência social, etc.; e públicas são *compensações*, espécies da *indenização* a que Höffe alude na transcrição acima, e que acabam se estendendo a serviços públicos essenciais, idealmente fruíveis pelo fato da cidadania, como a educação e a saúde.

12. Cuja efetivação, como visto, incumbe ao Estado, através de receitas como aquelas vinculadas a exações insertas na ordem tributária.

13. “As políticas públicas agrupam-se também em gêneros diversos: existem (1) as políticas sociais, de prestação de serviços essenciais e públicos (tais como saúde, educação, segurança e justiça, etc.), (2) as políticas sociais compensatórias (tais como a previdência e assistência social, seguro-desemprego, etc.), (3) as políticas de *fomento* (créditos, incentivos, preços mínimos, desenvolvimento industrial, tecnológico, agrícola, etc.), (4) as reformas de base (reforma urbana, agrária, etc.), (5) políticas de *estabilização monetária*, e outras mais específicas ou genéricas”. (LOPES, José Reinaldo De Lima. Direito subjetivo e direitos sociais: o dilema do Judiciário no Estado social de Direito. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FARIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 133.)

4. Justiça e legitimação do direito e do Estado

Seja como for, o cabimento dessa *indenização* pode ser remetido à própria legitimação do direito e do Estado. Ela parte do modelo de cooperação que remonta à antiguidade (Höffe), assentando-se no fato de os homens não serem autárquicos, mas, muito pelo contrário, reciprocamente dependentes: como recém-nascidos, dependem da ajuda dos adultos, e, como pessoas idosas e fragilizadas, eles dependem dos filhos entrementes adultos; para a reprodução unem-se homem e mulher; a divisão do trabalho e a especialização facilitam a sobrevivência e uma vida confortável, não apenas na economia; e, por fim, necessita o ser humano do reconhecimento recíproco. À medida que as se relações assentam na reciprocidade, caracterizam-se por uma justiça elementar, tanto constitutiva quanto legitimadora da cooperação.¹⁴

Complementando esse modelo, as teorias contratualistas, ancoradas não num dado histórico, mas numa idéia, para fins de legitimidade; o contrato social é visto como um contrato político originário, que ampara o sistema jurídico-estatal.¹⁵

14. HÖFFE, *op. cit.*, p. 73-74.

15. Exemplificando a idéia de contrato originário, os seguintes trechos do texto "Sobre a expressão corrente: isto pode ser correcto na teoria, mas nada vale na prática", de KANT (In: *A paz perpétua e outros opúsculos*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 2002. pp. 82-83): "Eis, pois, um contrato originário, no qual apenas se pode fundar entre os homens uma constituição civil, por conseguinte, inteiramente legítima, e também uma comunidade. – Mas neste contrato [...] enquanto coligação de todas as vontades particulares e privadas num povo numa vontade geral e pública (em vista de uma legislação simplesmente jurídica), não se deve de modo algum pressupor necessariamente como um facto (e nem sequer é possível pressupô-lo); como se, por assim dizer, houvesse primeiro de provar-se a partir da história que um povo, em cujo direito e obrigações entrámos enquanto descendentes, tivesse um dia de haver realizado efectivamente um tal acto e nos houvesse legado oralmente ou por escrito uma noticia segura ou um documento a seu respeito, para assim se considerar ligado a uma constituição civil já existente. Mas é uma simples idéia da razão, a qual tem no entanto a sua realidade (prática) indubitável; a saber, obriga todo o legislador a fornecer as suas leis como se elas pudessem emanar da vontade colectiva de um povo inteiro, e a considerar todo súbdito, enquanto quer ser cidadão, como se ele tivesse assentido pelo seu sufrágio a semelhante vontade. É esta, com efeito, a pedra de toque da legitimidade de toda a lei pública".

Esse contrato, em primeiro lugar, supõe a liberdade dos participantes para anuírem e ingressarem na avença que lhe é própria. Dada a ausência de uma adesão fática:

[...] o critério formal do livre assentimento se transforma no critério substancial da comprovável “vantagem para cada indivíduo”, isto é, da “vantagem distributiva”. Como essa vantagem também é atribuída à coletividade, o critério pleno se denomina “vantagem distributivo-coletiva”.¹⁶

Hoffe alerta que essa vantagem não pode ser entendida de modo restrito – apenas em termos econômicos, ou objetivando apenas o interesse privado: “[...] o que importa, na verdade, é que ninguém seja sacrificado aos interesses de outros, ainda que o número desses outros seja imenso: cada indivíduo vale como pessoa de direitos iguais”.¹⁷

Ademais, para comprovar a vantagem acima, a teoria contratualista volta-se ao seu oposto, isto é, vislumbra um estado desprovido de qualquer dominação, sem o direito e o Estado. Nesse cenário, cada qual disporia de autonomia absoluta para buscar seus objetivos sob os meios que preferisse.

Ocorre que, na ausência de reconhecimento e garantia (inclusive quanto à integridade física e ao patrimônio), esse direito absoluto decerto se torna – sustenta a teoria contratualista – ausência absoluta de direito. A liberdade, no plano social, encontra limites na igual aptidão humana de agir num espaço limitado. A justiça, então, reclama a desistência do suposto direito absoluto em prol de uma liberdade harmonizada racionalmente. Na definição kantiana, ação justa é aquela que “por si, ou por sua máxima, não constitui um obstáculo à conformidade da liberdade do arbítrio de todos com a liberdade de cada um segundo leis universais”.¹⁸

16. HÖFFE, *op. cit.*, p. 75.

17. *Idem*, *ibidem*.

18. KANT, Immanuel. *Doutrina do Direito*. Trad. de Edson Bini. 2.ª ed. São Paulo: Ícone, 1993. p. 46.

E essa liberdade deve encontrar uma delimitação pública que se afirme, inclusive, na solução dos litígios surgidos. Sobressai, aí, o papel (legítimo, em princípio) do Estado, servindo à coletividade sob regras gerais, de modo que, sendo isso vantajoso para cada um em particular e para a coletividade, “cada indivíduo pode concordar livremente, após madura reflexão sobre o assunto. Isso, porém, corresponde à autolimitação livre, e, precisamente por essa razão, à figura jurídica de um contrato (social)”.¹⁹

Essa perspectiva, com todas as ressalvas que lhe podem ser opostas, já revela o caráter subsidiário do Estado, instrumento para um convívio mais justo entre as pessoas. É essa a idéia que se deve reter e, com o passar dos tempos, estender às situações em que, como já apontado, “[...] a industrialização, a urbanização e a especialização do trabalho, também a globalização [...] acabam colocando alguns grupos em situação desvantajosa, levando a merecê-los uma indenização”.

5. Justiça tributária

A partir daí, fica mais difícil *isolar* o conceito de justiça em um plano individual. Como assinala Rolf Kuntz²⁰:

[...] a própria concepção de pessoa livre e capaz é inteligível apenas quando vinculada a uma estrutura social: só a partir dessa perspectiva é possível dar um sentido claro à noção de liberdade. O indivíduo típico só pode ser pensado como livre, preparado para buscar seus fins e correr seus riscos, quando um arranjo coletivo lhe garante as condições mínimas necessárias. Isso implica neutralizar, pelo menos em relação a alguns requisitos, como educação e saúde, as desvantagens de natureza social, e, quando possível, as de ordem natural, como certas deficiências físicas e intelectuais.

19. HÖFFE, *op. cit.*, p. 70.

20. A redescoberta da igualdade como condição de justiça. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FARIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 151.

O que se pretende dizer, primeiramente, é que o exame do conceito de justiça, para tocar a relação Estado-jurisdicionado, talvez deva abarcar o primeiro na maior amplitude possível de suas atribuições (nunca sem bom senso e coerência), o que se harmoniza à sua razão de existir, fundada na disciplina e no fomento do convívio mais harmônico possível entre aqueles que o integram.

Assim, à inafastável perspectiva individual, deve-se tentar combinar a gama de implicações previsíveis que importam à reunião e união (*i.e.*, aproximação) de todas as individualidades. É verdade que, inúmeras vezes, uma visão que pretenda ser totalizante, a par de utópica, pode obstar a avaliação e/ou a concretização de ações que interessem a cada indivíduo, sendo mais desfavorável que favorável. Ainda assim, uma tal preocupação, no mínimo, contribuiria para legitimar a conclusão que a afastasse. Trata-se, essencialmente, de uma ferramenta para o juízo e para as políticas públicas, e não de uma regra a concretizar, invariavelmente, a justiça da ação estatal²¹.

Na esfera tributária, isso não quer dizer, por exemplo, que a legitimidade de dada exação deva estar vinculada à resolução dos problemas que inspiraram sua criação ou que infinitas contribuições devam ser criadas e exigidas da parcela mais rica da população.

O que visou o exame das características dos direitos sociais e das disposições constitucionais que lhes são pertinentes foi mostrar que mesmo a ordem tributária contempla uma idéia de justiça que vai além das limitações constitucionais ao poder de tributar (da justiça fundada na idéia de *não-impedimento*) e da repartição do ônus conforme a aptidão econômica do contribuinte (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988). Como já ilustrado, o artigo 195 da Constituição Federal de 1988 (que traz prestações de natureza tributária) aponta para uma distribuição de *vantagens/serviços* essenciais ou mesmo uma *compensação* daqueles que, no País, não dispõem de meios próprios para fruírem alguns dos direitos inerentes à noção de cidadania.

21. Como se a ação estatal, para ser justa, devesse sempre passar por fórmulas do tipo: "O Estado deve encaminhar suas ações de modo que as conseqüências previsíveis no plano individual cedam lugar às implicações ou propósitos coletivos". Evidentemente, não é isso que se pretende colocar aqui.

Nesse plano, então, o conceito de justiça tributária vem abranger normas constitucionais atinentes ao direito financeiro²²: da repartição dos recursos arrecadados (questões de federalismo fiscal) à sua efetiva alocação nos termos das prescrições constitucionais (vide os artigos transcritos acima). Admite-se, ainda, o ingresso das políticas públicas baseadas na arrecadação tributária em sua esfera, podendo, sob outro enfoque, estender-se a hipóteses como a desvinculação das receitas oriundas das contribuições (vide o *caput* do artigo 2º da Emenda Constitucional n.º 42/03).²³ Pondo à parte as discussões e fundamentos jurídicos já invocados em torno desses temas, essa *extensão conceitual* da justiça tributária adquire sentido efetivo no campo da legitimidade da tributação (e, antecipando o que melhor se dirá abaixo, o foco é a *justiça* no complexo âmbito da tributação).

22. “Começamos afirmando que ao Estado não são dadas muitas opções; uma política de educação, ou saúde, ou preservação de meio ambiente dependerá sempre, mais ou menos, do seguinte: gastos públicos, de curto, médio e longo prazo e legislação disciplinadora das atividades inseridas em tais campos. A legislação terá ou o caráter de organização do serviço público, ou a promoção indireta do serviço de saúde ou educação por particulares (empresas, não nos enganemos). Esta última opção significa, claramente, promover alguma legislação sobre o assunto, e exercer, de certa forma, o poder de polícia, seja autorizando, fiscalizando ou coordenando e estimulando a coordenação das atividades estatais, privadas e todas entre si.

*Nesta perspectiva, cresce a importância de alguns capítulos constitucionais pouco conhecidos dos juristas em geral. Refiro-me particularmente ao Título VI ('Da Tributação e do Orçamento'), Capítulo II ('Das Finanças Públicas'), artigos 163 a 169. Em geral o estudo de tais normas tem sido relegado a um segundo plano, seja nos currículos das faculdades de direito, seja no debate público. Em geral, também, o estudo de tais normas restringe-se a uma perspectiva negativa dos tributaristas que invocam continuamente os princípios fixados na Magna Carta inglesa (de 1215) para argumentar sempre pela inconstitucionalidade das iniciativas do Estado. É certo que há inúmeras iniciativas inconstitucionais, mas será que nosso estudo jurídico deveria restringir-se ao estudo do limite ao poder de tributar? Será que a tanto se reduz o direito público que precisamos saber em plena transição pós-moderna, digamos assim, do Estado?” (LOPES, José Reinaldo De Lima. *op. cit.*, p. 131-132.) (grifos nossos)*

23. “Art. 2º. Os artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:”

“Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais [...]”.

Não se ignora que, num processo judicial tributário que vise afastar a exigência de um tributo, um argumento fundado nos termos acima, se teoricamente viável, ainda encontraria difícilíssima acolhida, seja por sua abstração (uma visão lógico-formal e individual é mais inteligível que uma visão estrutural), seja por depender de dilação probatória possivelmente inviável, seja porque a competência para suscitá-lo em juízo, conforme o caso, seria do Ministério Público. Ocorre que, independentemente das incertas implicações práticas (especialmente no campo da criação, exigência e extinção das obrigações tributárias) de uma conformação *estendida* do conceito de justiça tributária, o que a presente análise almeja suscitar, antes de tudo, é uma reflexão sobre a amplitude desse conceito em face da própria razão de ser do Estado e das disposições da Constituição Federal de 1988, que o autorizaram a impor prestações de natureza tributária aos jurisdicionados, notadamente, sob finalidades especiais.

De todo modo, é certo que a força de um positivismo radical e de uma cultura jurídica formalista²⁴ contribui para o estranhamento diante da ampliação (prática, em especial) da esfera própria a um conceito como o de justiça tributária. Estranhamento que, naturalmente, inclui o Poder Judiciário. Ocorre, como aponta Lopes²⁵, que o que se coloca como problema básico do Judiciário hoje já não é

24. "Mas além de individualista, a cultura jurídica é formalista. Sobretudo a cultura jurídica transmitida aos estudantes de direito. Observemos o treinamento típico de um estudante. Na Faculdade aprende institutos legais, no estágio aprende a seguir o trânsito de processos pelas repartições cartoriais. Como o grosso do processo dá-se justamente no cartório, pouco aprende do debate, da oralidade, do princípio da concentração dos atos processuais [...] Assim treinado, sai da Faculdade para advogar ou entrar na Magistratura, no Ministério Público. Ingressado, sendo que não dispôs de outro treinamento e vendo-se premido pelo volume de papéis à sua frente e desejando livrar-se o quanto antes deles e, pelo sistema de promoções, daquela vara em que ninguém mais deseja ficar e lhe coube como última opção, passa a despachar furiosamente resolvendo tudo o que pode com as técnicas do processo. Trata-se evidentemente de uma caricatura, e não nos faltam os juizes idealistas e que fazem esforço até sobre-humano para agir diferentemente. Mas importa ressaltar que todo o sistema, as práticas assentadas tradicionalmente, o treinamento recebido cooperam fortemente para desestimular a inovação". (Crise da norma jurídica e a reforma do Judiciário. In: *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. FARIA, José Eduardo (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 83.)

25. *Idem*, p. 85

apenas o julgar conforme a lei. Está-se diante de um quadro mais complexo. As demandas sociais são explosivas na situação brasileira e o que está em cheque não é apenas o Judiciário, mas todo o Estado, toda a composição política da sociedade brasileira. [...] Está em cheque o Estado enquanto ordenador das condições de vida política, ou seja, enquanto garantidor das condições de sociabilidade.

Eventualmente (e é esse o segundo ponto que se pretende destacar), o aludido estranhamento face à ampliação do que se pode entender por justiça tributária tem raízes na *especificação* do conceito de justiça conforme o campo de investigação respectivo. Assim, por exemplo, a justiça é examinada pela doutrina que pesquisa o domínio econômico sob conceitos, regras jurídicas e ferramentas dogmáticas, em geral, que informam o estudo desse domínio, do que normalmente advém uma idéia de justiça própria, mas restrita, às suas correspondentes relações.

O mesmo pode se dar com uma justiça *processual, social, penal*, e ocorre com a justiça *tributária*, que, como dito, tem foco nas limitações constitucionais ao poder de tributar, normalmente evitando cogitar – por razões como a metodologia – além dos conceitos, regras e ferramentas dogmáticas inerentes ao Direito Tributário/Sistema Tributário Nacional.

Tais *derivações* requerem algum cuidado, em especial, por tratarem de um conceito que, por mais ampla que seja sua referibilidade aos negócios humanos, tem caráter universal, além de dispor de um sentido que, sendo comum e (em regra) acessível a todos²⁶, afigura-se irrefutável por qualquer *repartição metodológica*.

Assim, vale colocar em debate²⁷ uma concepção de justiça tributária que minimize finalidades parcialmente extraíveis da própria ordem tributária (e que ressoam disposições primeiras do texto constitucional), em reforço ao – bem mais estreito – âmbito da criação, cobrança, aumento e extinção das obrigações tributárias.

26. I.e., o juízo sobre a “(in)justiça” própria a uma dada ação, ressalvadas maiores especificidades, não comporta problemáticas dissensões e não exige especial instrução por parte do sujeito que julga.

27. Especialmente em tempos atuais.

Obrigações que, como visto através das disposições constitucionais transcritas acima, destinam-se ao financiamento das ações que visam à realização dos fins expressos nos já referidos artigos 3º e 6º da Constituição Federal de 1988.

Embora produzidas sob outro contexto, é interessante reportar as considerações abaixo, de Lopes²⁸, que expressam, por analogia, o que se pretendeu dizer nos últimos parágrafos:

Isto significa que a disputa existente atualmente no Brasil traduz-se no seguinte: quem deve ficar mais rico e quem deve ficar mais pobre? Se nossa perspectiva for individualista e conservadora a resposta será: os de sempre. [...] Estaremos aplicando, numa terrível falácia, a justiça comutativa: o que eu tenho, não devo perder, o que sempre tive deve continuar a ser meu, e as regras que me permitem ter cada vez mais devem ser mantidas, qualquer novo imposto é um confisco, qualquer limitação ao meu atual estado de liberdade é uma tirania. Mas existe nestes argumentos, tão comuns e tão convincentes para os mais despreparados, a extraordinária falácia que consiste no seguinte: a justiça *comutativa*, que tem por objeto a manutenção da igualdade nas trocas e do equilíbrio entre os iguais, é um princípio de ação a ser aplicado dentro da moldura maior da justiça *distributiva*, pela qual se distribui, *proporcionalmente*, segundo os méritos, a capacidade, a necessidade, de maneira igual os benefícios e os malefícios da vida comum. Se o sistema social não consegue mais, por razões de natureza econômica, política e sócio-cultural, distribuir proporcionalmente segundo uma igualdade de necessidades, méritos e capacidades, premiando os espertos, os bem-nascidos, etc., naturalmente a aplicação de um juízo de justiça no caso concreto fica prejudicada.

Adaptando essas considerações ao que foi posto aqui, as justíças *tributária*, *penal*, *processual*, etc. devem buscar enquadrar-se na *moldura* da justiça enquanto conceito de natureza universal e possuidor de um sentido comum e, em regra, acessível a todos. Pos-

28. *Op. cit.*, p. 140-141.

to isso, e tendo em mente os objetivos que informam a Constituição Federal de 1988 ou o Estado brasileiro, parece convir a *extensão* do conceito de justiça tributária à maior (e mais coerente) amplitude possível de suas atribuições²⁹, para considerar políticas públicas financiadas pela arrecadação fiscal, normas de direito financeiro, etc.

É inegável a pertinência e utilidade dos *recortes metodológicos* empreendidos pelos cientistas/estudiosos em face dos objetos de seus estudos. A presente análise não pretende - e nem teria condições - de afirmar outra coisa. Apenas acredita-se que, tão difícil quanto refutar tais “recortes”, é assimilar a força de seu emprego partindo de um conceito como o de justiça e numa perspectiva como a brasileira.

6. Referências bibliográficas

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

FARIA, José Eduardo. O Judiciário e os direitos humanos e sociais: notas para uma avaliação da justiça brasileira. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 94-112.

HÖFFE, Otfried. *O que é justiça*. Trad. de Peter Naumann. EDPUCRS: Porto Alegre, 2003.

KANT, Immanuel. *Doutrina do Direito*. Trad. de Edson Bini. 2ª edição. São Paulo: Ícone, 1993.

_____. Sobre a expressão corrente: Isto pode ser correcto na teoria, mas nada vale na prática. In: *A paz perpétua e outros opúsculos*. Trad. de Artur Morão. Lisboa: Edições 70, 2002.

KUNTZ, Rolf. A redescoberta da igualdade como condição de justiça. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. (Org.). São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 144-155.

29. Medida que, naturalmente, deve ser objeto de exame caso a caso.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Crise da norma jurídica e a reforma do Judiciário. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 68-93.

_____. Direito subjetivo e direitos sociais: o dilema do Judiciário no Estado social de Direito. In: FARIA, José Eduardo (Org.). *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. pp. 113-143.

TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. In: *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. pp. 679-705.

_____. Considerações sobre o futuro da hermenêutica tributária à luz dos princípios da liberdade e justiça tributária. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, n.º 88. pp. 24-32.

INFERÊNCIAS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E SIGILO BANCÁRIO

Thaís Cíntia Cárnio

1. Introdução

Tratar da questão do sigilo tanto bancário quanto fiscal não se afigura tarefa simples nos dias de hoje, porém, certamente é de grande valia acadêmica e prática fazê-lo. Têm-se mostrado extremamente freqüentes os pedidos de quebra de tais sigilos, seja pelo Ministério Público, pela Polícia, pela autoridade fiscal ou mesmo pelas infundáveis Comissões Parlamentares de Inquérito formadas com os mais variados propósitos.

Se, de um lado, o sigilo bancário é entendido como o direito de clientes de instituições financeiras e terceiros terem sua privacidade preservada no que se refere a seus dados pessoais e às operações que celebram junto àquelas pessoas jurídicas, de outro, tal direito corresponde à obrigação das instituições e seus agentes de manter a devida confidencialidade de tais informações.

Embora os sigilos bancário e fiscal não estejam claramente expressos na Constituição Federal, conforme será apresentado adiante, tais institutos podem ser entendidos como direito fundamental à privacidade, colocando os estudiosos da matéria diante de um tema eminentemente constitucional.

Em que pese a relevância de tal direito, este não pode ser entendido como absoluto, não podendo prevalecer sobre a própria necessidade de controle do sistema econômico pelo Estado, objetivando que este opere com lisura e mantendo a salubridade das relações financeiras.

O livre exercício do direito ao sigilo não deve ser abusivo, do contrário a nobreza desse instituto estaria comprometida, na medida em que seria transformado em verdadeiro pretexto para acobertar práticas lesivas à integridade do sistema financeiro e fiscal.

Trata-se, portanto, da necessidade de que sejam corretamente definidos e retratados os limites adequados ao gozo do direito de sigilo e os órgãos competentes para quebrá-lo, a forma legal de fazê-

lo e as justificativas adequadas para tal procedimento. Nesse sentido, cabe salientar que, quanto ao sigilo fiscal, a própria Constituição, em seu artigo 37, inciso XX (conforme redação da Emenda Constitucional nº 42/03), dispõe claramente sobre a possibilidade legal de que as administrações tributárias dos entes públicos atuem de forma integrada, inclusive compartilhando cadastros e informações fiscais.

Dada a especificidade da matéria e as severas implicações que a devassa de informações pessoais podem causar ao violado, o aprofundamento do tema se faz especialmente relevante, bem como o enfrentamento de questões atinentes à pertinência dos pedidos e legitimidade dos solicitantes para tanto.

O presente artigo objetiva comparar o tratamento dado no ordenamento pátrio à forma, como tal tema é tratado em outros sistemas jurídicos, bem como os princípios tributários afetos à matéria, dirimindo dúvidas que se fazem especialmente frequentes e elucidando como essas questões têm sido tratadas pela doutrina e jurisprudência hodiernamente.

Para tanto, é mister analisar o conceito de sigilo, sua evolução histórica, natureza jurídica e outros conceitos especialmente relevantes. Posteriormente, discorrer-se-á sobre a regulamentação em vigor sobre o tema e o poder-dever fiscalizador do Estado.

2. Sigilo

2.1. Conceito

Pontes de Miranda¹ já esclareceu que é reconhecida aos homens a liberdade ativa de emissão de seus pensamentos. Na mesma medida, também lhes é concedida a liberdade negativa de pensar, mas não exprimir; saber, porém, não dizer.

Juridicamente, pode-se valer das lições desse eminente jurista para conceituar sigilo como essa liberdade de não emitir o pensamento

1. *Comentários à Constituição de 1967*, tomo V, 3ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.169.

para todos ou além de certo grupo de pessoas. É justamente dessa liberdade de não emitir o pensamento que se irradia o direito ao sigilo.²

Tércio Sampaio Ferraz Júnior³, baseando-se no entendimento de Pontes de Miranda, elabora ainda mais o conceito, esclarecendo que se faz necessário distinguir entre o objeto e o conteúdo desse direito subjetivo fundamental. Nesse sentido, pode-se entender que o objeto ou bem protegido é o que Pontes de Miranda trata como *a negação de comunicação do pensamento*. O conteúdo, por sua vez, seria a faculdade específica de resistir ao devassamento, a opção que lhe acolhe de manter o sigilo da informação. Sampaio conclui que o sigilo não é, portanto, o bem protegido pelo direito fundamental, mas refere-se à faculdade de agir (manter sigilo).

Ainda nessa idéia, José Cretella Júnior⁴ entende que sigilo é a liberdade de não emitir o pensamento, senão para um ou apenas para um, enquanto Paulo José da Costa Júnior⁵ acredita tratar-se do círculo concêntrico de menos raio em que se desdobra a intimidade.

Walter Ceneviva⁶ entende que segredo e sigilo são sinônimos e se refere ao conhecimento cuja divulgação é vedada a terceiro, ainda que este tenham interesse em sua revelação, e se constitui num fato a omitir, mesmo que se trate de algo que não tenha acontecido.

Para Santos Cifuentes⁷, sigilo não se refere à vida interior ou à solidão, mas àquelas situações, pensamentos ou dados que pertencem à pessoa e, seja por sua índole ou vontade, estão destinados a não serem propagados nem conhecidos por terceiros.

2. MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo VII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p.129.

3. *Sigilo de Dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado*. Cadernos de Direito Constitucional e ciência política, nº 1, ano 1, São Paulo: Revista dos tribunais, 1992, p. 79-80.

4. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. vol I. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 268.

5. O direito de estar só: tutela penal da intimidade. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 1970, p. 73.

6. *Segredos Profissionais*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 13.

7. *Derechos Personalissimos*. 2ª edição. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1995, p. 558.

Examinando os conceitos supra mencionados, pode-se verificar que todos têm um ponto comum: a pessoa detém o direito fundamental de reservar para si a opção de comunicar ou não seus dados e, caso o faça, ainda é sua faculdade determinar qual a extensão do conhecimento com a qual estará de acordo, bem como a definição de quais serão os destinatários dessa informação revelada.

Em que pese tratar de um direito fundamental, o sigilo não pode ser entendido como absoluto. Existem possibilidades específicas para sua quebra, desde que cumpridos determinados requisitos. Tais hipóteses fundamentam-se na necessidade de defesa e salvaguarda de interesses considerados mais relevantes e serão oportunamente analisadas neste artigo.

2.1.1. Sigilo Bancário

O conceito de sigilo bancário varia de país a país, conforme os diversos fundamentos existentes: responsabilidade extracontratual ou contratual, base constitucional ou infraconstitucional, uso e assim por diante. Outro elemento que afeta a homogeneidade de conceitos é a variação na sua abrangência. Isso decorre da própria definição de dados bancários, que podem abarcar apenas as informações decorrentes de operações passivas do cliente com a instituição financeira, como também operações ativas, dados pessoais relativos a patrimônio, atuação profissional, etc.

Sergio Carlos Covello⁸ entende que sigilo bancário é a obrigação que os bancos têm de não revelar, exceto por justa causa, as informações obtidas em decorrência de sua atividade profissional.

Como se pode observar, a manutenção do sigilo bancário apresenta-se como uma obrigação do banco, que deve proteger, de forma eficaz, as informações que lhe são fornecidas pelos clientes no exercício de suas atividades. Importante salientar que essa obrigação não se limita apenas à instituição, como também a todos os funcionários que a integram ou tenham acesso às informações, não importando a existência formal de vínculo empregatício.

8. *O Sigilo Bancário com particular enfoque na sua esfera civil*. 2ª edição. São Paulo: Leud, 2001, p. 86.

Arnold Wald⁹ afirma que o sigilo bancário consiste na obrigação de discrição imposta aos bancos e aos seus funcionários quanto aos negócios presentes e passados de seus clientes, incluindo a abertura, movimentação e encerramento de contas.

Nelson Abrão¹⁰ é incisivo em seu conceito, ensinando que se trata de uma obrigação do banqueiro, a benefício do cliente, de não revelar cartões, fatos, atos, cifras ou outras informações que teve conhecimento em decorrência do exercício de sua atividade bancária, notadamente aqueles que se referem a seu cliente, sob pena de sanções civis, penais ou disciplinares.

Abordando o tema sob um enfoque distinto, há autores que defendem ser o sigilo bancário uma garantia constitucional. É o caso de José Augusto Delgado,¹¹ que defende tratar-se de proteger a privacidade das pessoas nos campos econômico e financeiro, não permitindo que se tornem públicos os atos privados praticados.

Miguel Reale,¹² por sua vez, entende que o sigilo bancário é, ao mesmo tempo, direito e dever conferido aos bancos de resguardar o sigilo necessário ao exercício profissional, calcando-o no texto da Constituição Federal, artigo 5º, inciso XIV.

Deveras interessante o entendimento de Luís Roberto Barroso,¹³ que confere ao sigilo bancário papel mais abrangente. Para Barroso, além de ser uma proteção individual do cliente, mantendo sua privacidade no que concerne a seus dados financeiros, e um dever

9. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na Lei Complementar nº 70. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, RT, v. 1, out/dez 1992, p. 199.

10. *Direito Bancário*. 8ª edição, rev., atual. por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 58.

11. O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista do Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo, RT, v. 4, n. 13 jul/set. 2001, p. 31.

12. Sigilo Bancário – Ministério Público – notificação para fornecimento de dados e informações: parecer. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, Forense, v. 324, n. 89, out/dez. 1993, p. 117.

13. Banco Central e Receita Federal: comunicação ao ministério Público para fins penas; obrigatoriedade da conclusão prévia do processo administrativo. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo, RT, v. 5, n. 17, 2002, p. 212.

profissional de discrição do banco, o sigilo é uma garantia de interesse público, que favorece a credibilidade e estabilidade do sistema bancário, bem como a segurança do Estado e da sociedade.

O sigilo bancário apresenta tanto âmbito subjetivo como objetivo.¹⁴

2.1.1.1. Aspecto Subjetivo

No âmbito subjetivo, são sujeitos do sigilo bancário os participantes da relação bancária, ou seja, os clientes, banco e terceiros que eventualmente possam estar envolvidos na estrutura da operação realizada. O conceito de cliente pode ser mais restrito, referindo-se apenas àquela pessoa que tenha relação jurídica contratual e mais duradoura com a instituição financeira, ou, num sentido mais amplo, todos aqueles que se valem dos serviços dos bancos, ainda que de forma pontual ou descontinuada. Se considerado o objetivo final do sigilo de proteger a privacidade dos dados, o conceito mais amplo se apresenta como mais adequado.¹⁵

Ademais, na qualidade de terceiros, estão incluídos os avalistas, fiadores, familiares ou mesmo as pessoas jurídicas das quais os clientes participem, seja como administradores, seja como sócios.

Quanto ao sujeito obrigado a manter o sigilo de informações, considerando as disposições constantes da Lei Complementar nº 105/01, art. 1º, pode-se verificar que estão obrigados à manutenção do sigilo das operações ativas, passivas e de serviços prestados: (i) os bancos de qualquer espécie; (ii) as distribuidoras de valores mobiliários; (iii) as corretoras de câmbio e de valores mobiliários; (iv) as sociedades de financiamento, crédito e investimentos; (v) as sociedades de crédito imobiliário; (vi) as administradoras de cartões de crédito; (vii) sociedades de arrendamento mercantil; (viii) administradores de mercado de balcão organizado; (ix) cooperativas de crédito; (x) associações de poupança e empréstimo, bolsas de valores e de mercadorias e futuros; (xi) entidades de liquidação e compensação;

14. FERNÁNDES, Maria José Azaustre. *El secreto bancario*. Barcelona: J. M. Bosh Editor, 2003, p. 33.

15. *Ibidem*, p. 37.

(xii) outras entidades assim consideradas pelo conselho Monetário Nacional; e (xiii) empresas de fomento comercial (*factoring*).

Como se pode observar, não estão apenas consideradas as instituições bancárias em sentido estrito, mas as instituições financeiras em geral, bem como outras especificadas em lei.¹⁶ Além do quê, a obrigação de sigilo se estende às pessoas que prestam serviços em tais instituições.

2.1.1.2. Aspecto Objetivo

A delimitação do objeto protegido pelo sigilo bancário não é tão pacífica quanto as questões relativas aos sujeitos nele envolvidos, pois a doutrina e jurisprudência não são unânimes a respeito.

Com o objetivo de sumarizar adequadamente este aspecto tão importante do conceito em estudo, pode-se considerar que os dados protegidos pelo sigilo bancário não se limitam apenas àqueles concernentes à movimentação financeira havida na conta corrente do indivíduo, mas extrapola esse conceito expandindo-se para outros elementos que estejam direta ou indiretamente relacionados com as operações bancárias realizadas pelo sujeito de direito.

Os “dados” incluiriam as informações cadastrais do cliente, questionários que tenha respondido à instituição com a qual opera, tipos de investimento pelos quais tem preferência, entre outros. Sumarizando, pode-se considerar “dados” todas as informações conhecidas pelas instituições financeiras em decorrência da relação jurídica estabelecida com seu cliente, havendo ou não vínculo contratual. Tais dados podem ser obtidos junto ao cliente ou mesmo sobre o cliente, mas advindos de outras fontes.

Convém observar que Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹⁷ entende que o simples cadastro com nome, endereço e filiação é item de comunicação tão corriqueira que não estaria abrangido pelo sigilo. Já

16. COVELLO, Sérgio Carlos. *O Sigilo Bancário com particular enfoque na sua esfera civil*. 2ª edição. São Paulo: Leud, 2001, p. 92.

17. Sigilo Bancário. *Revista de Direito Bancário de Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo, RT, v. 14, n. 4, out/dez 2001, págs. 18-19.

detalhes intrínsecos à relação entre as partes, como o tempo em que é cliente, interrupção dessa relação, etc., deveriam ser protegidos.

Por sua vez, José Adércio Sampaio defende que os dados cadastrais também devem ser incluídos sob o manto do sigilo e que seria arbitrário entendimento diverso, posto que ensejaria uma redução não prevista constitucionalmente.¹⁸

O Supremo Tribunal de Justiça manifestou-se em igual sentido quando julgou o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 5.065/MG, em 19.03.1996, entendendo que qualquer informação em poder de estabelecimento bancário, mesmo que não descreva movimentação bancária, deve ser obtida através do Poder Judiciário.¹⁹

Observa-se, assim, que a abrangência do termo propicia maior proteção à privacidade do cidadão, que só terá suas informações reveladas dentro dos limites formais e materiais da lei, conforme será observado adiante.

3. Histórico

A maioria dos doutrinadores, entre eles Sergio Covello, entendem que a confidencialidade dos dados bancários tem sua origem nos templos da antiguidade, nos primórdios da atividade bancária.²⁰

Na doutrina estrangeira, José Maria Guillén Ferrer²¹ acompanha esse entendimento. Afirma que já na Antiguidade havia estabelecimentos bancários, a maioria em templos, nos quais sacerdotes exerciam as funções de banqueiros, atribuindo às operações bancárias um caráter secreto, quase sagrado.

18. *O direito à intimidade e à vida*: uma visão jurídica da sexualidade, da comunicação e informações pessoais, da vida e da morte. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, pág. 554.

19. 5ª Turma do Supremo Tribunal Federal, RHC 5.065/MG, Relator: Ministro Edson Vidigal, j. 19.03.1996, DJU 29/09/1997, p. 48228, in LEXSTJ, 102:233.

20. COVELLO, Sergio Carlos. *O Sigilo Bancário com particular enfoque na sua esfera civil*. 2ª edição. São Paulo: Leud, 2001, p. 19.

21. *El secreto bancario y sus límites legales*: límites de derecho público. Valencia: Titant lo blanc, 1997, pág. 25.

Na Idade Média, as operações de crédito realizavam-se de forma primitiva, contudo, a partir do século XI, com o desenvolvimento da atividade comercial na Europa, as operações bancárias tomaram impulso. Desde então, observa-se a confidencialidade dessas informações.

Na Idade Moderna, o sigilo, até então entendido como uma obrigação moral, passa a ter sua previsão jurídica. A partir do século XV, alguns bancos europeus inserem em seus estatutos cláusula sobre o dever de guardar sigilo sobre as operações efetuadas. No século XVII, o legislador interessa-se pelo sigilo, e observa-se na legislação francesa as primeiras linhas sobre o tema.²²

Hodiernamente, a concepção de sigilo nas operações bancárias internacionalizou-se e o reflexo desse sentimento pode ser observado em vários ordenamentos jurídicos que versam sobre a matéria. Ademais, a própria agilidade com que a informação circula com os atuais meios de comunicação e o rompimento de fronteiras sócio-político-econômicas trazido pela globalização ensejam maior proteção dos dados.

Há a necessidade de coibir a circulação de capital sem origem pela malha financeira internacional, evitando a livre circulação de recursos decorrentes de atividades excusas ou de terrorismo. O debate sobre a privacidade do particular em face do interesse público coloca-se como cerne da discussão e demanda respostas dos legisladores e operadores do direito.

4. Direito Comparado

4.1. Argentina

A análise das semelhanças e diferenças entre o direito argentino e o pátrio faz-se importante não apenas por questões relacionadas à proximidade geográfica de ambos os países. Trata-se de um

22. Op. cit., pág. 27.

relevante parceiro econômico, com o qual o Brasil tenta estreitar relações paulatinamente, ainda que os avanços nesse sentido, tanto sob a égide das negociações desenvolvidas no âmbito do Mercosul – Mercado Comum do Cone Sul –, como isoladamente, demonstrem-se mais tímidos do que se gostaria.

Em qualquer hipótese, tal aproximação, se, por um lado, afigura-se trabalhosa, de outro, mostra-se mais que necessária: inequívoca. Comparar a evolução do Mercosul com a economia do bloco europeu, desconsiderando fatos sociológicos, históricos e jurídicos, é uma grande impropriedade. Acreditar no estreitamento desses países sem que se tenha conhecimento das similitudes e diferenças jurídicas demonstra falta de tecnicidade, mormente num tema que transpõe fronteiras e permeia intensos debates internacionalmente, como o sigilo bancário. Feitas essas considerações preliminares, apresenta-se, a seguir, o sigilo bancário sob a perspectiva do direito argentino.

O jurista Eduardo A. Barreira Delfino²³ ensina que o sigilo bancário é implementado em benefício dos clientes bancários. As instituições financeiras devem guardar segredo sobre as operações passivas celebradas, conforme dispõe o artigo 39 da Lei nº 21.526/77, ressalvados os casos em que sejam legalmente autorizados a romper esse sigilo.

Na Argentina, o sigilo bancário fundamenta-se em pilares constitucionais, sendo entendido como decorrência do respeito ao direito de intimidade, salvaguardado pelas disposições constantes do art. 18 da Constituição Nacional, que trata da inviolabilidade do domicílio e dos papéis privados; do artigo 19 da Lei Fundamental, no qual encontra-se estabelecido que são reservadas apenas a Deus as ações privadas que não venham a causar prejuízo a terceiros; e do artigo 11, § 2º do Pacto de San Jose da Costa Rica. Cabe salientar que os dispositivos deste tratado são hierarquicamente nivelados como norma constitucional.²⁴

23. El cliente es el beneficiário del secreto financiero. In: *El derecho – jurisprudencia general*. Buenos Aires: 1998. t.177, pp. 168-170.

24. MIGHETTI, Carlos M. Peculiaridades inexploradas del secreto financiero. In: ARZAQUET, Gabriel A. Vasquez, MIGUETTI, Carlos M. *Secreto Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1999. p. 51.

Em que pese o *status* de direito constitucionalmente protegido, não se trata de um direito absoluto. A legislação infraconstitucional que regulamenta o sigilo prevê as exceções admitidas, contudo, deve-se pontuar que este rol é taxativo, portanto não permite a interpretação extensiva de suas disposições. A título de exemplo, a Corte Nacional Federal Contencioso Administrativo, Sala II, em sentença de 21.5.1981, determinou que a Comissão Nacional de Valores (CNV) está impedida de investigar contas correntes, vez que a lei que cria mencionada comissão não lhe faculta realizar tal tipo de investigação.²⁵

A Lei nº 21.726/77 delimita que o sigilo bancário deve se restringir às operações passivas das entidades financeiras, além de estabelecer os requisitos devem ser cumpridos para a o rompimento do segredo de dados. Primeiramente, cabe salientar que são admitidos os requerimentos realizados de informações: (i) por juízes, em causas judiciais; (ii) pelo Banco Central da Argentina, desde que no exercício de suas atribuições; e (iii) pelos órgãos arrecadadores de impostos, formal e previamente, desde que os dados se refiram a um responsável determinado, no curso de uma verificação impositiva.

4.2. Estados Unidos

A jurisprudência norte-americana, com sua natureza consuetudinária, entende que o sigilo decorre de um contrato tácito entre o banco e seu cliente, constituindo-se um dever para aquele e um direito para este.

Na Suprema Corte americana, houve a prevalência desta visão, em detrimento da tese que amparava o sigilo bancário na Quarta Emenda, a norma constitucional que protege a privacidade. Entendimentos nesse sentido podem ser observados no Caso *Califórnia Bankers Association vs. Secretary of the Treasury*, de 1974, que negou que a proteção da referida emenda, destinada a amparar o

25. MUGUILLO, Roberto A. El secreto bancario y el blanqueo o lavado de activos proveniente de ilícitos. In: MUGUILLO, Roberto A. (director). *Manual de Operaciones Bancarias y Financieras*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2002, p. 253.

indivíduo, sua casa e seus documentos de medidas arbitrárias do governo, pudesse ser estendida à proteção do sigilo.²⁶

A Lei sobre Relatórios de Transações Monetárias Domésticas e Estrangeiras, conhecida como Lei sobre Sigilo Bancário (Bank Secrecy Act), promulgada em 1970, impõe às instituições de crédito obrigação de colaborar com o Estado, mantendo registros e apresentando relatórios ao Secretário do Tesouro.

A Lei sobre Direito à Privacidade Financeira, por sua vez, permite à autoridade fazendária requisitar informações aos bancos, desde que respeitem certos trâmites procedimentais que visam à proteção da privacidade financeira do indivíduo.

Em 1986, é aprovada a Lei sobre o Controle da Lavagem de Dinheiro (Money Landering Control Act), com a intenção clara de conter o processo de criação de justificativas para o dinheiro sem origem, e para que o Estado se munisse de novos recursos para a obtenção de informações protegidas pelo sigilo bancário.

Essa intensa batalha contra o dinheiro de origem escusa aperfeiçoou-se ainda mais após a dramática série de atentados terroristas que levou à queda das torres do World Trade Center, em Manhattan, em 11.9.2001. Expediu-se o US Patriot Act, um conjunto vasto de normas que objetiva obstruir o terrorismo.

Entre outras medidas, direitos de imigrantes foram restringidos, liberdades civis foram afetadas e, o mais importante para a matéria estudada neste artigo, relativizou-se o direito ao sigilo de dados bancários dos cidadãos em benefício de maior transparência do fluxo de capitais no mercado financeiro.

4.3. Suíça

Justamente em vista do crescimento da onda terrorista na esfera internacional, o sigilo, tão característico da atividade bancária suíça, vem sofrendo abalos decorrentes da pressão de organismos internacionais.

26. FERNÁNDEZ, Maria José Azatustre. *El secreto Bancario*. Barcelona: J.M. Bosh Editor, 2003, p. 138.

Há obrigatoriedade de que as instituições financeiras forneçam registros bancários em atendimentos às solicitações das autoridades judiciárias no curso de instrução criminal, pois se aplica o princípio da obrigatoriedade de cooperação.²⁷

Da mesma forma, as filiais de bancos suíços no exterior devem igualmente fornecer as informações requeridas por autoridades supervisoras, especialmente se tratando da Comissão Bancária Federal e do Banco Nacional Suíço.²⁸

Finalmente, na década de 1990, a Suíça resolve tomar medidas mais enérgicas para evitar a lavagem de dinheiro e entra em vigor nova disposição do Código Penal que tipifica tal crime. Em 1998, é promulgada a Lei contra a Lavagem de Dinheiro no Setor Financeiro, que impõe às instituições financeiras o dever de denunciar às autoridades competentes as atividades que suspeitem ser de lavagem de dinheiro. Concomitantemente, essas instituições devem tomar as providências necessárias ao bloqueio dos fundos do cliente por um prazo de cinco dias úteis.²⁹

4.4. Luxemburgo

O sigilo bancário é extremamente protegido nesse Grande Ducado, sendo que o banqueiro ou bancário que rompa o segredo da relação existente entre o cliente e a instituição financeira comete infração penal.

Curiosamente, até recentemente o sigilo não podia ser oposto à autoridade fazendária, isto porque a legislação vigente atribuía às instituições financeiras o dever de prover àquela autoridade todas as informações necessárias para assegurar a cobrança e o recebimento de tributos.³⁰

27. INTERNATIONAL BANK SECRECY. London: Sweet & Maxwell/General Editor Dennis Campbell B. A., J.DLLM, 1992, p. 201-202.

28. *Op. cit.*, p. 680.

29. FERNÁNDEZ, Maria José Azatustre. *El secreto Bancario*. Barcelona: J.M. Bosh Editor, 2003, p. 124.

30. COVELLO, Sergio Carlos. *O Sigilo Bancário com particular enfoque na sua esfera civil*. 2ª edição. São Paulo: Leud, 2001, p. 44.

Com o advento do Regulamento de 24 de março de 1986, torna-se oficial a proibição de acesso à informação bancária, inclusive para a autoridade fazendária que, para obtê-la, necessitará de autorização judicial, somente concedida em casos de presunção de fraude fiscal.³¹

4.5. Direito Comunitário Europeu

Embora a Diretiva nº 46/95, de 24 de outubro de 1995, emanada pelo Parlamento e Conselho Europeu, verse sobre o dever dos estados-membros protegerem os direitos e liberdades fundamentais, em especial no que se refere ao direito de privacidade em relação ao processamento de dados, há uma forte tendência de reduzir esse manto de proteção à privacidade.

Isso se deve à crescente preocupação com o combate à evasão fiscal, lavagem de dinheiro e crimes conexos, como tráfico de entorpecentes e terrorismo. Com esse objetivo, foram firmados vários acordos, entre os quais pode-se destacar a Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Narcóticos e Substâncias Psicotrópicas de 1988, a Declaração de Princípios do Comitê da Basiléia de 1989, a Diretiva nº 308/91, o Regulamento nº 467/01, do Conselho da União Europeia.

A Convenção das Nações Unidas contra o Tráfico Ilícito de Narcóticos e Substâncias Psicotrópicas de 1988 estabelece que os estados signatários deverão tipificar como crime suscetível de extradição a lavagem de dinheiro e auxiliar na investigação desse delito, bem como do tráfico de drogas, concedendo o poder para as autoridades internas de confiscar os bens e ativos utilizados nessas atividades. Também deverão aprovar normas que propiciem às autoridades competentes o poder de solicitar às instituições financeiras ou equiparadas os registros de operações ligadas àqueles atos ilícitos.

31. MEJORAR EL ACCESO A LA INFORMACIÓN BANCARIA POR MOTIVOS FISCALES. Francá: Edições da OCDE, 2000, págs. 34-35.

Em linha semelhante, e procurando trazer mais equilíbrio e salubridade ao mercado financeiro, o Comitê de regulação e Supervisão Bancária estabeleceu os Princípios do Comitê da Basileia, de acordo com os quais as instituições financeiras devem, entre outras providências, abster-se de manter contas sem a clara identificação do titular; adotar as cautelas necessárias para detectar e evitar operações suspeitas, incluindo treinamento de seus funcionários para evitar a lavagem de dinheiro; e informar às autoridades acerca de atos, negócios, transferência ou proposta que possa envolver lavagem de dinheiro, ensejando, inclusive, o bloqueio de contas.

A Diretiva 308/91 centralizou suas preocupações na prevenção da utilização do sistema financeiro para a lavagem de dinheiro. Os Estados-membros comprometeram-se a assegurar que as instituições financeiras e equiparadas cooperarão com as autoridades que combatem o ilícito supra mencionado, levando a seu conhecimento indícios desse crime ou fornecendo dados que lhe sejam solicitados, respeitando a forma estabelecida em lei.

Já o Regulamento nº 467/01 disciplina o bloqueio de todos os capitais e recursos financeiros pertencentes a quaisquer pessoas físicas e jurídicas, entidade ou organismo que esteja relacionado com a facção afegã designada Talibã.

5. Princípios do direito tributário afetos ao sigilo bancário

5.1. O significado etimológico de princípio

Para o presente estudo, convém apresentar um breve significado etimológico da palavra princípio, enfrentando, igualmente, seu sentido jurídico.

A palavra foi originalmente introduzida na Filosofia por Anaximandro, posteriormente utilizada no sentido de fundamento de raciocínio por Platão³² e como premissa maior de uma

32. PLATÃO. *Teeteto*, 155 d.

demonstração física por Aristóteles.³³ Emmanuel Kant,³⁴ por sua vez, entendeu que princípio é toda proposição geral que pode servir como premissa maior num silogismo.

Etimologicamente, “princípio” decorre do latim *principium*, *principii*, e encerra a idéia de começo, origem, base.

Celso Antonio Bandeira de Mello³⁵ expôs sua definição de princípio como sendo um mandamento nuclear de um sistema, uma disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhe o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Para Antonio Roque Carrazza,³⁶ se entendido leigamente, trata-se de um ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer. Ademais, em qualquer ciência, princípio refere-se a um alicerce, um ponto de origem. Pressupõe sempre a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, ainda, é a pedra angular de qualquer sistema.

Geraldo Ataliba, por sua vez, ensina que sistema é, sob uma perspectiva unitária, uma composição de elementos de caráter orgânico da realidade que nos cerca. O caráter lógico do pensamento humano conduz justamente à abordagem das realidades que pretende estudar sob critérios unitários, dada a utilidade científica e conveniência pedagógica, com intuito de reconhecer coerentemente a composição de diversos elementos num todo unitário, integrado em uma realidade maior.

Assim sendo, pode-se concluir que princípio é a premissa maior que dá sentido e integração a uma razão que sustenta a união harmônica de um conjunto de elementos.

33. *Metafísica*, V, 1, 1.012 b 32 – 1.013 a 19.

34. *Crítica da Razão Pura*, Dialética, II, A.

35. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 545.

36. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 16. Ed., 2001, p. 30.

Conforme lições de Paulo de Barros Carvalho³⁷, o termo “princípio” é utilizado em direito para denotar as regras de que falamos, como também para apontar normas que fixam critérios objetivos muito relevantes, e para ser usado, igualmente, para significar o próprio valor, independentemente da estrutura a que está agregado, assim como o limite objetivo sem a consideração da norma.

Tecidas as presentes considerações sobre o termo “princípio” e sua utilização no âmbito jurídico, passa-se à análise de cada um dos princípios de direito tributário afetos ao sigilo bancário.

5.2. Princípio da Legalidade

O artigo 5º, inciso II, de nossa Carta Magna estabelece claramente que ninguém pode ser constrangido a agir desta ou daquela forma, senão sob a égide de lei que assim define.

Eurico Marcos Dinis de Santi³⁸ ensina que o primado da legalidade refere-se à veiculação na forma da lei e que eventuais contingências e discussões doutrinárias sobre a pertinência do veículo introdutor na ordem jurídica não macula o cânone da legalidade. Conclui, além disso, que a lei é portadora, por presunção, do conceito de validade, desde o momento de sua enunciação. Portanto, uma lei marcada pela inconstitucionalidade permanece válida até que manifestamente seja, nas palavras do mencionado autor, purgada pelo direito.

Assim, tanto a quebra do sigilo bancário como a instituição de um tributo devem ser previstas e instituídas nos limites da lei válida, sem o que se estaria diante de grave violação de direitos individuais.

5.3. Princípio da Segurança Jurídica

Conforme analisado anteriormente, o sigilo bancário nasce, originalmente, de um dever na esfera moral, evoluindo gradativamente

37. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 13. Ed., 2000, p. 142.

38. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 72-74.

e ingressando na esfera jurídica, materializando-se em obrigação de caráter coativo.

Como consequência do grau de juridicidade no qual está imerso esse instituto, há uma clara definição de direitos atribuídos a um dos participantes da relação jurídica, em contraponto aos deveres impostos ao outro. As partes esperam, desta forma, que seus anseios pela previsibilidade dos efeitos jurídicos da regulação de conduta se estabeleçam e persistam no tempo.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,³⁹ esse sentimento tranqüiliza os cidadãos, possibilitando o planejamento de ações futuras, pois ficam confiantes no modo como serão aplicadas as normas ao caso concreto, ao mesmo tempo em que a certeza desse tratamento normativo lhes apazigua quanto aos direitos adquiridos e à força da coisa julgada em eventos passados.

Percebe-se que o Princípio da Segurança Jurídica gera efeitos bidirecionados, pois assegura os fatos ocorridos no passado e causa certo conforto sobre o que se esperar do futuro. Há necessidade de que o cidadão sinta essa tranqüilidade no que se refere aos limites para revelação de seus dados bancários.

5.4. Princípio da Proporcionalidade

Conforme lições de Willis Santiago Guerra Filho⁴⁰, o princípio da proporcionalidade expressa um pensamento aceito por ser considerado justo e razoável, e de comprovada utilidade no equacionamento das questões práticas, seja nos diversos ramos do direito, seja em outras disciplinas, sempre que se tratar de descoberta do meio mais adequado para alcançar determinado objetivo.

A doutrina alemã, por sua vez, ensina que tal princípio subdivide-se em três elementos que, juntos, possibilitam equilibrar os valores fundamentais em contraste: a adequação (*Geeignetheit*), a

39. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 13. Ed., 2000, p. 92.

40. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos, Instituto brasileiro de Direito Constitucional, 1999, p. 72.

necessidade (*Enforderlichkeit*) e a proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit*).⁴¹

A correta aplicação do princípio da proporcionalidade propiciará a análise e salvaguarda do equilíbrio justo e adequado entre valores conflitantes. No que se refere à inviolabilidade do sigilo bancário, sua aplicação faz-se necessária para a acomodação dos interesses do indivíduo, da sociedade e do Estado.

5.5. Princípio da Razoabilidade

O princípio da razoabilidade, juntamente com o princípio da proporcionalidade, propiciam a equalização e a ponderação das consequências da aplicação de determinada medida em prol do interesse que se pretende salvaguardar.

Tenta-se evitar os excessos na aplicação de determinadas medidas. A abertura do sigilo bancário deve ser sopesada à luz desse princípio, que dará a medida adequada entre a adequação e a necessidade de revelar informações no caso concreto.

6. Principais normas sobre sigilo bancário

A normatização do sigilo bancário no ordenamento jurídico pátrio tem como sua principal fonte a Constituição Federal de 1988. O tema é tratado com ineditismo na esfera constitucional, conforme será discorrido.

As constituições anteriores chegaram a tratar do direito à privacidade de outros tipos de informações, mas não propriamente do sigilo bancário.

A Constituição de 1891, em seu artigo 72, parágrafo 38, garantiu a inviolabilidade do sigilo de correspondência, direito também garantido pela Constituição de 1934. As Constituições de 1937 e 1946 não trouxeram novidades em relação ao tema.

41. BARROS, Suzana de Toledo, *O princípio da proporcionalidade e o controle da constitucionalidade das leis restritivas fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p.73.

A Constituição de 1967, no capítulo denominado “Dos Direitos e Garantias Individuais”, protege o sigilo de correspondência, comunicações telegráficas e telefônicas.

A Carta Magna de 1988, no artigo 5º, inciso XII, garante o sigilo de correspondência, de comunicações telegráficas, de dados e comunicações telefônicas, sendo que, nesta última hipótese, poderá haver a revelação de tais informações por expressa ordem judicial, respeitada a forma estabelecida em lei para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Entende-se que o termo “dados” abarca os dados do cliente mantidos pelas instituições financeiras.

Na esfera infraconstitucional, a Lei nº 4.595, de 31.12.1964, aprovada originalmente como lei ordinária, adquire o *status* de lei complementar na medida em que não apresentava incompatibilidade com os princípios constitucionais aplicáveis à regulamentação do Sistema Financeiro Nacional. Cabe salientar que o artigo 38 da mencionada lei dispunha sobre exceção ao sigilo bancário, pois autorizava a prestação de informações à autoridade fazendária no curso da apuração de fatos tributáveis.

A Lei nº 8.021, de 12.4.1990, em seu artigo 8º, autoriza a autoridade fiscal a solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, desde que iniciado o procedimento fiscal.

Já a Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991, instituiu a contribuição para financiamento da Seguridade Social. Dispõe que as instituições financeiras, sociedades corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários, sociedades de investimento e de arrendamento mercantil, agentes do Sistema Financeiro da Habitação, bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e instituições assemelhadas e seus associados e empresas administradoras de cartões de crédito deverão fornecer à Receita Federal informações cadastrais sobre os usuários dos respectivos serviços, relativas ao nome, à filiação, endereço e número de inscrição do cliente no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF ou no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, observados os termos estabelecidos pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento.

A Lei nº 9.311, de 24.10.1996, em seu artigo 11, § 3º (com redação inserida pela Lei nº 10.174, de 09.1.2001), esclarece que a Secretaria da Receita Federal resguardará o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo com o objetivo de verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições, bem como para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente.

A Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001, alterou disposições do Código Tributário Nacional. O artigo 198 do CTN passou a vedar a divulgação por parte da Fazenda e de seus servidores, de informação obtida em razão do exercício de suas atividades sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

A Lei Complementar nº 105, de 10.1.2001, revogou expressamente o artigo 38 da Lei nº 4.595/64, dispondo sobre o sigilo das operações de instituições financeiras. Não seria oportuno discorrer sobre todas as hipóteses no presente trabalho, porém, pode-se sumarizar o tema esclarecendo que a quebra de sigilo está condicionada à razoabilidade e adequação da medida, à objetividade material e à proibição de excessos.

O Decreto nº 3.724, de 10.1.2001, regulamenta o acesso da Secretaria da Receita Federal às informações referentes a operações e serviços de instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Este dispositivo legal trata do Mandado de Procedimento Fiscal e da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, sobre os quais discorrer-se-á a seguir.

7. A possibilidade de quebra do sigilo bancário no exercício de função fiscalizadora

Distante de ser uma opção, a função fiscalizadora do Estado é determinada pela Constituição de 1988, que o caracteriza como agente normativo e regulador da atividade econômica.

Conforme lições de Paulo de Barros Carvalho, trata-se de uma disposição inafastável do exercício do poder-dever atribuído pela lei aos agentes da Administração Tributária e se reflete num desdobramento do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular.⁴²

Ademais, dada a própria natureza de tal competência, o poder-dever atribuído às autoridades fiscais é pleno e indeclinável, com acesso a todos e quaisquer documentos que possam ensejar a incidência de tributos, sem nenhum tipo de restrição, desde que respeitada a imposição de legislador de que exista processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e seja indispensável tal procedimento para que a administração possa cumprir seu dever.

Esse caráter indispensável não é definido pelo simples alvitre da autoridade fiscal, mas encontra-se taxativamente listado no artigo 3º do Decreto nº 3.724/01.

Via de regra, o procedimento de fiscalização é instaurado com o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), cuja expedição cabe ao Coordenador-Geral, Superintendente, Delegado ou Inspetor, integrantes da estrutura hierárquica da Receita Federal e que deverão estar claramente identificados no mencionado instrumento. Também deverão constar do MPF os seguintes elementos: (a) denominação do tributo objeto do procedimento fiscalizador em questão; (b) o período de apuração a ser verificado; (c) o prazo para realização do procedimento, cuja prorrogação pode ser autorizada pela mesma autoridade que expediu o MPF; (d) identificação funcional dos auditores-fiscais responsáveis pelo procedimento; (e) nome, telefone e endereço funcional da chefia imediata de tais auditores-fiscais; e (f) código de acesso à *internet* para identificação do MPF.

Dado tratar-se de ato administrativo, com forma e conteúdo expressos em lei, a falta de um dos requisitos supra listados enseja sua nulidade.

Outro mecanismo importante para a verificação de dados bancários é a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira

42. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 1997, pág. 363.

(RMF). A RMF deve ser dirigida ao Presidente do Banco Central do Brasil, ao Presidente da Comissão de Valores Mobiliários, ao presidente da instituição financeira ou entidade a ela equiparada, gerente da agência, conforme o caso, ou aos prepostos dos destinatários supra referidos.

A quebra do sigilo, no entanto, não será realizada antes que o sujeito passivo seja intimado a apresentar as informações necessárias sobre movimentação financeira à instrução do MPF. O sujeito passivo, por sua vez, poderá fornecer os dados que lhe são solicitados ou tomar as providências para questionamento dos elementos formais da ordem recebida.

Em qualquer hipótese, cabe salientar que as regras prescritas pelo legislador, no que se refere à quebra do sigilo bancário, objetivam proteger o cidadão, vez que propiciam os padrões de atuação e competência da autoridade que busca tais informações.

Os procedimentos de fiscalização que delimitam o alcance da autoridade fiscalizadora encontram-se regidos pela Lei Complementar nº 105/01 e pelo Decreto 3.721/01, abrangendo desde fatos jurídicos anteriores à sua edição e respeitando, ainda, o prazo de cinco anos disposto nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

8. Conclusão

Considerando a facilidade e a celeridade com que o fluxo de informações circula nos atuais meios de comunicação, incluindo, mas não se limitando à rede internacional de computadores, a manutenção da privacidade em qualquer matéria torna-se cada vez mais sensível.

Ademais, a discussão da prevalência do interesse público sobre o privado adquire novos contornos com o incremento dos métodos fraudulentos utilizados criminosamente para a lavagem de dinheiro e circulação de recursos destinados a fomentar atividades terroristas ou, ainda, decorrentes do tráfico de drogas.

Várias localidades, mesmo aquelas tradicionalmente conhecidas pelo tremendo zelo com os dados de sua rede bancária, como

ocorre na Suíça e em Luxemburgo, têm alterado sua regulamentação interna e aumentado sua cooperação com outros países, expandindo as possibilidades legais de quebra do sigilo bancário e compartilhamento de informações.

Conforme observado ao longo deste estudo, o direito ao sigilo bancário deriva do direito à privacidade garantido constitucionalmente. Contudo, tal direito não é absoluto, podendo ser violado apenas em situações muito específicas e claramente especificadas em lei.

Para que tal violação ocorra, deve ser observada a forma estabelecida em lei, os princípios do não-excesso, da razoabilidade e da adequação da medida que requisita as informações, além de delimitar objetivamente a matéria a ser revelada e o destinatário que a receberá.

Importante salientar que é especialmente importante para a privacidade do cidadão que a utilização desses dados reste circunscrita ao propósito específico que justificou a quebra do sigilo.

Não obstante o alargamento legal das hipóteses de quebra de sigilo ser um caminho sem volta e uma tendência internacional, não se pode olvidar que, no Brasil, trata-se de uma garantia fundamental. Justamente por isso, muito siso deve ser aplicado a essas questões, sob pena de se cristalizar práticas que nos remetariam a Maquiavel, na quais os fins justificariam os meios.

9. Bibliografia

- ABRÃO, Nelson. *Direito Bancário*. 8ª edição, rev., atual. por Carlos Henrique Abrão. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ARISTÓTELES. *Metafísica*, V. 1.
- BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle da constitucionalidade das leis restritivas fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.
- BARROSO, Luís Roberto. Banco Central e Receita Federal: comunicação ao Ministério Público para fins penais; obrigatoriedade da conclusão

- prévia do processo administrativo. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo: RT, v. 5, n. 17, 2002.
- CARRAZZA, R. A. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 16. Ed., 2001.
- CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 13. Ed., 2000.
- CENEVIVA, Walter. *Segredos Profissionais*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CIFUENTES, Santos. *Derechos Personalísimos*. 2ª edição. Buenos Aires: Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 1995.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *O direito de estar só: tutela penal da intimidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.
- COVELLO, Sergio Carlos. *O Sigilo Bancário com particular enfoque na sua esfera civil*. 2ª edição. São Paulo: Leud, 2001.
- CRETELLA JÚNIOR, José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. vol I. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- DELFINO, Eduardo A. Barreira. El cliente es el beneficiário del secreto financiero. In: *El derecho – jurisprudencia general*. Buenos Aires: 1998. t.177.
- DELGADO, José Augusto. O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista do Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo: RT, v. 4, n. 13 jul/set. 2001.
- FERNANDÉS, Maria José Azaustre. *El secreto bancario*. Barcelona: J. M. Bosh Editor, 2003.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Sigilo de Dados: o direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado. In: *Cadernos de Direito Constitucional e ciência política*, nº 1, ano 1, São Paulo: Revista dos tribunais, 1992.
- _____. Sigilo Bancário. *Revista de Direito Bancário de Mercado de Capitais e da Arbitragem*. São Paulo, RT, v. 14, n. 4, out/dez 2001
- FERRER, Maria José Guillén. *El secreto bancario y sus limites legales: limites de derecho público*. Valencia: Titant lo blanc, 1997
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo Constitucional e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos, Instituto brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

- INTERNATIONAL BANK SECRECY. London: Sweet & Maxwell/General Editor Dennis Campbell B. A., J.DLLM, 1992.
- KANT, Emmanuel. Crítica da Razão Pura, *Dialética*, II, A.
- MEJORAR EL ACCESO A LA INFORMACIÓN BANCARIA POR MOTIVOS FISCALES. França: Edições da OCDE, 2000.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MIGHETTI, Carlos M. Peculiaridades inexploradas del secreto financiero. In: ARZAQUET, Gabriel A. Vasquez, MIGUETTI, Carlos M. *Secreto Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1999.
- MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*, tomo V, 3ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- _____. *Tratado de Direito Privado*, tomo VII, Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.
- MUGUILLO, Roberto A. El secreto bancario y el blanqueo o lavado de activos proveniente de ilícitos. In: MUGUILLO, Roberto A. (director). *Manual de Operaciones Bancarias y Financieras*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo, 2002.
- PLATÃO. Teeteto, 155 d.
- REALE, Miguel. Sigilo Bancário – Ministério Público – notificação para fornecimento de dados e informações: parecer. *Revista Forense*. Rio de Janeiro: Forense, v. 324, n. 89, out/dez. 1993.
- SAMPAIO, José Adércio. *O direito à intimidade e à vida: uma visão jurídica da sexualidade, da comunicação e informações pessoais da vida e da morte*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.
- WALD, Arnold. O sigilo bancário no projeto de lei complementar de reforma do sistema financeiro e na lei complementar n. 70. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, RT, v. 1, out/dez 1992.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO: A PAULATINA DESCONSTRUÇÃO DE SUA IDENTIDADE CONSTITUCIONAL

Marciano Seabra de Godoi

1. Introdução

Dentre as diversas modalidades de receitas públicas existentes no direito brasileiro, as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico (Cides) figuram no texto constitucional como a espécie tributária cuja peculiaridade está em que sua cobrança/arrecadação é necessariamente *vinculada a certa e determinada finalidade pública*.

De fato, a leitura dogmática da Constituição de 1988 não deixa margem a dúvidas: enquanto os *impostos* se destinam a financiar *genericamente* as despesas públicas sem que o legislador possa vincular sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa (vide art.167, IV da CF)¹, nas *contribuições* sociais e nas Cides, o legislador *necessariamente* determina a vinculação de sua arrecadação a uma *específica finalidade*: financiamento da seguridade social, financiamento do ensino fundamental público, financiamento de certas e determinadas modalidades de intervenção no domínio econômico².

-
- 1 Por isso, acompanhando a posição de Simone Lemos Fernandes (*Contribuições Neocorporativas na Constituição e nas leis*, Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp.194-195), não consideramos correto afirmar que as contribuições sociais que têm fato gerador similar ao de alguns impostos (como a contribuição social sobre o lucro) seriam na verdade “impostos afetados” ou “impostos finalísticos”.
 2. Marco Aurélio Greco observa que a Constituição de 1988 nomeia e agrupa os *impostos* (exceto o extraordinário de guerra) relacionando-os aos pressupostos de fato de sua incidência (importação, exportação, renda). Os pressupostos de incidência das taxas e das contribuições de melhoria também são previstos no texto constitucional (art.145, II e III), ainda que de maneira genérica. Já em relação ao imposto extraordinário de guerra (art. 154, II), aos empréstimos compulsórios (art. 148) e às contribuições (art. 149), a Constituição de 1988 os prevê e regula segundo as finalidades da arrecadação de cada um deles (GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*, São Paulo: Dialética, 2000, pp.131-139).

Passados 18 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a desastrada e desastrosa evolução das finanças públicas brasileiras se incumbiu de *relativizar intensamente* – para não dizer *desautorizar completamente* – os conceitos dogmáticos de *contribuições sociais* e de *contribuições de intervenção no domínio econômico*, que a doutrina brasileira têm formulado com base na interpretação do texto constitucional.

A tese que o presente estudo procura desenvolver é que a deterioração acelerada das finanças públicas nacionais, a partir de 1994, provocou diversos comportamentos institucionais que levaram a uma paulatina *desconstrução de qualquer conceito discernível* (pelo menos de um ponto de vista dogmático-tributário) de *contribuição*. O poder constituinte derivado passou a promulgar Emendas Constitucionais que desvincularam cada vez mais os recursos das contribuições das finalidades a que se destinavam segundo o texto originário da Constituição, enquanto o Congresso Nacional passou a editar leis ou a cancelar medidas provisórias que criaram as mais heterogêneas e esdrúxulas exações, que somente com muita frouxidão classificatória podem ser tidas como espécies de um só gênero a que ainda se possa continuar dando o nome de *contribuições*.

De sua parte, o Supremo Tribunal Federal não se recusou a cancelar em seus acórdãos critérios classificatórios artificiais e ambíguos para continuar reconhecendo, como *contribuições*, exações as mais díspares entre si. Quanto ao poder executivo federal, além da maquinação de medidas provisórias que resultaram nas mais artificiosas exações (como a *contribuição* incidente sobre remessas ao exterior) e do silencioso e eficiente mecanismo do contingenciamento do orçamento, o próprio Tribunal de Contas relatou recentemente, em relação à rentabilíssima “cide-combustíveis”, que:

nos quase quatro anos de instituição do tributo, (...) foram constatados desvios de finalidade, como o pagamento de despesas alheias, entre as quais proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; (...) falta de aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados;

aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis³.

Veja-se mais de perto – e sem retoques suavizantes – a urdidura dessa triste história.

2. O descalabro das finanças públicas brasileiras de 1994 a 2005 e a corrupção da noção constitucional-tributária de *contribuição*

Ainda que não haja consenso doutrinário-dogmático acerca da natureza jurídica das contribuições sociais e das Cides⁴, ninguém parece duvidar de que a Constituição de 1988 reservou às contribuições uma fundamentação e uma função claramente distintas das reservadas aos impostos. Enquanto estes destinam-se ao financiamento dos gastos públicos em geral, cabendo somente ao Executivo direcionar o produto de sua arrecadação às diversas despesas autorizadas no orçamento (*vide* art.167, IV da CF), aquelas são figuras tributárias que a Constituição de 1988 vinculou a certas e determinadas atividades/finalidades de interesse público⁵.

3. Disponível em: www2.tcu.gov.br/portal. Acesso em: 17.11.2005

4. Para alguns autores, contribuições - como a CSLL e a COFINS - que adotem fatos geradores típicos de impostos e cujos contribuintes não são diretamente beneficiados pela atividade estatal financiada pela contribuição seriam na verdade "impostos finalísticos" (COÊLHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 8.ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.471-488). Para outros autores (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 11.ª edição, São Paulo: Saraiva, 2005, pp.84-86; SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp.55-78), as contribuições são uma espécie tributária distinta dos impostos pela circunstância da afetação de sua arrecadação a finalidades específicas. Já para Marco Aurélio Greco (*op.cit.*, p.78), as contribuições, na Constituição de 1988, não teriam "inequívoca natureza tributária". Para uma ampla amostragem das posições doutrinárias sobre esse assunto, MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003.

5. Nas palavras de Humberto Ávila, o que singulariza as contribuições como espécie tributária é "a circunstância de serem instrumento para a promoção de finalidades consti-

O *caput* do art. 149 da Constituição não poderia ser mais explícito ao conceber as contribuições sociais e as Cides como *instrumento de atuação* da União nas respectivas áreas. No *caput* do art.195 da Constituição, mais uma vez se afirma de forma expressa que os *recursos provenientes* das contribuições sociais elencadas nos incisos daquele artigo se destinam a *financiar a seguridade social*, definida no art.194 como “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Por isso, a generalidade da doutrina reconhece que “o destino da arrecadação é um elemento essencial à definição da figura”⁶ da contribuição. Também a jurisprudência do STF manifestou-se inequivocamente já no primeiro julgamento sobre contribuições sociais no contexto do novo sistema tributário introduzido pela Constituição de 1988, no sentido de que “a especificidade da destinação do tributo em causa é que, obviamente, lhe confere o caráter de contribuição” (voto do Ministro Ilmar Galvão no RE 146.733, Pleno, unânime, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 06.11.92).

Do ponto de vista da formulação e da execução da política tributária/orçamentária do governo federal, o texto constitucional de 1988 não poderia ter sido mais claro: os recursos dos impostos federais destinam-se a financiar os gastos/despesas/investimentos gerais do governo central (infra-estrutura, segurança pública, encargos da dívida pública, vencimentos dos servidores dos três poderes, etc.), ao passo que as contribuições sociais e as Cides têm sua arrecadação voltada especificamente para determinadas áreas.

Ocorre que, a partir de 1994, e aqui está o busílis da questão, a equipe econômica do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento foi se dando conta dos seguintes dados concretos da realidade fiscal brasileira:

tucionalmente postas em caráter permanente”. Essas finalidades podem ser a seguridade social (art.149, art.195 da CF), a educação (art.212, § 5.º da CF), a formação profissional (art.240 da CF), a fiscalização profissional etc. - ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003, p.317.

6. GRECO, *op.cit.*, p.239. No mesmo sentido: SPAGNOL, *op.cit.*, p.96.

- 1) O potencial arrecadatário das contribuições de seguridade social/cides é muito maior do que o dos impostos federais. Comparadas com o Imposto de Renda e com o Imposto sobre Produtos Industrializados (principais impostos da União), são muito mais rentáveis e apresentam muito menos risco de evasão/sonegação as contribuições sobre os pagamentos feitos pelas empresas a empregados e demais pessoas físicas que lhes prestem serviço (art.195, I, *a* e II da CF), sobre a receita das empresas (arts.195, I, *b* e 239 da CF) e sobre a movimentação financeira de empresas e pessoas físicas (CPMF, criada pela Emenda 12, em 1996). Comprovando essa asserção em números⁷: em 2005, o governo federal arrecadou R\$ 160 bilhões de IR (R\$ 133 bilhões) e IPI (R\$ 27 bilhões)⁸, ao passo que a arrecadação somente das contribuições mencionadas acima foi de R\$ 252 bilhões⁹. Se for somado a essas contribuições o valor da Contribuição Social sobre o Lucro (R\$ 24 bilhões) e da Cide-combustíveis (R\$ 8 bilhões), chegar-se-á à marca de R\$ 284 bilhões, que supera em quase 80% a arrecadação de IR/IPI¹⁰.
- 2) Aproximadamente a metade da arrecadação dos impostos federais é distribuída para Estados e Municípios (por força dos arts. 157, I; 158, I; 159, I; e II da CF), ao passo que a arrecadação das contribuições fica praticamente toda nos cofres federais¹¹.

7. RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 15 - Carga Tributária no Brasil - 2005*, Brasília, 2006.

8. A arrecadação do IR e do IPI representa mais de 90% da arrecadação dos impostos federais.

9. Contribuições sobre salários/remunerações de autônomos/servidores públicos: R\$ 116 bilhões; COFINS: R\$ 87 bilhões; CPMF: R\$ 30 bilhões; PIS: R\$ 19 bilhões.

10. Na Lei Orçamentária Anual de 2006 (Lei 11.306), a previsão de "receita tributária" é de R\$ 173 bilhões enquanto que a previsão de "receita de contribuições" equivale ao dobro: R\$ 337 bilhões.

11. Em 2003, por pressão dos Estados, criou-se o art.159, III da CF, que determinou a repartição da arrecadação da cide-combustível com Estados e Municípios (Emendas Constitucionais 42/03 e 44/04).

- 3) O endividamento público e, por consequência, as despesas com juros da dívida pública interna/externa cresceram exponencialmente a partir de 1995¹², e há alguns anos as despesas com juros são bastante superiores à soma dos impostos federais efetivamente disponível (que não é repassada para Estados e Municípios) para a União Federal. Comprovando a asserção em números: em 2005, a arrecadação total dos impostos federais previstos no art.153 da CF foi de aproximadamente R\$ 174 bilhões; após as transferências constitucionais para Estados e Municípios, o valor disponível para a União Federal foi de aproximadamente R\$ 90 bilhões. Em 2005, somente a título de juros da dívida interna/externa, a União Federal desembolsou mais de R\$ 150 bilhões; em 2004, o valor desembolsado a título de juros da dívida pública interna/externa foi de R\$ 128 bilhões.

Os dados fáticos acima apontados levaram os técnicos do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento a adotar uma *política de arrecadação que privilegiou sistematicamente o aumento da arrecadação das contribuições sociais/Cides vis-à-vis à arrecadação dos impostos federais*. Esse aumento foi implementado por duas categorias de medidas legislativas:

- 1) criação de novas contribuições (CPMF em 1996 - EC 12; Cide-royalties em 2000 - Lei 10.168; Cide-combustível em 2001 - EC 33; e Lei 10.336, PIS e COFINS sobre importação em 2004 - Lei 10.865); e
- 2) majoração substancial das contribuições já existentes (majoração da alíquota da CPMF - que era originalmente de 0,20% e subiu para 0,38%, majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3% em 1998 (art.8.º da Lei 9.718)¹³,

12. Em 1995, a dívida líquida do setor público representava 30% do PIB. Em 2005, essa mesma dívida representava 51% do PIB. Como o Brasil tem os juros reais mais altos do planeta, o custo/serviço da dívida pública no Brasil (juros nominais pagos pelo setor público) representa mais de 7% do PIB (IPEA, *Boletim de Conjuntura*, n.º 74/06, p.55), proporção completamente estapafúrdia para qualquer padrão internacional.

13. Para uma análise crítica dessa alteração legislativa, vide GODOI, Marciano Seabra de

majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS para atingir toda a receita das empresas em 1998 (EC 20/98 e art.3º, § 1º da Lei 9.718/98)¹⁴, majoração da alíquota e da base de cálculo presumida da CSLL e, já em 2002/2003, implementação do PIS/COFINS não-cumulativo que acabou incrementando em grande medida o valor arrecadado com as duas contribuições).

Veja-se em números concretos o resultado dessas duas categorias de medidas¹⁵: em 1999, a arrecadação do IR/IPI representava 8,1% do PIB, enquanto a arrecadação de contr.folha/COFINS/CPMF/PIS/CSLL representava 10,5% do PIB; em 2005, a arrecadação do IR/IPI representou 8,1% do PIB (aumento de 10% em relação a 1999), enquanto a arrecadação das contribuições acima mencionadas (somadas à da Cide-combustível criada em 2001) subiu para 14,2% do PIB (aumento de 35% em relação a 1999).

Mas somente aumentar drasticamente a arrecadação das contribuições sociais/Cides não era suficiente para atingir os desígnios da política fiscal engendrada pela equipe econômica ao longo da última década. A administração profissional de uma dívida pública que aumenta ano após ano indicava a necessidade de demonstrar aos credores internos e externos que o devedor administra suas finanças de forma a garantir um crescente *superávit primário* (diferença positiva entre o total das receitas tributárias e o total das despesas/gastos públicos antes do pagamento dos juros). Esse *superávit primário*, que representa a economia feita pelo país devedor para pagar os juros de sua dívida interna/externa, começou a ser produzido

§ ROLIM, João Dácio. Aumento da COFINS e compensação com a CSLL: considerações sobre sua possível ilegitimidade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Contribuições Sociais - Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 127-134.

14. Sobre a jurisprudência do STF acerca do mencionado aumento (GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2006, pp.73-81).
15. RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 15 - Carga Tributária no Brasil - 2005*, Brasília, 2006 e RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 13 - Carga Tributária no Brasil - 2003*, Brasília, 2004.

em 1999, superou o considerável patamar de 3% do PIB em 2000 e foi subindo até superar o patamar de 4% do PIB, já na administração do Presidente Lula¹⁶.

Pelos números apresentados acima, vê-se que *o superávit primário e seu aumento contínuo a partir de 1999 se deram por meio da criação e da majoração de contribuições sociais/Cides*. Contudo, havia um empecilho constitucional para a implementação dessa *ligação direta* entre aumento de contribuições sociais/Cides e expansão do *superávit* primário. Esse *problema* (certamente um problema no ponto de vista dos formuladores da política fiscal e econômica¹⁷) era exatamente a vinculação da arrecadação das contribuições sociais/Cides a gastos/áreas/programas específicos. *O problema* era exatamente a *natureza jurídica*, a *nota conceitual específica* das contribuições.

Para contornar essa dificuldade, os hábeis formuladores da política fiscal lançaram mão de uma medida legislativa e de uma administrativa: a primeira foi a promulgação de diversas emendas constitucionais que desvincularam – de maneira crescente – uma parcela significativa da arrecadação das contribuições sociais/Cides

16. Contudo, mesmo produzindo vultosos superávits primários a partir de 2000, o governo brasileiro continua produzindo *déficit nominal*, pois os juros nominais pagos anualmente (aproximadamente 7% do PIB em 2005) superam em quase duas vezes o superávit primário. O déficit nominal brasileiro de mais de 3% do PIB é alto para os padrões internacionais, principalmente porque esse déficit não decorre de investimentos públicos capazes de gerar crescimento econômico no médio prazo, e sim de pagamento de juros. Para uma comparação do déficit brasileiro com o dos demais países (WORLD ECONOMIC FORUM, *The Global Competitiveness Report 2006-2007*, Hampshire: Palgrave Macmillan, 2006, p.444).

17. Em sua coluna publicada em 17.1.2006 no Caderno *Dinheiro* do Jornal *Folha de São Paulo*, o jornalista econômico Luis Nassif denuncia com excelentes argumentos que os economistas responsáveis nos últimos anos pela gestão fiscal e econômica do Brasil reservam à *vinculação orçamentária* trazida pela CF de 1988 a culpa por quase todos os males que afligem nossas finanças públicas: "Seja qual for o problema nas contas públicas, basta levantar a questão da vinculação orçamentária que o bode estará expiado, e o mal, definido. Acusar a vinculação orçamentária pela carência de recursos em setores não-contemplados pela vinculação já era forçar a barra -ainda mais em um país campeão de gastos com juros, como o Brasil. Agora, acusar a vinculação orçamentária de prejudicar também setores que são financiados com recursos vinculados é argumento campeão. Ai é demais!".

de suas finalidades previstas no texto originário da Constituição de 1988; a segunda – aprimorada com o passar dos anos – foi a prática do *contingenciamento das rubricas orçamentárias* das contribuições sociais/Cides: com o contingenciamento orçamentário, grande parte das contribuições sociais/Cides são arrecadadas (consubstanciando receitas efetivas e, portanto, engrossando o *superávit primário*), mas permanecem no caixa único do governo federal por anos a fio, deixando de se transformar em despesas/gastos e, assim, de “atrapalhar” o sucesso do *superávit* primário.

3. O papel das Emendas Constitucionais de desvinculação de receitas

O conceito de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico contido na Constituição originária promulgada em 1988 vem sendo paulatinamente desfigurado por diversas Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994. Ao longo dos últimos anos, economistas tidos por *experts* em finanças públicas, além de Ministros de Estado, como o atual Ministro do Planejamento, deram entrevistas e publicaram artigos em jornais de grande circulação defendendo mudanças constitucionais que dessem ampla liberdade para o Executivo aplicar onde bem entendesse os recursos dos *impostos* e das *contribuições*, como se entre essas duas categorias não houvesse qualquer diferença de monta. Segundo essas opiniões, o alto grau de vinculação das receitas públicas federais seria um “defeito” do sistema tributário criado pela Constituição de 1988. Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994 buscaram claramente corrigir o que se percebia como um defeito da Constituição originária. O que não ocorre a tais economistas é que o que eles tomam por defeito é exatamente a *pedra de toque* da natureza jurídica das contribuições: a necessária vinculação de sua arrecadação ao provimento de finalidades públicas específicas.

Em 1994, a dívida pública brasileira iniciou uma escalada impressionante, que a elevaria do patamar de menos de 30% do PIB

(em 1994) para o patamar de mais de 50% do PIB a partir de 2002. 1994 também foi, não por acaso, o ano em que se iniciou a série de Emendas Constitucionais responsáveis por “liberar” o governo federal de aplicar os valores arrecadados com as contribuições nas finalidades indicadas no Texto originário de 1988.

Em março de 1994, promulgou-se a Emenda Constitucional de Revisão n.º 1. Essa primeira investida contra as vinculações de receita tributária constantes do Texto originário de 1988 foi bastante difusa, atingindo tanto a arrecadação de impostos quanto a arrecadação de contribuições sociais, demonstrando que os técnicos do Ministério da Fazenda/Planejamento ainda não tinham bastante claro que “o mapa da mina” eram as contribuições, e não os impostos (mesmo porque desvincular os impostos significa contrariar os interesses imediatos de Estados e Municípios).

Além de 100% dos impostos e parcelas de tributos mencionados nos incisos I, II, III e V do art. 72 do ADCT, a ECR 1/94 desvinculava “vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União” das destinações previstas na Constituição, sendo que esses recursos desvinculados passariam a compor um fundo denominado *Fundo Social de Emergência*. O nome do fundo foi escolhido, sem dúvida alguma, por evocar uma finalidade social que, mesmo sabendo-se falsa e enganosa, seria considerada pelos congressistas ao votarem favoravelmente à promulgação da Emenda. A redação do *caput* do art. 71 do ADCT revelava o quão desorientado e mal dissimulado em intenções e finalidades se mostrava o tal Fundo. Apesar de ser *Social*, o fundo tinha o declarado “objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica”, e mesmo com tais objetivos confessadamente financeiros, o art. 71 do ADCT afirmava que os recursos do fundo seriam aplicados “no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada”.

Note-se o caráter aparentemente esquizofrênico da ECR 1/94: desvincularam-se receitas (como a contribuição do PIS e a contribuição do salário educação) que a Constituição original mandara aplicar em saúde, seguridade e educação, e tais recursos desvincu-

lados passaram a compor um fundo “cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios”. A partir da Emenda 10/96, decidiu-se sepultar o equívocado título *Fundo Social de Emergência* e adotou-se o nome (de fato mais verdadeiro) *Fundo de Estabilização Fiscal*.

Como sempre foi *provisório* o prazo de vigência da CPMF, também foi *provisório* o prazo de vigência das desvinculações de receitas tributárias promovidas pelas diversas Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994 e, desde então, tornou-se um bordão surrado, repetindo, de forma quase mecânica pelos Ministros da Fazenda/Planejamento no início de cada mandato presidencial, a “necessidade imperiosa e prioritária de promulgar emendas que prorroguem a CPMF e as desvinculações de receitas tributárias para não colocar em risco a estabilidade fiscal e econômica”. O *retoricamente provisório* demonstrou ser, *de fato, permanente* pela promulgação das Emendas 10 (1996), 17 (1997), 27 (2000) e 42 (2003).

A filosofia que perpassa todas as Emendas é a mesma: desvincular uma parcela substancial das receitas tributárias daquelas finalidades originalmente determinadas pela Constituição de 1988, liberando as quantias assim desvinculadas para a formação do *superávit primário* que o governo federal reserva para o pagamento dos juros nominais, principalmente aos credores da dívida interna. Contudo, a partir da Emenda 27, de 2000, inaugura-se uma nova fase nessa política de desvinculação. Por um lado, abandona-se a idéia de manutenção de um Fundo (tal qual o criado pela ECR 1 e mantido pelas EC's 10 e 17), para o qual seriam destinadas as receitas tributárias desvinculadas. Por outro lado, a desvinculação passou a atingir, de fato, somente as contribuições, e não mais os impostos, haja vista a legítima pressão de Estados e Municípios para preservar intactas as transferências de arrecadação de impostos previstas nos arts. 153, § 5.º; 157, I; 158, I e II; e 159 da Constituição.

A partir da EC 27/00, a única *contribuição* cuja vinculação permaneceu intacta foi a do salário-educação (cf. art. 76, § 2.º do ADCT). As demais contribuições sociais, inclusive as recolhidas por

empresas e segurados para o financiamento do sistema de previdência social, tiveram 20% de sua arrecadação desvinculados das finalidades previstas no Texto originário de 1988.

O nível de desvinculação aprofundou-se com a EC 42/03, cujo prazo de vigência termina em 31.12.2007. Além das contribuições sociais, a desvinculação também passou a atingir 20% da arrecadação de *todas as Cides* (nova redação dada ao art. 76 do ADCT).

É interessante notar que, desde a EC 10/96, a desvinculação atinge os impostos e as contribuições “já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período”. Vale dizer que não se permite ao legislador ordinário nem mesmo sopesar a necessidade ou não de, em cada caso concreto a ocorrer no futuro, manter íntegra a vinculação da arrecadação da contribuição social/Cide. Desde 1996, com a EC 10/96, o que seria o *normal*, segundo o Texto originário de 1988 (vinculação da arrecadação da contribuição social/Cide), não pode ser determinado pelo legislador ordinário, *nem mesmo a título de exceção*.

Mas o grau de desvinculação ainda é considerado baixo pelo atual Ministro do Planejamento que, em sua última audiência na Comissão Mista do Orçamento do Congresso Nacional, em outubro de 2006, afirmou que o governo federal trabalhará no sentido de convencer os congressistas a promulgarem nova Emenda Constitucional que aumente a desvinculação para 25% ou 30% do total arrecadado com impostos, contribuições sociais e intervenção no domínio econômico.

Outra sugestão do Ministro do Planejamento na mesma audiência no Congresso Nacional reflete como o *conceito de contribuição social já se encontra, perante os principais operadores do orçamento público, completamente desfigurado*. O Ministro Paulo Bernardo sugeriu que a alíquota da CPMF seja reduzida ao longo dos próximos 10 anos, redução que seria condicionada “a um plano de longo prazo de diminuição das despesas correntes do Governo (gastos para manter a máquina, fora investimento)”.¹⁸ Ou seja: a

18. Disponível em: [www.correioestado.com.br](http://www.correiodoestado.com.br). Acesso em: 11.10.2006.

CPMF, uma contribuição social cujo produto o art. 84 do ADCT manda destinar à saúde, à previdência e à assistência social é considerada pelo Ministro do Planejamento uma exação – tal como qualquer imposto – destinada a fazer face às despesas correntes do governo, daí o Ministro haver sugerido – mui austeramente – que sua redução seja acompanhada por uma correspondente redução dos “gastos para manter a máquina” do governo federal.

4. O papel da legislação ordinária e a didática história da transformação providencial do Imposto de Renda em *Cide-royalties* (Leis 10.168/00 e 10.336/01)

A paulatina desconstrução da noção jurídico-tributária de *contribuição* não se deve somente ao tão operoso poder constituinte derivado brasileiro, que, em média, altera a Constituição de 1988, desde que foi promulgada, de quatro em quatro meses; também é obra do legislador ordinário, que cria e majora contribuições sociais e Cides respondendo às mais diversas necessidades e com os mais diversos propósitos, a maioria deles distanciados das genuínas finalidades que, segundo o Texto de 1988, autorizariam a criação das referidas exações.

Há um exemplo que ilustra de forma didática esse uso manipulador e distorcido que o legislador ordinário vem fazendo da figura da contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide). Trata-se da legislação (Leis 10.168/00 e 10.336/01) que criou a chamada *Cide-royalties*, que posteriormente converteu-se na *Cide-remessas*. Na verdade, o legislador ordinário criou essa mal apelidada “contribuição” para eludir as regras dos tratados de bitributação firmados pelo Brasil, que limitam, a uma alíquota máxima de 15%, a incidência do Imposto de Renda na fonte sobre *royalties* remetidos a um residente do outro país signatário do tratado.

A Medida Provisória 2.062/61, publicada no DOU de 29.12.2000, determinou, em seu art. 3º, § 1º, que, a partir de 01.1.2001, a ali-

quota do Imposto de Renda na fonte sobre *royalties* seria de 25%. Ocorre que os tratados de bitributação firmados pelo Brasil com diversos países (a maioria deles *países desenvolvidos* exportadores de tecnologia e, portanto, recebedores líquidos de *royalties*) não permitem que o Brasil cobre mais do que 15% a título de IR-fonte sobre remessas de *royalties* a residentes no outro país signatário do tratado.

Visando garantir a cobrança efetiva dos tradicionais 25% sobre a remessa de *royalties* - e ao mesmo tempo eludir a vedação dos tratados de se cobrar IR-fonte acima de 15%, a Lei 10.168/00 criou uma Cide sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de licenças de uso e outros contratos de transferência de tecnologia, como os “relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica”. A alíquota da Cide foi naturalmente estabelecida em 10%, e esse mesmo percentual foi a redução aplicada na alíquota do IR-fonte, que passou a ser de 15%.

O governo federal também aproveitou o ensejo para estender a incidência da Cide - com a Lei 10.336/01 - sobre quaisquer “contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior”, mesmo que esses fornecimentos não envolvam efetiva transferência de tecnologia. Segundo os tratados de bitributação firmados pelo Brasil, os países signatários não podem cobrar IR-fonte sobre as remessas de seus residentes relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente do outro país signatário sem transferência de tecnologia e sem envolver o apoio de um estabelecimento permanente situado em seu território¹⁹. Instituído a cobrança da Cide sobre tais remessas, o governo

19. Segundo amplamente reconhecido pela doutrina do direito tributário internacional e pelos Comentários ao Modelo de Tratado de Bitributação da OCDE, a remuneração pela prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa que não envolvem transferência de tecnologia (consultoria legal, de engenharia, assistência técnica, de informática) enquadra-se no art.7.º dos Tratados, segundo o qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a

federal buscou garantir uma receita tributária mesmo que o Poder Judiciário, aplicando o art. 7º dos tratados de bitributação, venha a impedir a ilegal cobrança do imposto de renda na fonte sobre remessas relativas a serviços técnico-administrativos prestados por um residente de país com o qual o Brasil mantém convenção contra a dupla tributação da renda²⁰.

Por outro lado, na medida em que a Lei 10.336/01 estendeu a *Cide-royalties* sobre remessas de recursos ao exterior relativas a *quaisquer serviços técnicos e de mera assistência administrativa*, resta patente que não há como identificar na exação um autêntico papel de coadjuvante numa efetiva *intervenção no domínio econômico*. Não se consegue vincular a cobrança da exação a nenhum segmento ou setor econômico, nem mesmo a uma área tão vaga como a de *transferência de tecnologia*, pois, como visto, a exação é cobrada sobre quaisquer “contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior” (art.2.º, § 2.º da Lei 10.168/00 na redação dada pela Lei 10.336/01)²¹.

Para ultimar a criativa manobra, faltava tão-somente introduzir na nova exação algo que pudesse - ainda que canhestramente - atestar sua “verdadeira” natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico. Para tanto, o art. 1º da Lei 10.168/00 instituiu o “Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação”, declarando que seu objetivo principal era

empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.” Vide itens 11 a 19 dos Comentários ao art.12 do Modelo de Tratado de Bitributação da OCDE: OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version - 2005, Amsterdã: IBFD, 2005, pp.181-187.

20. Vide as críticas certeiras de Alberto Xavier ao Ato Declaratório COSIT 1/2000, que considera que “as remessas de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia” classificam-se, nas Convenções para eliminar dupla tributação, no artigo “Rendimentos não Expressamente Mencionados” e não no art.7.º (Lucros das empresas) - XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*, 6.ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp.690-700.

21. Neste sentido, vide YAMASHITA, Douglas. Contribuições de intervenção no domínio econômico, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Pesquisas Tributárias - Nova Série 8, São Paulo: CEU-RT, 2002, pp.345-346.

“estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”. O tal Programa passou a ser financiado com os recursos da Cide-remessas, recolhida ao Tesouro Nacional e “destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT”, descontados naturalmente os 20% desvinculados pela Emendas Constitucionais comentadas na seção anterior deste estudo.

Mas, mesmo no que diz respeito aos 80% da arrecadação da Cide-remessas, que, em tese, não deveriam ser desviados do Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, sua efetiva contribuição ao estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro é bastante duvidosa, haja vista a prática silenciosa do *contingenciamento orçamentário*, que faz com que a maior parte dos recursos vinculados a Fundos de natureza constitucional e legal seja mantida intocada anos a fio no caixa do governo federal²². Este é o tema da próxima seção.

5. A medida silenciosa do contingenciamento orçamentário e seu papel na degeneração da identidade constitucional das Cides

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) determina em seu art. 8º que “até 30 (trinta) dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias (...) o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso”.

Além disso, o art. 9º da LRF determina que, caso os técnicos da execução orçamentária verifiquem que “a realização da receita poderá não comportar o cumprimento das metas de resultado primá-

22. Segundo reportagem publicada em 07.03.2006 no Caderno *Ciência* do Jornal *Folha de São Paulo*, “em 2004, o FNDCT teve R\$ 1,2 bilhão de receita. No ano passado, 1,5 bilhão. Neste ano, a previsão é de R\$ 2 bilhões. Só que o contingenciamento (retenção pelo governo, para gerar superávit primário) também cresceu: em 2004 a retenção foi de R\$ 600 milhões, em 2005, de R\$ 800 milhões e em 2006, até agora, R\$ 1,2 bilhão”.

rio ou nominal estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, os Poderes e o Ministério Público promoverão, por ato próprio e nos montantes necessários (...) limitação de empenho e movimentação financeira, segundo os critérios fixados pela lei de diretrizes orçamentárias.” Essa providência é implementada por meio dos *Decretos de Contingenciamento*, como o Decreto 5.780, de 19.5.2006.

Nos últimos anos, o governo federal vem praticando inclusive o chamado *contingenciamento preventivo*. Nos primeiros meses do ano, antes mesmo da aprovação da lei orçamentária, o governo federal edita decretos impondo limites máximos para o empenho de despesas orçamentárias, tal como ocorreu em 2006, com o Decreto 5.698, de fevereiro. Segundo conclusões de um estudo do INESC (Instituto de Estudos Sócio-Econômicos), o contingenciamento preventivo vem provocando nos últimos anos uma “baixa execução orçamentária até o meio do ano e uma explosão de gastos no final do exercício”, prejudicando a continuidade das políticas públicas e impedindo um eficaz controle social sobre os gastos: “todo começo de ano há interrupção na execução das políticas para no fim do ano os programas serem executados a toque de caixa”.²³

É certo que o § 2º do art. 9º da LRF prevê que “não serão objeto de limitação as despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”. Despesas com saúde, merenda escolar, assistência social e transferências constitucionais de arrecadação de impostos a Estados e Municípios entram nessas exceções ao contingenciamento orçamentário. Contudo, os investimentos públicos setoriais a serem realizados por Ministérios e Agências Reguladoras com recursos oriundos da cobrança de Cides sofrem enormes contingenciamentos todos os anos. Veja-se a situação de algumas contribuições de intervenção no domínio econômico.

Em outubro de 2006, todos os grandes jornais do País noticiaram com grande destaque que as Cides do setor de telecomu-

23. INESC. *Nota Técnica*, Brasília, número 98, maio de 2005, p.9.

nicações, criadas em 2000 e cobradas sobre as receitas brutas das empresas de telecomunicações, geram uma arrecadação bilionária ano após ano, sem que os recursos sejam efetivamente aplicados nos objetivos dos fundos e programas que fundamentaram a criação dos tributos. O caso do FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) é o mais dramático. A maior fonte de recursos do FUST é a Cide arrecadada mensalmente (1%) sobre os serviços de telecomunicações, conforme determina o art. 6º, IV, da Lei 9.998/00. Segundo dados da própria Anatel, até dezembro de 2005, o valor arrecadado e transferido ao FUST foi de R\$ 3,98 bi. Contudo, até o presente momento, nenhum centavo foi efetivamente gasto em programas de universalização do serviço de telecomunicações, tais como “complementação de metas estabelecidas no Plano Geral de Metas de Universalização para atendimento de comunidades de baixo poder aquisitivo”, “implantação de acessos individuais para prestação do serviço telefônico, em condições favorecidas, a estabelecimentos de ensino, bibliotecas e instituições de saúde”, “implantação de acessos para utilização de serviços de redes digitais de informação destinadas ao acesso público, inclusive da internet, em condições favorecidas, a instituições de saúde” (vide art. 5º da Lei 9.998/00).

A lógica perversa da execução orçamentária das Cides praticada nos últimos anos no governo federal é a seguinte: a arrecadação das Cides constitui “receita” que ajuda a engordar o *superávit* primário, daí a constante criação e majoração dessas exações, ainda mais tendo em vista que 20% de sua arrecadação são totalmente desvinculados de quaisquer gastos específicos. Contudo, caso fossem efetivamente gastos os restantes 80% da arrecadação nas ações e programas previstos nas leis instituidoras, haveria a contabilização de despesas que reduziriam o *superávit* primário - daí a solução de implementar somente a cobrança/arrecadação, postergando indefinidamente a aplicação dos recursos. A “cobertura legal” que o governo federal vem utilizando para tal postergação de gastos é o art. 8º, parágrafo único da LRF, que determina que “os recursos legalmente vinculados a finalidade

específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, *ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.*” (grifos nossos)

Se a arrecadação acumulada do FUST chegou a quase R\$ 4 bi em dezembro de 2005, a arrecadação da Cide-combustíveis, desde sua criação em 2002 (Lei 10.336/01), chegou a aproximadamente R\$ 35 bilhões. Desse valor, segundo dados da Confederação Nacional do Transporte²⁴, até agosto de 2006, somente 33,4% haviam sido efetivamente gastos no financiamento de programas de infraestrutura de transporte²⁵.

Conforme observado em obra recente²⁶, a cada vez mais justificada desconfiança quanto à falta de aplicação efetiva dos recursos das Cides fez com que o STF revisse, no final de 2003, uma tradição jurisprudencial antiga e admitisse o controle concentrado de constitucionalidade de uma norma orçamentária (ADI 2.925, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ 04.3.2005).

Apesar da norma orçamentária de 2003 (art. 4º da Lei 10.640/2003) não conter uma disposição clara no sentido da possibilidade de descumprimento ainda que parcial da necessária vinculação dos recursos da Cide-combustíveis (art.177, § 4.º, II da CF), o Pleno do STF decidiu julgar parcialmente procedente a ação.

A norma impugnada (art. 4º da Lei 10.640/03) permitia ao Executivo a abertura (por meio de decretos) de créditos para suplementar cada subtítulo das despesas orçamentárias até o limite de 10% do respectivo valor. Tal suplementação de despesas poderia ser feita mediante a utilização de recursos provenientes de três fontes: anulação parcial de outras dotações orçamentárias, utilização de

24. Disponível em: www.cnt.org.br/arquivos/downloads/becon_2006_09.pdf. Acesso em: 06.11.2006

25. As outras duas fontes de aplicação da cide-combustíveis previstas constitucionalmente (art.177, § 4.º, II da CF conforme redação da EC 33/2001) são o pagamento de subsídios a preços ou transportes de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo e o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

26. GODOI, Marciano Scabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006, pp.81-83.

reservas de contingência e utilização de excessos de arrecadação de receitas. A inicial da ADI demonstrou que o orçamento de 2003 previa arrecadação de R\$ 10 bilhões de Cide-combustíveis, dos quais R\$ 4 bilhões foram classificados como “reserva de contingência”.

Requeru-se na ADI que se declarassem inconstitucionais, sem redução de texto, as possíveis aplicações do art. 4º, I, da Lei 10.640 que (1) envolvessem remanejamento de recursos da Cide para outros fins não previstos no art.177, § 4º da CF e (2) implicassem na impossibilidade de aplicação integral do que houvesse sido efetivamente arrecadado com a contribuição. O mencionado no item (1) acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art. 4º, I, *a* da Lei 10.640, uma despesa relativa a gastos com pessoal fosse suplementada a partir da anulação de uma dotação relativa a gastos aos quais se destinasse a arrecadação da Cide (gastos com infra-estrutura de transportes, por exemplo). O mencionado no item (2) acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art. 4º, I, *b* da Lei 10.640, uma dotação alocada no grupo de despesas da Cide fosse suplementada somente até o teto de 10% de seu valor, restando valores arrecadados a partir da cobrança da contribuição (que não poderiam ser gastos por falta de previsão de despesa).

Os Ministros que se opuseram ao deferimento da ADI (Ellen Gracie, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence, Nelson Jobim) argumentaram que o já antes transcrito art. 8º, parágrafo único da LRF, mencionado expressamente nas alíneas *b* e *c* do art. 4º, I da Lei 10.640, impediria por si só que fossem cometidas as irregularidades mencionadas na inicial da ADI, não havendo, portanto, qualquer risco de uma interpretação do art. 4º, I da Lei 10.640 que fosse contrária à Constituição. Ocorre que o cumprimento desse dispositivo da LRF não impede a transferência, de um exercício para outro, indefinidamente, de grandes somas de recursos que o Executivo classifica estrategicamente como “reserva de contingência”.

Por maioria, o Pleno do STF decidiu julgar procedente em parte a ação, para efetuar uma “interpretação conforme” e considerar “inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n.º 10.640, de 14.1.2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177

da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso II do citado parágrafo” (ementa oficial).

Esse acórdão, que à época em que prolatado (dezembro de 2003) podia ser considerado como demasiadamente “desconfiado” em relação ao poder executivo, acabou revelando certo poder premonitório. Com efeito, em novembro de 2005, o Tribunal de Contas da União determinou à Secretaria de Orçamento Federal que, na elaboração dos projetos de leis orçamentárias anuais, não alocasse recursos da Cide-combustíveis “para ações que não apresentem relação direta com os programas de transporte e meio ambiente”. Segundo relatado na página eletrônica oficial do Tribunal de Contas, “o TCU apurou que, nos quase quatro anos de instituição do tributo, houve mau uso dos recursos, que atinge boa parte do dinheiro recolhido. Foram constatados desvio de finalidade, como o pagamento de despesas alheias, entre as quais proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; cobertura de apoio administrativo do Ministério dos Transportes, onde se inclui a concessão de benefícios assistenciais a servidores; falta de aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados; aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis”²⁷.

6. A jurisprudência do STF e a flexibilidade do regime de criação de novas contribuições sociais/Cides

Não se pode afirmar, de um ponto de vista estritamente científico, que um sistema tributário constitucionalmente rígido seja de qualidade superior à de um sistema tributário flexível, passível de maiores alterações pelo legislador ordinário. Tudo dependerá da racionalidade econômica e da razoabilidade jurídica das medidas da legislação ordinária.

27. Disponível em: www2.tcu.gov.br/portal. Acesso em: 17.11.2005

Mas o fato é que a Constituição brasileira de 1988, ao contrário das Constituições da maioria dos países, instituiu um rígido regime de repartição de competências que limita consideravelmente a possibilidade de o legislador ordinário criar *novos impostos* (art.154, I, da CF): somente o legislador *federal* pode exercer a competência residual; os novos impostos devem ser criados por *lei complementar* e ainda devem atender a dois requisitos materiais: não ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos já discriminados na Constituição e ser não-cumulativos.

Essa rigidez explica porque a carga tributária brasileira cresceu mais de 50% nos últimos doze anos (de 23,77% do PIB, em 1993, para 37,37% do PIB, em 2005)²⁸ sem que a União Federal criasse nenhum novo imposto pela via do art.154, I da Constituição²⁹. Outros fatores que explicam essa realidade são o fato de que a União teria que entregar aos Estados e ao Distrito Federal uma parcela da arrecadação desse novo imposto (art.157, II da CF) e, principalmente, o fato de que a jurisprudência recente do STF acabou por conformar um regime muito mais flexível e desimpedido para a criação de novas contribuições sociais e de intervenção econômica.

Considera-se que o *regime de criação de novas contribuições sociais e Cides é flexível e desimpedido* por basicamente três motivos:

- 1) Quanto a novas fontes de custeio para a seguridade social, a interpretação que o STF deu ao art. 195, § 4º da Constituição possibilita que a União crie novas contribuições sociais sobre cada um dos pressupostos de fato dos impostos elencados nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição, desde que o faça por lei complementar. Pensa-se que tinham razão os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, que, em 1998, ficaram vencidos no

28. Vide: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, *Carga Fiscal no Brasil - 1995*, Brasília, s/d e RECEITA FEDERAL, Coordenação-Geral de Política Tributária. *Estudos Tributários 15 - Carga Tributária no Brasil - 2005*, Brasília, 2006. Disponíveis em: www.receita.fazenda.gov.br.

29. A criação do IPMF, que teve curta duração, se deu por meio de Emenda Constitucional (EC 3 de 1993). Nem mesmo o sétimo imposto federal já previsto na Constituição (sobre grandes fortunas) chegou a ser instituído pela União.

RE 228.321 (Relator Ministro Carlos Velloso, j. 01.10.1998, DJ 30.5.2003) por entenderem que a remissão do art. 195, § 4.º ao art. 154, I da Constituição significa que as novas contribuições sociais criadas pela via do art. 195, § 4º não podem ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos impostos já discriminados na Constituição³⁰. Na fraseologia sempre expressiva do Ministro Sepúlveda Pertence, essa possibilidade de a União Federal criar novas contribuições sociais sobre todos os pressupostos de fato já reservados pela Constituição para os impostos estaduais e municipais pode provocar a “dinamitação do sistema tributário da Federação” (RE 242.431, 1.ª Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 14.05.1999, fl. 3.464)

- 2) Quanto à criação de Cides, além de não ser necessária a edição de lei complementar para sua instituição (conforme decidido - a nosso ver corretamente - nos RE's 218.061, 209.365 e 396.266), a jurisprudência do STF não vem exigindo uma clara e rígida vinculação entre a cobrança da contribuição e uma típica *intervenção no domínio econômico* (no sentido técnico de medidas de *fiscalização* ou *planejamento* de determinado setor ou segmento econômico, ou ainda de medidas ligadas à *autorização, concessão ou permissão de serviços públicos* nos termos dos arts. 174 e 175 da CF), nem entre os sujeitos passivos da exação e o círculo de sujeitos efetivamente ligados ao segmento ou setor econômico objeto da pretensa intervenção³¹.

30. Em seu voto, o Ministro Sepúlveda observou acertadamente (fl.6) que “o raciocínio do em. Relator faz abstração de que a vedação de coincidência de fato gerador ou de base de cálculo entre as contribuições enumeradas no art.195, *caput*, e as que se viessem a criar, com base no § 4.º, já resulta de ter esse último por objeto a instituição de *outras fontes* de custeio da seguridade social, que não as já estabelecidas no contexto do mesmo artigo, o que faria gritantemente ociosa a menção à obediência devida ao art.154, I, da Constituição”.

31. Hugo de Brito Machado Segundo propõe o seguinte modelo para o controle da razoabilidade na instituição de cides: “a)os contribuintes da exação sejam aqueles em cuja atividade se faz necessária a intervenção estatal; b) o núcleo do fato gerador e a respectiva base de cálculo sejam não apenas vinculados à atividade que sofre a intervenção, mas constituam exteriorização da própria distorção que se pretende corrigir, de sorte a que a incidência da contribuição já produza, por si só, efeito regulatório” - MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições de intervenção no domínio

Com efeito, no acórdão do RE 396.266 (Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ 27.02.2004), o Pleno do STF considerou que a contribuição instituída pela Lei 8.154/90 sobre a folha de salários das empresas e destinada ao SEBRAE era uma contribuição de intervenção no domínio econômico, mas o Relator não adotou ou aplicou um conceito específico de *intervenção no domínio econômico* para concluir que a contribuição do SEBRAE era uma Cide, e não uma contribuição de interesse de categorias econômicas ou profissionais. Aparentemente, o que levou o Ministro Velloso a essa decisão foi o conteúdo do art. 9º da Lei 8.029/90, que dispõe que compete ao SEBRAE “planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica”. Após citar esse dispositivo, o Relator afirmou que “a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição” (fl.1.433). O Relator parece ter concordado com a fundamentação do acórdão recorrido do TRF da 4.ª Região, que aduziu que o SEBRAE se insere no contexto normativo do art. 179 da Constituição, que determina tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, dispositivo este que se encontra inserido no Título da Ordem Econômica e Financeira do texto constitucional. Daí adviria seu caráter de contribuição *interventiva*, e não *corporativa*.

Quanto ao argumento de que o recorrente não era nem micro nem pequena empresa, e, portanto, não poderia ser chamado a recolher a contribuição destinada ao “Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas”, o voto do Relator afirmou (fl.1.433) que “a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, partícipes, pois, das atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes)”, apoiando o raciocínio do TRF da 4.ª Região, segundo o qual “caracterizadas fundamen-

econômico, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, Pesquisas Tributárias - Nova Série 8, São Paulo: CEU-RT, 2002, p.311.

talmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados” (fl.1.434).

Trata-se de um precedente em que o STF adotou um conceito amplíssimo e não-problematizado de *intervenção no domínio econômico* e não sujeitou a criação de uma Cide aos controles de razoabilidade/proporcionalidade que a doutrina há muito vem desenvolvendo³². O próprio Ministro Sepúlveda Pertence, atual decano da Corte, percebendo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem sendo muito pouco exigente quanto ao exame, em cada caso concreto, dos pressupostos de legitimação das pretensas contribuições de intervenção no domínio econômico, observou (RE 242.431, 1.^a Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 14.05.1999)³³:

...sigio convencido da necessidade de mais detida reflexão sobre o tema, a evitar que a definição extremamente flexível da contribuição de intervenção no domínio econômico, da qual se partiu, se converta em desagradou-ro cômodo às derramas imaginadas pela voracidade fiscal da União, à custa da dinamitação do sistema tributário da Federação. (grifos nossos)

3) O terceiro fator de *extrema flexibilidade do regime de criação de novas contribuições* é o fato de que, com o julgamento da ADI-MC 2.556 (Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 08.8.2003), a

32. Cf. GRECO, Marco Aurelio (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins*, São Paulo: Dialética, 2001.

33. No RE 242.431, o Ministro Sepúlveda Pertence criticou a posição majoritária no Pleno do STF por ocasião do julgamento da natureza jurídica do Adicional de Tarifa Portuária - ATP. A maioria do Pleno (RE 218.061) julgou que o ATP, porque arrecadava recursos dirigidos aos cofres da União e destinados a obras de infra-estrutura portuária, constituía uma cide, ao passo que o Ministro Sepúlveda Pertence defendeu que a figura constituía um imposto criado fora do regime previsto no art.154, I da Constituição. Para maiores detalhes sobre esse julgamento acerca da constitucionalidade do ATP, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, pp.100-102.

jurisprudência do STF deu carta de emancipação à subespécie tributária das *contribuições sociais gerais residuais*.

É certo que, já em 1992, se tornara célebre e largamente difundido o voto do Ministro Carlos Velloso, no RE 138.284 (Pleno, Relator o Ministro Carlos Velloso, j.1.º07.92, DJ 28.08.92), em que, dentro da categoria “contribuições sociais”, o Ministro identificou o grupo das contribuições sociais de seguridade social (previstas no art. 195 da CF, além da contribuição do PIS mencionada no art. 239 da CF) e o grupo das contribuições sociais gerais (contribuição do salário-educação - art.212, § 5º, exações do chamado “sistema S” - art. 240 da CF)³⁴.

Mas somente com o acórdão da ADI-MC 2.556 o STF se manifestou claramente sobre a possibilidade do rol das contribuições sociais gerais ser mais amplo do que as figuras previstas expressamente nos arts. 212, § 5º, e 240 da Constituição. Está-se de acordo com as críticas de autores como Humberto Ávila³⁵, Raquel Cavalcanti Ramos Machado e Hugo de Brito Machado Segundo³⁶ à decisão do STF nesse acórdão da ADI-MC 2.556. Acredita-se que, com o reconhecimento das contribuições sociais gerais residuais, a flexibilidade do sistema tributário das contribuições chega a seu grau máximo, não sendo mais efetiva ou operante qualquer forma de controle material sobre o ato de criação da contribuição.

34. Para uma explicação didática desse e de outros acórdãos do mesmo período, vide GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *op.cit.*, pp.83 e ss.

35. ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003, pp.321-322. O autor se pergunta: “se cada finalidade estatal tivesse de ser custeada por uma contribuição diferente, pergunta-se: por que pagar os impostos?”, e observa que a flexibilização da competência para instituir novas contribuições sociais gerais “legitimaria a redução dos impostos partilhados em favor da instituição ou aumento das contribuições não partilhadas.”

36. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, São Paulo-Fortaleza: Dialética-ICET, 2003, pp.280-282. Os autores observam, cobertos de razão, que o posicionamento do STF poderá levar “a uma proliferação sem igual de exações dessa espécie tendo em vista a demasiada abrangência de atividades sociais que poderiam ser com elas custeadas. Praticamente tudo” (p.281).

Pensa-se assim tendo em vista principalmente a forma argumentativa pela qual o acórdão da ADI-MC 2.556 aferiu/atestou a natureza de *contribuição social geral* das exações criadas pela LC 110/01. Nos termos do voto do Ministro Relator, as exações foram consideradas contribuição social geral pelo simples e bastante fato de terem sido criadas com uma “finalidade social”: levantar recursos para fazer frente às condenações judiciais sofridas pela Caixa Econômica Federal por força de expurgos de correção monetária perpetrados nas contas de correntistas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. O Ministro Moreira Alves de certa forma concordou com o argumento de que faltava razoabilidade em se exigir que até mesmo pessoas jurídicas que não existiam nem tinham empregados à época dos expurgos fossem chamadas a contribuir com as exações, mas validou a cobrança respondendo que “mais sem razoabilidade seria que, exauridos os recursos do Fundo, inclusive para as atualizações futuras dos saldos das contas de todos os empregados, se procurasse resolver o problema com o repasse, pelo Tesouro Nacional, a esse fundo do montante total de recursos necessários (na ordem de quarenta e dois bilhões de reais (...), repasse esse cujos reflexos atingiriam todos indiscriminadamente (...))”.

Ora, com essa forma de argumentação, sempre se poderá identificar uma “finalidade social” em toda e qualquer exação que se queira criar para levantar recursos a serem utilizados em determinado gasto com fundamento ou impacto social. O caso do levantamento de recursos para saldar o “rombo do FGTS” (LC 110/2001) poderia ser repetido em inúmeras situações, banalizando completamente o conceito constitucional de contribuição social.

Como exemplo, imagine-se que a União Federal seja condenada judicialmente (tal como foi condenada a CEF nas milhões de ações sobre os expurgos do FGTS) a indenizar a quantia total de 500 milhões de reais às famílias das mais de 150 vítimas do trágico acidente aéreo ocorrido no Brasil no mês de outubro de 2006, cuja culpa do sistema de controle de vôos sob responsabilidade do Ministério da Aeronáutica ainda é objeto de investigação policial. Aplicando-se o precedente da ADI-MC 2.556, seria possível *levantar* esse valor a ser indenizado pela

União instituindo a cobrança de uma nova *contribuição social geral* das companhias aéreas. As companhias aéreas poderiam alegar que não teriam relação alguma com os ilícitos que deram origem às indenizações, mas lembre-se que não aproveitou aos empregadores que tiveram que pagar a exação da LC 110 o fato comprovado de não terem tido relação alguma com o ilícito praticado pela CEF (expurgo de correção monetária nas contas dos correntistas) e que somente a ela beneficiou. E a argumentação desenvolvida pelo STF no acórdão da ADI-MC 2.556 implicaria que, neste exemplo, se pudesse defender a nova exação com o argumento de que “mais sem razoabilidade seria que se procurasse resolver o problema com o repasse, pelo Tesouro Nacional, dos recursos com que a União pudesse pagar as indenizações milionárias, repasse esse cujos reflexos atingiriam todos indiscriminadamente”.

7. Conclusões

Desde 1994, a dívida pública brasileira vem crescendo assustadoramente como proporção do PIB. Como a taxa de juros reais no Brasil é - há muitos anos - a maior do mundo, esse aumento do endividamento público gerou uma explosão no pagamento de juros sobre a dívida interna/externa.

Principalmente para fazer face a esse crescente volume de recursos que foi destinado ao pagamento dos juros da dívida pública, a carga tributária brasileira subiu de aproximadamente 25% do PIB, em 1994, para 38% do PIB, em 2005, sendo que esse aumento foi obtido principalmente pela criação e majoração das contribuições sociais e das Cides: em 1992, a arrecadação das contribuições sociais representava 8,32% do PIB, enquanto, em 2005, essa proporção havia subido para 14,50% do PIB.

Além de terem sido freneticamente aumentadas e multiplicadas, as contribuições sociais/Cides foram - desde 1994 - progressivamente desvinculadas das suas finalidades originariamente previstas no Texto de 1988. Quanto às Cides, mesmo a parcela da arrecadação que não restou desvinculada pelas sucessivas emendas de “desvinculação de receitas” acabou sendo em grande parte mantida nos cofres

federais (via contingenciamento orçamentário) para que a formação acelerada do *superávit* primário não restasse prejudicada.

No sistema constitucional-tributário brasileiro, enquanto o regime para criação de novos impostos sofre fortes limitações formais e materiais, o regime de criação de novas contribuições sociais e Cides vem sendo paulatinamente flexibilizado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, daí a carga tributária brasileira poder ter sido praticamente dobrada de 1988 a 2005 sem que nenhum imposto novo tenha sido criado. A transformação do “Estado de impostos” em “Estado de contribuições”, com as contribuições sendo criadas de uma maneira cada vez mais desenvolta e podendo alcançar inclusive os pressupostos de fato que a Constituição reservou a Estados e Municípios, vem provocando uma espécie de “dinamitação do sistema tributário da federação”, na expressão do atual decano do STF, o Ministro Sepúlveda Pertence.

Todos esses fatores fizeram com que, cumpridos 18 anos da promulgação da Constituição de 1988, a noção/identidade constitucional das Cides e das contribuições sociais esteja hoje seriamente comprometida. Talvez a face juridicamente mais visível desse comprometimento seja a afirmação recente - na jurisprudência do STF - da vaga figura das *contribuições sociais gerais residuais*, cujo pressuposto material de validade, segundo se definiu na ADI-MC 2.556 (a contribuição ter sido criada para arrecadar recursos *com uma finalidade social*), parece rigorosamente incontrolável.

DANOS MORAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA - A RESPONSABILIDADE DO FISCO EM FACE DAS ATITUDES DOS SEUS AGENTES

Gerson Stocco de Siqueira
Daniel Dix Carneiro
Maurício Pereira Faro

1. Natureza e pressupostos da atividade fiscalizadora e arrecadatória

1.1 O surgimento do Estado e a sua manutenção

A escolha do homem pela vida em sociedade busca a criação de condições para que cada indivíduo e cada grupo social satisfaça seus próprios fins particulares; seria a busca aparentemente paradoxal do coletivo para brindar a individualidade.

Quando uma sociedade está organizada de forma a promover o bem de apenas parte de seus integrantes, significa dizer que está mal organizada e afastada dos objetivos que justificam a sua existência, qual seja, a consecução do bem comum.

Nesse sentido, para que os componentes da sociedade possam atingir o bem comum, surge a idéia de Estado como ente que possui autoridade superior para organizar a vida social, fixando regras e colocando serviços à disposição de seus membros, possibilitando a convivência pacífica de todos¹. Tem-se, portanto, que o Estado é a sociedade politicamente organizada que almeja o bem comum de seus membros.

O Estado moderno, na qualidade de corpo social, surge com a Constituição, a qual estabelece os preceitos básicos que devem ser observados para o seu funcionamento. Entretanto, para que o

1. Dalmo de Abreu Dallari (In: *Teoria Geral do Estado*, editora Saraiva) analisa de forma pormenorizada os motivos que ensejaram no surgimento do Estado e descreve que o fim precípua da criação da entidade estatal foi exatamente a consecução do interesse comum em detrimento do interesse individual.

Estado possa desempenhar a contento o seu papel, qual seja, o de promover o bem-estar social, necessita ser financiado.

O financiamento do Estado cabe a todos os membros da sociedade e se dá através do pagamento de tributos instituídos por lei, esta, por sua vez, elaborada por políticos eleitos pelo povo. Assim, pode-se dizer que o tributo é um dever cívico, na medida em que todos são responsáveis pela manutenção do Estado, razão pela qual a própria lei nos chama de contribuintes, uma vez que deve-se contribuir destinando parte da para que o Estado desempenhe sua função². Pode-se, portanto, conceituar o tributo como uma expropriação legal em favor do Estado para financiar sua atividade, de modo que ele reverta e supra serviços em prol do bem comum.

Conclui-se, quão facilmente, que todos os contribuintes, sejam pessoa física ou jurídica, desempenham uma função extremamente importante para o País. Sem a participação contributiva, por menor que seja a contribuição, não haveria país fundamentalmente organizado; não existiria nação politicamente constituída.

Por sua vez, o Estado, como ente arrecadador, deve se estruturar de modo que consiga promover a arrecadação dos recursos e fiscalizar se os contribuintes estão observando as leis tributárias e recolhendo aos seus cofres os tributos que lhe são cabidos³.

Nesse diapasão, as atividades fiscal e arrecadatória do Estado devem ser consideradas como serviços típicos e essenciais da Administração Pública e indelegáveis a particulares⁴.

-
2. A projeção de arrecadação *per capita* proveniente unicamente de impostos pelo Estado brasileiro no ano de 2006 será de R\$ 4.380,00 (quatro mil trezentos e oitenta reais), ou seja, considerando que nossa população hoje monta a aproximadamente 190 milhões de habitantes, temos que a arrecadação estimada para o ano corrente girará em torno de 832 bilhões de reais. Nesta estimativa, não se encontram computadas as receitas provenientes do pagamento de outras espécies tributárias (contribuições sociais, taxas, contribuições de melhorias e empréstimos compulsórios). Disponível em: www.noticiasfiscais.com.br. Acesso em: 02.10.2006
 3. A Constituição Federal da República Federativa do Brasil, chamada de "Constituição Cidadã", elenca *ab initio*, os objetivos fundamentais da República, aduzindo, como um desses, a promoção do bem de todos, sem discriminação, demonstrando a idéia de prevalência do coletivo e do papel provedor que o Estado tem como designio.
 4. O art. 7º do Código Tributário Nacional preceitua: "A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de *arrecadar ou fiscalizar tributos*, ou de executar

Considerando tais premissas, para que se possa avançar neste ensaio sobre a responsabilidade civil por ato tributário, mister o exame, ainda que singelo, do conceito de Ato Administrativo, uma vez que a atividade fiscal é uma atividade administrativa por essência.

1.2 O conceito de ato administrativo

O Estado, galgado a ente supremo que visa regular a vida em sociedade, necessita, para perseguir seus objetivos, se comunicar com todos os membros sociais que por ele são regulados (administrados/contribuintes). Não raro, a expressão Administração Pública faz alusão ao próprio Estado no exercício de suas funções.

No intuito de se comunicar com o mundo exterior, na busca incessante do bem coletivo, o Estado possui em seus quadros agentes públicos que exteriorizam através de seus atos a própria vontade estatal. Tem-se, portanto, que o ato administrativo pode ser conceituado como sendo a declaração unilateral de vontade proveniente da Administração Pública, com o objetivo de travar relações jurídicas para atender o interesse público⁵.

Há fartos exemplos de atos administrativos tributários exarados pelo Poder Público, *v.g.*, os Decretos, as Instruções Normativas, as Resoluções, as Portarias, os Autos de Infração, eentre outros. Existem outros menos formais, como o atendimento ao público, expedientes internos relacionados ao controle arrecadatório e coleta de dados informativos/estatísticos.

leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18, da Constituição." (grifos nossos)

Tendo em vista que o nosso Código Tributário Nacional entrou em vigor sob a vigência da Constituição Federal de 1946, os dispositivos constitucionais citados por seu art. 7º referem-se àquela Carta Constitucional, e não à atual Constituição promulgada em 05 de outubro de 1988, apesar de plenamente recepcionados.

5. O Prof. José Carvalho dos Santos leciona, *in* Manual de Direito Administrativo, editora Lumen Iuris, que os atos administrativos são atos jurídicos provenientes da Administração Pública, e por serem atos jurídicos visam adquirir, resguardar, transferir, modificar ou extinguir direitos.

Deve-se ter em mente que o atingimento do interesse coletivo se dá através do ato administrativo. Não significa, entretanto, que o Estado poderá violar direitos e garantias fundamentais dos contribuintes/administrados claramente dispostos no texto Constitucional, os quais atuam como verdadeiros limites à supremacia do próprio interesse público. A pecha de sujeito passivo não lhes confina à subordinação do sujeito ativo (Estado); ao contrário, cerca os contribuintes/administrados, no mesmo grau de suas obrigações, a direitos lateralmente fundamentais.

Dessa forma, sendo a atividade arrecadatória e fiscal inerente à própria Administração Pública, ela deverá obrigatoriamente se ater aos seus princípios básicos dispostos no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, quais sejam, os da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Nesse contexto, surge a chamada presunção de legalidade e legitimidade dos atos administrativos, facilmente explicada pela seguinte lógica: se a Administração Pública somente poderá agir conforme determina a lei e a moral, afigura-se evidente que todos os seus atos devam ser presumidamente legais e legítimos.

Tal presunção não é, contudo, absoluta, e sim relativa, admitindo-se, portanto, prova em contrário.

Acerca da legalidade voltada à conduta do Fisco, é de lembrar que o art. 142 do CTN estabelece competência privativa à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, o ato administrativo que visa cancelar a ocorrência do fato gerador tributário, determinar a base de tributação, identificar o sujeito passivo e, quando couber, propor a aplicação da penalidade cabível. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.⁶

6. Art. 142 do CTN: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade adequada. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional".

Assim, tem-se que a atuação do Fisco, enquanto órgão estatal, tem como limite as garantias fundamentais dos contribuintes previstas no texto constitucional, além dos próprios princípios norteadores da atividade administrativa, em especial o da legalidade e o da moralidade. Se o ordenamento jurídico constitucional não impusesse tais limites, a História do Direito leciona que poder-se-ia vivenciar casos de arbitrariedade que desvirtuariam a razão pela qual o Estado foi criado, pois, ao invés de atuar em benefício dos contribuintes, poderia atuar de forma contrária em seu próprio benefício, dando ensejo à tirania.

Apesar de a conduta da Administração/Fisco ter que se pautar tão-somente na lei, obedecendo aos direitos e às garantias individuais de todas as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, o que nem sempre acontece. Então, determinadas atitudes e procedimentos da Administração Pública, *a priori* considerados legítimos, demonstram-se, no seu núcleo, eivados de ilegalidade e arbitrariedades que podem, sem dúvida, causar danos aos particulares (administrados/contribuintes).

Destarte, sempre que um contribuinte/administrado vier a sofrer os efeitos de um ato emanado da Administração Pública/Fisco, deverá atentar se o referido ato possui os seguintes elementos: a) agente capaz; b) forma prescrita em lei; c) objeto lícito; d) motivo; e e) finalidade⁷.

Posologicamente, é prudente conhecer as figuras que compõem o ato administrativo público fiscal:

Agente capaz – significa que o ato deve ser praticado por um sujeito devidamente investido na função pública. No caso de um agente fiscal que tenha sido devidamente investido no cargo mediante a aprovação em concurso público

7. A Prof. Maria Sylvia Zanella Di Pietro (In: *Direito Administrativo*, editora Renovar) aduz que estes são os elementos que compõem o ato administrativo, os quais possuem grande importância para o controle judicial e administrativo dos seus efeitos perante os administrados.

ou assertivamente nomeado para o exercício de cargo em comissão nos termos do art. 37, inciso II, da Constituição Federal.⁸

Forma prescrita em lei: é o meio pelo qual o ato administrativo se exterioriza. Via de regra, o ato administrativo deverá revestir a forma escrita, sendo devidamente registrado e publicado. É formal por natureza. Admite-se, entretanto, em situações específicas, que a Administração Pública se manifeste através de gestos (*e.g.* guardas de trânsito), sinais (*e.g.* semáforos de trânsitos e luzes aduaneiras) e palavras (*e.g.* os atos provenientes das autoridades policiais de segurança pública).

Objeto lícito: é a materialização do ato; o seu fim imediato. Revela-se na alteração no mundo jurídico a que o ato se propõe. O objeto do ato poderá ser o resguardo, a transferência, a modificação, a extinção ou a declaração de direitos.

Motivo: são as razões de fato e de direito que ensejam a prática do ato pelo agente público. Significa conformar a razão e dar ciência ao administrado da causa pela qual ele está sofrendo as consequências do ato, de forma a possibilitar o exercício da sua ampla defesa e do contraditório. Tal elemento dá subsídios ao administrado/contribuinte de se defender de eventual ilegalidade; logo, deve ser preciso e fundado.

Finalidade: este é o elemento que determina que o ato administrativo deve estar sempre dirigido ao interesse públi-

8. Tal fato, entretanto, não impede que um agente sem investidura na função pública pratique de forma válida atos em nome da Administração Pública, como é o caso do chamado agente putativo. Nesse sentido, o Prof. José Carvalho dos Santos *in* Manual de Direito Administrativo, editora Lumen Iuris, cita como exemplo "a hipótese de um servidor que, sem investidura legítima, tenha recebido valores de tributos pagos por contribuintes e tenha firmado sua quitação. Os contribuintes são terceiros de boa-fé e fizeram os pagamentos a alguém que tinha efetivamente a aparência de servidor legitimamente investido. Sendo assim, são válidas as quititações e convalidados os atos do agente putativo".

co. Não é de se admitir, em hipótese alguma, que o agente público, o administrador público, no exercício da gestão do interesse coletivo, possa valer-se de um ato para atingir interesses privados. O fim de sua atuação deve ser o bem comum, razão maior pela qual o Estado existe.

Os exemplos são sempre elucidativos. Por isso, sem a pretensão de fazer tábula rasa, permite-se narrar um episódio verídico como exemplo da finalidade do ato administrativo, no caso específico, até de uma disfunção.

Uma sociedade que fabrica frascos para embalar seus produtos finais, óleos lubrificantes derivados de petróleo, imunes ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI⁹, foi autuada pelo agente fiscal federal, o qual considerou que os frascos deveriam se submeter à incidência do tributo em apartado, ainda que sua destinação fosse, exclusivamente, ao acondicionamento do próprio óleo lubrificante por ela envasado.

Com efeito, a tabela de incidência do IPI¹⁰ dispõe que caberá sempre a tributação pelo percentual aplicável ao bem envasado, porque o conteúdo tem prevalência sobre sua embalagem, o que é lógico e material; a primazia deve ser do produto principal, e não do acessório.

O que ficou patente, no caso, foi o desprovimento da lógica e, o que é pior, o aparente desconhecimento do agente do ato jurídico principal do tributo para o qual obteve competência jurídica (certamente não técnica) para servir como representante da entidade arrecadadora¹¹.

9. O art. 155, inciso II, § 3º da Constituição, estabelece que à exceção do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, do Imposto de Importação – II, e do Imposto de Exportação – IE, nenhum outro imposto poderá incidir sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações e derivados de petróleo, combustíveis e minerais.

10. Aprovada pelo Decreto nº 4.542, de dezembro de 2002.

11. Não queremos deixar nenhuma marca negativa aos fiscais federais, ordinariamente muito competentes no exercício da função. O caso citado, embora verídico, foi trazido à tona como mero exercício de ilustração.

De tão absurdo o lançamento do crédito tributário, *in casu*, após impugnação da contribuinte, houve a reforma unânime do ato administrativo, se apresentando improcedente o lançamento tributário logo na primeira instância. A decisão primária e definitiva assim foi ementada, *verbis*:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Ementa: Sistema harmonizado. Regras de Interpretação. Lançamento do IPI. Em submissão ao disposto na Regra de Interpretação 5.b do Sistema harmonizado, tem-se que as embalagens contendo mercadoria classificam-se com estas últimas quando seja do tipo normalmente utilizado para o seu acondicionamento. No caso em julgamento adequa-se a regra ao fato: a autuada fabrica os frascos que servirão única e exclusivamente para acondicionamento dos lubrificantes também por ela produzidos. Usando a regra, devem os frascos seguir a classificação do produto final. Gozando estes de imunidade tributária, tal condição atingirá também as embalagens.

Lançamento improcedente.

Este exemplo ilustra de forma cristalina a hipótese de um ato administrativo praticado com desvio de finalidade e que acabou causando danos ao contribuinte, uma vez que ele teve que arcar com relevantes despesas na defesa de seus interesses.

Por desídia ou outros motivos, ficou evidente na situação que o interesse público foi relegado a segundo plano, pois o dever funcional obriga ao agente possuir competência técnica mínima na aplicação das normas jurídicas. A flexibilização interpretativa aceita por muitos, mesmo em matéria tributária, não tem o condão de fugir à vinculação das normas expressamente constituídas.

Desta sorte, com o exemplo, deseja-se ilustrar que, se o ato administrativo, por algum motivo, não contiver quaisquer dos pressupostos elementares mencionados (agente capaz, forma prescrita em lei, objeto lícito, motivo e finalidade), pode dar ensejo a algum dano ao administrado/contribuinte que será, sem dúvida, passível de indenização, seja na esfera material ou moral.

O contribuinte, além dos instrumentos usuais que têm a seu dispor para fins de contenção e controle do ato administrativo/tributário, além do Mandado de Segurança Individual, a Ação Popular e o próprio *Habeas Corpus*, também poderá se valer da ação indenizatória, caso se sinta, de alguma forma, prejudicado material ou moralmente por ato proveniente da Administração que não esteja revestido de todos os requisitos legais, desde que, por óbvio, avalie, em cada caso, o bom direito e esteja munido – diante das circunstâncias – de provas consideradas suficientes a alçar o intento.

2. A responsabilidade dos entes arrecadadores

“O principal objetivo da ordem jurídica, afirmou o grande Santiago Dantas, é proteger e reprimir o ilícito.”¹² Da mesma forma que a ordem jurídica visa tutelar as ações das pessoas que agem conforme o direito, tenta impedir a conduta de quem o contaria.

Diante desta conclusão, nada mais lógico que o Direito tente a todo custo evitar que as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, pratiquem atos contrários à lei, causando danos a terceiros, direta ou indiretamente. Dentro desse contexto, surge a chamada responsabilidade civil, que tem por fundamento a necessidade de reparação do dano sofrido em razão da prática de um ato ilícito.

Numa breve síntese, a responsabilidade civil subdivide-se em:

- a) contratual: aquela oriunda da transgressão a um dever proveniente de um negócio jurídico (via de regra, um contrato). Neste caso, a reparação ao dano causado dar-se-á nos termos de eventual cláusula penal pactuada ou em caso de silêncio das partes, nos termos do art. 389, do Código Civil¹³; e

12. CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. São Paulo: Malheiros, p.23.

13. “Art. 389. Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.”

- b) extracontratual: referente à transgressão de um dever jurídico imposto pela lei, ou seja, ocorre *ex lege*.

Considerando o objeto deste ensaio, ater-se-á à chamada responsabilidade extracontratual, ou seja, a decorrente da violação de preceito legal, cuja inobservância possa causar danos a terceiros.

A Administração Tributária é representada sempre por pessoas físicas – agentes outorgados – que devem se pautar pelo princípio da legalidade. Entretanto, não são raras as hipóteses em que os agentes públicos, através de seus atos, causam danos a particulares.

O art. 37, § 6º¹⁴, da Constituição Federal de 1988, reproduzindo uma norma consagrada a partir da Constituição de 1946, estabeleceu que as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviço público responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Considerando que a Administração Pública exerce a atividade de fiscalização através da representação dos seus membros que detêm competência jurídica, afigura-se evidente que, se os atos dela provenientes vierem a causar danos aos contribuintes, poderá haver a reparação na forma prevista pelo art. 37, § 6º da Constituição Federal, bastando que a conduta administrativa se dê em *desconformidade acintosa* com a lei e necessariamente produza um dano (moral ou material). Ao mister, há que se provar o nexo de causalidade entre a conduta e o evento danoso.

O referido dispositivo constitucional estabelece a chamada responsabilidade objetiva pelo risco administrativo que, na lição do saudoso Prof. Hely Lopes Meireles¹⁵, “faz surgir a obrigação

14. “Art. 37 (...)

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

15. MEIRELES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 27ª edição. p.619/620.

de indenizar o dano do ato lesivo e injusto causado à vítima pela Administração. Não se exige qualquer falta do serviço público, nem a culpa de seus agentes." A responsabilidade, registre-se, será da pessoa jurídica de direito público (União, Estados, Municípios, Distrito Federal ou suas autarquias), cujo órgão ou agente tenha, porventura, causado danos a terceiros.

Neste tipo de responsabilidade, não há necessidade de apreciação do dolo ou culpa. É a chamada teoria do risco, porquanto tem como pressuposto, essência, postulado, que a atuação do Poder Público envolve um risco de dano, que lhe é insito.

Dessa forma, o dever de indenizar por parte do Estado exsurge independente de dolo ou culpa do agente, bastando a ocorrência do evento danoso, com o respectivo nexa ao ato praticado pelo agente público.

3. Da indenização por danos morais decorrentes de atos tributários

A Constituição Federal de 1988, através dos incisos V e X, do artigo 5º¹⁶, introduziu efetivamente no direito brasileiro a perspectiva de indenização em razão de prejuízos morais sofridos, admitindo-se a compensação através de pagamento em pecúnia como contrapartida à humilhação, dor ou dissabores sofridos.

O Mestre Caio Mário da Silva Pereira pontifica:

o dano moral deve ser reparado, e o seu fundamento está no fato de que o indivíduo é titular de direitos de personalidade que não podem ser im-

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

(...)

V – é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

(...)

X – são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação."

punemente atingidos. A Constituição de 1988 não deixa dúvida aos que resistiam à reparação do dano moral, pois os direitos constitucionais não podem ser interpretados restritivamente.¹⁷

Na mesma linha manifestou-se José Afonso da Silva¹⁸ ao afirmar que:

a vida humana não é apenas um conjunto de elementos materiais. Integram-na, outrossim, valores imateriais, como os morais. A Constituição empresta muita importância à moral como valor ético-social da pessoa e da família, que se impõe ao respeito dos meios de comunicação social (art. 221, IV). Ela, mais que as outras, realçou o valor da moral individual, tornando-a mesmo um bem indenizável (art. 5º, V e X). A moral individual sintetiza a honra da pessoa, o bom nome, a boa fama, a reputação que integram a vida humana como discussão imaterial. Ela e seus componentes são atributos sem os quais a pessoa fica reduzida a uma condição animal de pequena significação. Daí porque o respeito à integridade moral do indivíduo assuma feição de direito fundamental. Por isso é que o direito penal tutela a honra contra a calúnia, a difamação e a injúria.

Da leitura atenta dos argumentos expostos, pode-se aferir que o dano moral, ao contrário do material, não pode ser mensurado precisamente, ou sequer arbitrado de modo parametrizado, uma vez que se traduz numa compensação à violação aos direitos fundamentais que, por sua vez, revelam-se de natureza incorpórea. Nesse sentido, em razão da ausência de vestígios deixados pela conduta lesiva, a doutrina afirma que a incidência do dano moral sempre ocorrerá *in re ipsa*, ou seja, pelas regras de experiência comum, o próprio evento danoso apresentado em Juízo poderá ter ou não o condão de ensejar uma indenização. Basta, portanto, que a vítima comprove pelo menos a existência do fato e que este fato seja capaz de acarretar sérios danos a um direito insito à personalidade.

17. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade Civil*, 2.ª ed. São Paulo: Forense, 1990. p.60.

18. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 9.ª ed., 4.ª tiragem. São Paulo: Malheiros, p. 185.

Tal premissa levou a doutrina e a jurisprudência pátrias a entenderem, durante muito tempo, pela impossibilidade de que pessoas jurídicas sofressem danos de natureza moral.

Sustentavam os defensores dessa tese que o dano moral estaria intimamente ligado aos direitos da personalidade e seria uma forma de tutelar o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana inerente às pessoas naturais/físicas¹⁹, e que a pessoa jurídica não possuiria nenhuma dessas qualidades, sendo certo que qualquer violação sofrida repercutiria em sua capacidade de produzir riquezas no âmbito da iniciativa econômica por ela desenvolvida, e, assim, a responsabilidade poderia ser resolvida em razão das perdas e danos suportados.

Todavia, não obstante a posição de renomados juristas contrários à aceitação da violação moral da pessoa jurídica, o Superior Tribunal de Justiça, através da edição da súmula 22.720, reconheceu a perspectiva de que pessoas jurídicas sofressem dano moral. Após a edição da precitada súmula, tanto o STJ quanto os Tribunais inferiores têm admitido a indenização por danos morais às sociedades personificadas, em textual:

A pessoa jurídica pode sofrer dano moral (verbetes 227, Súmula/STJ).

Na concepção moderna da reparação do dano moral prevalece a orientação de que a responsabilização do agente se opera por força do simples fato da violação, de modo a tornar-se desnecessária a prova do prejuízo em concreto.

Recurso especial provido em parte. (*REsp 173.124/RS, Rel. Ministro Cesar Asfor Rocha, Quarta Turma, unânime. DJ de 19.11.2001*).

(...)

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. PROTESTO INDEVIDO DE TÍTULO DE EMPRESA COMERCIAL. DÉBITO INEXISTENTE. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD*

19. "Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

(...)

III - a dignidade da pessoa humana;"

20. Súmula 227 - "A pessoa jurídica pode sofrer dano moral."

CAUSAM DOS SÓCIOS DA EMPRESA. DANOS MORAIS DEVIDOS À PESSOA JURÍDICA. CABIMENTO.

1. Se a duplicata objeto do protesto indevido foi emitida em nome da empresa, apenas ela ostenta legitimidade ativa para postular a reparação por dano moral, porquanto a pessoa jurídica tem personalidade jurídica própria e independente da de seus sócios, além de não haver norma legal que autorize os sócios a pleitear tal direito em nome da empresa (CPC, arts. 3º e 6º).
2. A instituição bancária responde civilmente pelas conseqüências jurídicas da apresentação, para protesto, de duplicata já quitada, o que, por isso mesmo, rende ensejo ao pagamento de indenização por danos morais à empresa-autora (Súmula STJ nº 227).
3. Valor da indenização reduzido pela metade. 4. É devida a condenação dos autores litisconsortes na verba honorária, dada sua ilegitimidade ativa *ad causam*.
5. Apelação da CEF provida em parte.
6. Apelação dos Autores improvida. (TRF - PRIMEIRA REGIÃO, Processo: 200001000227432/DF, Quinta Turma, DJ 09.2.2004, página: 41, Relator Desembargador Federal Fagundes de Deus).

Por seu turno, o dano moral experimentado pelas pessoas jurídicas pode decorrer tanto das relações comerciais exercidas com outras empresas privadas como também de sua submissão às atividades estatais, aí incluídos os atos de fiscalização, exigência e satisfação de créditos tributários, inclusive por força de atendimento desrespeitoso ou claramente prejudicial de servidores públicos nas repartições fazendárias que possam causar danos às sociedades.

A relação tributária é uma relação de imposição, em que o sujeito ativo, nos limites da lei, outorga-se no direito de exigir a prestação pecuniária do sujeito passivo, cabendo a este se submeter a tal imposição, arcando com uma exigência que nasce independente de sua vontade.

Destarte, não se pretende com o presente estudo refutar ou sequer questionar a legitimidade ou a legalidade de que o Estado, através dos meios previstos em lei, perquiria a satisfação do crédito

tributário devido pelo contribuinte, bem como o cumprimento das obrigações acessórias devidas.

Todavia, em diversas situações, o Estado, utilizando-se da auto-executoriedade, presunção de legitimidade e legalidade de seus atos, submete o contribuinte, indevidamente, a diversas situações vexatórias, constringindo-lhe o patrimônio ou até mesmo impedindo-lhe de exercer regularmente suas atividades econômicas, em flagrante violação ao disposto no artigo 170, parágrafo único²¹, da Constituição Federal.

Nessa linha de raciocínio, têm sido comum casos concretos nos quais contribuintes são impedidos de obter certidões negativas de débito – CND, ou mesmo constringidos ao pagamento de créditos exigidos indevidamente ou em valor substancialmente maior em razão de atos praticados pelo Estado. Não necessariamente por razões jurídicas (interpretação de lei, obrigações acessórias descumpridas pelo sujeito passivo), mas por desídia e real descaso com a coisa pública, afetando diretamente os pagadores de tributos, que são rotineiramente submetidos a uma verdadeira *via crucis* para provar que os tributos já foram adequadamente recolhidos, causando-lhes transtornos de diversos tipos, a exemplo de não-recebimento de faturas de órgãos públicos contratantes, proibição de participar de licitações públicas, impossibilidade de obter financiamentos públicos, etc.

Há casos em que, concedida a liminar pelo Poder Judiciário para expedição de CND, o agente se recusa a emití-la imediatamente, em clara desobediência, alegando que poderá proceder a sua expedição no dia em que puder, já que a decisão não determina data e horário para cumprimento. É a revelação do acinte.

A falta de certidão negativa de débitos tem sido uma das maiores motivadoras de ações distribuídas na Justiça do País.

21. "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:
(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

Corroborando a afirmação anterior, foi publicada recentemente no jornal Valor Econômico²² uma pesquisa feita pela empresa de consultoria PriceWaterhouseCoopers, que constatou que 93% (nove e três por cento) das grandes empresas brasileiras perdem ou atrasam negócios à espera de certidão negativa de débitos.

Tais dificuldades são geradas em razão da falta de capacidade da Secretaria da Receita Federal²³ de processar em tempo hábil todas as declarações e pagamentos efetuados pelos contribuintes, gerando divergências entre os valores declarados e os valores pagos, em clara afronta ao princípio da eficiência administrativa. Muitas vezes, a alegação se dá no sentido de que somente quando o sistema informatizado puder ser alimentado, poder-se-á emitir a CND. Dias e dias se passam e o contribuinte, totalmente adimplente, não consegue o documento confirmatório de sua idoneidade fiscal.

Em outros casos, a certidão negativa deixa de ser expedida porque a Secretaria da Receita Federal considera exigíveis créditos que estão com a exigibilidade suspensa em razão de estarem sendo discutidos em âmbito administrativo ou judicial, forçando o contribuinte a recorrer ao Judiciário para ter reconhecida uma situação que já deveria ser do conhecimento do Estado.

Situações como as anteriormente apresentadas, apenas com o condão ilustrativo, poderão resultar em evidentes prejuízos aos contribuintes, comprometendo, em alguns casos, até mesmo a existência de empresas e sua imagem perante o mercado.

Por outro lado, demonstra-se claro que a simples cessação do prejuízo gerado não basta para trazer o contribuinte ao *status quo*, sendo necessário o ressarcimento pelos danos morais sofridos, consi-

22. Jornal Valor Econômico de 28.6.2006.

23. Justiça seja feita, a Secretaria da Receita Federal tem aprimorado muito a sua gestão na função de órgão arrecadador de tributos federais, mas possivelmente em razão da complexidade e quantidade de tributos sob sua tutela, não atingiu ainda a eficiência e eficácia que os contribuintes esperam. Ademais, bom que se registre, que não se quer crucificar o órgão ou os seus profissionais, a grande maioria, competente, idônea e hábil no trato da coisa pública. Outrossim, agruras dos contribuintes, não são, decerto, restritas à Secretaria de Receita Federal. Há problemas de mesma ordem nas repartições fiscais estaduais e municipais.

derando-se o caráter punitivo e pedagógico da indenização, de modo que o Estado seja sistematicamente coibido de reiterar, ativa ou omisivamente, a prática de atos que prejudiquem o contribuinte.

Outro exemplo clássico que deve ensejar a condenação do Estado em indenizar por danos morais os contribuintes reside nas hipóteses em que o crédito tributário devidamente pago ou com a exigibilidade suspensa²⁴ é inscrito em dívida ativa, com o posterior ajuizamento de execução fiscal e inscrição no Cadin.²⁵

Tal situação gera ao contribuinte, além dos óbvios prejuízos patrimoniais decorrentes do ajuizamento de execução fiscal, a impossibilidade de participar de licitações públicas e de obter empréstimos junto ao Bndes em razão da inclusão no Cadin.

Colha-se, por oportuno, o magistério de Célio Armando Janczeski²⁶ ao afirmar que:

não há dúvidas de que o indevido cadastramento gera ofensa ao bom nome, fama, prestígio e reputação da pessoa (física ou jurídica), autorizando o arbitramento de indenização por dano moral, independente de prejuízo material, fixando o *quantum* mediante prudente arbitrio do juiz. (...) Afinal o aforamento de processo judicial, especialmente a execução fiscal, assim como o irregular registro no CADIN, gera repercussão negativa à pessoa (física ou jurídica), ferindo sua credibilidade e respeitabilidade, abalando sua reputação e imagem, mesmo que possa não trazer prejuízo patrimonial. Por esta razão, o dano puramente moral deve ser reparado, compensando-se os dissabores decorrentes do ato lesivo.

Releva assinalar que a própria Lei nº 10.522/02, que regulamentou o Cadin, é eivada de ilegalidade, uma vez que, nos termos do inciso I do artigo 2º, “prevê a inscrição de pessoas que sejam

24. Nos termos do artigo 151, do CTN.

25. Cadastro Informativo de Débitos Não Quitados de Órgãos e Entidades Federais, instituído pela Lei nº 10.522/02.

26. JANCZESKI, Célio Armando. Dano Moral pela Exigência Indevida de Tributo – *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 52. SP. p. 58-59.

responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta”, desconsiderando as hipóteses em que o crédito esteja depositado ou seja objeto de discussão em âmbito administrativo ou judicial pelo contribuinte, num flagrante desrespeito ao disposto nos incisos II, III, IV e V do artigo 151²⁷ do Código Tributário Nacional.

Não obstante o recentismo da matéria, no que concerne às condenações do Estado em indenizar os contribuintes por danos morais sofridos em decorrência de atos tributários, os Tribunais Pátrios vêm proclamando manifestações favoráveis sobre a questão, conforme se verifica das ementas abaixo colacionadas:

EMBARGOS INFRINGENTES - DANO MORAL - EXECUÇÃO FISCAL - AJUIZAMENTO APÓS O PAGAMENTO DO DÉBITO - RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

I - A responsabilidade do Estado, nos termos do § 6.º, do artigo 37, da Constituição Federal, é objetiva, tornando prescindível a verificação do elemento a verificação do elemento subjetivo.

II - O mero ajuizamento de uma ação julgada, improcedente, não caracteriza dano moral. O mesmo não se pode dizer, quando ocorre a indevida inscrição do nome do contribuinte na dívida ativa e posterior execução, embora o tributo já estivesse pago.

III - Recurso conhecido e não provido. Unânime. (*Embargos Infringentes nº 2001.01105.00200EIC Relator: Desembargador Haydevalda Sampaio, 2ª Câmara Cível TJDF*).

CONSTITUCIONAL, CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRIVILÉGIOS DA FAZENDA PÚBLICA NA EXECUÇÃO FISCAL. CONSTITUCIONALIDADE. EXECU-

27. “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;”

ÇÃO EM EXCESSO COM POSTERIOR SUBSTITUIÇÃO DA CDA. INOCORRÊNCIA DE LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ. VEICULAÇÃO DE INFORMAÇÃO FALSA E DIFAMANTE PELA AUTARQUIA PREVIDENCIÁRIA. DANOS MORAIS. CONFIGURAÇÃO. AUSÊNCIA DE DANO MATERIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CRITÉRIO DE FIXAÇÃO.

1. Os privilégios instituídos para a Fazenda Pública pela Lei nº 6.830/80, assim como tantos outros previstos na legislação processual, não violam o princípio da isonomia entre as partes, por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas e por estar em jogo a preservação de indiscutível interesse público.
2. O ajuizamento de ação de execução fiscal tendo como objeto valor superior à dívida existente não se traduz em litigância de má-fé, nem acarreta danos morais indenizáveis, máxime quando o erro é reparado voluntariamente com a substituição da Certidão de Dívida Ativa antes de qualquer manifestação do executado.
3. Mesmo sendo o autor devedor contumaz, a veiculação em jornal de grande circulação do seu nome constando indevidamente no rol dos 50 maiores devedores da Previdência Social merece reparação a título de danos morais, por se tratar de informação inverídica que, sem dúvida, abala a reputação da empresa perante a sociedade.
4. O valor da indenização por dano moral deve levar em conta as circunstâncias da causa, bem como a condição social e econômica do ofendido, não podendo ser arbitrada em valor ínfimo, para não se tornar ineficaz, nem em quantia por demais excessiva, para não constituir enriquecimento sem causa do ofendido.
5. Descabe condenação em dano material quando a parte autora não prova o prejuízo.
6. Tendo em vista o elevado valor obtido ao se fixarem os honorários com base na diferença em função da CDA, é razoável a fixação dos honorários em 20% sobre o valor da condenação.
7. Apelação do INSS e remessa oficial desprovidas. Apelação da parte autora parcialmente provida. (TRF da 1ª Região, Apelação Cível 199901000337230/MG, Terceira Turma Suplementar, DJ: 03.2.2005, página: 119, Relator Juiz Federal Wilson Alves de Souza).

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. COBRANÇA DE DÉBITO PAGO. INSCRIÇÃO INDEVIDA DE NOME DO CONTRIBUINTE NO CADIN E EXECUÇÃO FISCAL COM PENHORA. DANO MORAL. INDENIZAÇÃO. REMESSA OFICIAL, CORREÇÃO MONETÁRIA, TERMO INICIAL.

1. A inclusão indevida do nome do contribuinte no CADIN e a continuidade de execução fiscal de dívida já paga são suficientes para causar constrangimento e abalo na estrutura emocional e psíquica do indivíduo, a configurar o direito à indenização pelo dano moral sofrido. Precedentes desta Corte.

2. O valor da indenização por dano moral não pode ser valor exorbitante, a configurar enriquecimento sem causa da vítima, nem valor irrisório, insuficiente à reparação dos danos, razão pela qual a indenização no valor do débito inscrito em dívida ativa (R\$5.232,45) está de acordo com o princípio da proporcionalidade.

3. O termo inicial para a incidência da correção monetária nos casos de indenização por dano moral é a data da fixação (na sentença) do valor a ser pago e não a data da propositura da demanda. Precedentes do STJ.

4. Apelações não providas.

5. Remessa oficial parcialmente provida. (TRF - Primeira Região, Apelação Cível 199939000010802/PA, Órgão Julgador: Terceira Turma Suplementar, DJ: 16.12.2004 página: 96, Relator Juiz Federal Vallisney de Souza Oliveira).

As decisões ainda não se encontram robustecidas no Judiciário. São tímidos os julgados sobre danos morais em matéria tributária, mas os contribuintes estão descobrindo um novo instrumento de controle de eventuais abusos por parte da Administração Tributária, tendo em vista a procedência de alguns pedidos de indenização por danos morais e materiais decorrentes de atos provenientes da atividade tributária do Estado.

Não obstante o surgimento de decisões favoráveis ao contribuinte, no sentido de reconhecer o dano moral ocorrido em razão de atos tributários, as indenizações ainda têm sido em valores ínfimos, sobretudo se confrontados com prejuízos causados às empresas, não

atingido em sua plenitude o caráter punitivo e pedagógico inerente ao instituto do dano moral.

4. A importância do devido processo legal na relação do Fisco com o contribuinte

As várias situações narradas na presente obra poderiam ter sido evitadas, se o Estado, na qualidade de ente tributante, tivesse observado um princípio constitucional básico, qual seja, o do devido processo legal.

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 5º, inciso LV, que ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal²⁸. Tal postulado, nos dizeres do Prof. Nagib Slaibi Filho:

assegura que as relações estabelecidas pelo Estado sejam participativas e igualitárias; que o processo de tomada de decisão não seja um procedimento kafkiano, mas um meio de afirmação da própria legitimidade e de afirmações perante o indivíduo.²⁹

A atividade administrativa deve, pois, ser desenvolvida de tal forma a atender alguns princípios básicos que assegurem ao cidadão e ao contribuinte que a decisão Estatal adequada a um determinado caso concreto corresponderá na prática à correta aplicação do Direito.

Conectivamente, é possível afirmar que o devido processo legal:

é o conjunto de garantias expressamente previstas na Constituição ou por ela reconhecidas como necessárias para integrar a pessoa interessa-

28. A cláusula do *due process of Law* surgiu no direito positivo com a Emenda V à Constituição Americana, e alguns doutrinadores defendem que a sua tradução deveria ser "devido processo do Direito", de forma a não se propiciar interpretações restritivas.

29. SLAIBI FILHO, Nagib. *Anotações à Constituição de 1988: Aspectos Fundamentais*. São Paulo: Forensc. p. 209.

da o processo de decisão pública ou privada³⁰, que diga respeito à sua liberdade ou aos seus bens ou a qualquer interferência arbitrária nos seus direitos da personalidade.³¹

Conclui-se, portanto, que, ao Estado, cabe o dever de observar rigorosamente as regras legais que ele mesmo criou na busca incessante pelo bem comum.

A relação entre Estado e contribuinte também deve ser necessariamente pautada pela cláusula do devido processo legal, a qual impede abusos por parte do Fisco e garante ao cidadão um tratamento digno e a certeza de que terá sempre a correta aplicação do direito na solução de seus conflitos.

Em que pese o referido princípio estar positivado no texto constitucional brasileiro e ser um postulado de extrema importância para a vida num Estado Democrático de Direito, por vezes não tem sido observado por alguns agentes fazendários.

Exemplo claro de descumprimento do princípio de devido processo legal, e muito comum no dia-a-dia dos contribuintes são os casos de caminhões frequentemente parados nas barreiras fiscais de controle do ICMS e, na hipótese de ser verificada alguma irregularidade tributária (e.g. falta de recolhimento do tributo ou ausência de cumprimento de uma obrigação acessória), são obstados pela autoridade fiscal de prosseguirem viagem enquanto o crédito fiscal exigido não for satisfeito.

Não lavra-se o auto de infração; coíbe-se o transportador, remetente ou destinatário a recolher o imposto estadual (ICMS) na barreira fiscal, sob pena da carga ficar confiscada até o exercício do pagamento do tributo.

Verifica-se, neste caso, que o agente fazendário utiliza-se de forma indevida do seu Poder de Polícia para compelir o contribuinte

30. Daniel Sarmento, in *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*, editora Lumen Iuris, defende que o devido processo legal não é um postulado dirigido exclusivamente ao Poder Público, mas também poderá ser invocada nas relações privadas.

31. SLAIBI FILHO, Nagib. *Direito Constitucional*. São Paulo: Forense. p. 399.

a recolher o imposto ou a multa pelo descumprimento da obrigação acessória acenada por descumprida.

O art. 150, inciso V, da Constituição Federal, preceitua vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

Diante desta previsão, o agente fazendário não pode obstar as atividades econômicas do contribuinte. O papel da autoridade fiscal, nos casos em que verifica a irregularidade fiscal por parte do contribuinte, deve ser de apontar a eventual infração e promover o lançamento do imposto ou da penalidade através de um auto de infração, nos termos do já citado art. 142 do CTN, dando condições de defesa ao autuado, devendo, em seguida, liberar o caminhão para seguir viagem, a não ser que o produto transportado seja objeto de crime, quando deverá ser apreendido mediante a feitura de um auto de apreensão de mercadorias.

Somente assim o devido processo legal estaria totalmente observado, de forma a possibilitar o exercício pelo contribuinte do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, dando-lhe oportunidade do oferecimento da eventual impugnação, sem embargar o curso ordinário de sua atividade econômica.

Resta evidente que esta atitude poderá acarretar graves prejuízos à operação e à atividade do contribuinte, e ainda ao seu nome, tudo em razão da não-observância ao devido processo legal.

Tais situações, em nosso entender, dão azo aos contribuintes de postular judicialmente a sua compensação por dano moral, pois, muitas vezes, sua imagem e atividade são gravemente atingidas pela conduta irresponsável do fiscal. No exemplo, a sociedade definitivamente descumprirá os prazos acordados com seus clientes e poderá perder mercado e reputação. Neste caso, o pleito de dano moral terá evidente caráter punitivo/pedagógico, a fim de evitar que idênticas situações não voltem a ocorrer.

Neste contexto, urge que sejam retomados no Congresso Nacional os debates sobre a necessidade de nossa Sociedade estar

tutelada por um Código Nacional de Defesa do Contribuinte³² que difunda a importância que os contribuintes têm em relação ao funcionamento do Estado.

Apenas através de um diploma legal como este, os contribuintes brasileiros serão instruídos a exercer com maior plenitude a sua cidadania para serem mais respeitados pelos entes tributantes.

Deve-se ter em mente que a relação entre Estado e contribuinte deve ser de interdependência, pois um é a razão de existir do outro. Na busca incessante pela Justiça Fiscal, o contribuinte deve sempre ser respeitado pelo Estado e seus agentes, podendo, para tanto, valer-se dos meios legais necessários (inclusive a ação de indenização por dano moral).

Nesse sentido, o Código Nacional de Defesa do Contribuinte deverá surgir como um instrumento a dar maior efetividade aos ditames constitucionais que garantem aos contribuintes direitos que são esquecidos, deteriorados e deturpados na prática administrativa. Infelizmente, no mundo real os contribuintes são tratados pelas *normas administrativas criadas no balcão*.

5. Considerações finais

Esclarece-se, por derradeiro, que não pretende-se, com o presente trabalho, incitar os contribuintes a uma *caça às bruxas*, preconizando, no âmbito do Direito Fiscal, a tão famigerada *indústria do dano moral*, sempre alegada pelas sociedades fornecedoras de bens e serviços nas relações cíveis e consumeristas em suas defesas judiciais.

32. Encontra-se em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado nº 646/99 de Lei Complementar apresentado pelo senador Jorge Bornhausen (PFL/Santa Catarina) que dispõe sobre o Código Nacional de Defesa do Contribuinte, cujo parágrafo único, do inciso I, do art. 19, prevê taxativamente a possibilidade de responsabilização dos entes tributantes pelos danos morais ou materiais que porventura venham causar aos contribuintes. Vale aqui ressaltar que os Estados do Paraná, São Paulo, e Minas Gerais, adotaram uma posição de vanguarda em relação aos demais entes Federados de forma que hoje possuem legislações próprias que resguardam direitos do contribuinte (Lei Complementar nº 107/05 – PR; Lei Complementar nº 939/03 – SP e Lei nº 13.515/00 – MG).

A exemplo do Código de Defesa do Consumidor, instituído pela Lei nº 8.078/90, e da Lei nº 9.099/95, que criou os Juizados Especiais Cíveis em âmbito estadual, diplomas que difundiram, e muito, a noção de cidadania, que, até então, não era exercida em sua plenitude por muitos brasileiros, e possibilitaram o verdadeiro acesso ao Judiciário, de modo a acabar com a chamada *demand reprimida por direitos*, que rotineiramente eram violados e não chegavam às barras dos Tribunais, por pura desinformação; deseja-se apenas que os contribuintes tenham noção de que poderão recorrer sempre ao Judiciário, nas hipóteses em que se sentirem lesados em suas atividades.

É necessário que os contribuintes saibam da importância que têm perante a sociedade e o País e, assim, devem cobrar do Estado tudo aquilo que está previsto nas normas elaboradas por ele próprio, em especial os direitos fundamentais dispostos no texto constitucional, sendo certo que, em teoria, o pagamento de tributos deveria viabilizar a efetividade desses direitos. Nessa vertente, a possibilidade de se postular em Juízo uma eventual indenização por ato tributário tem o condão de impedir que o Estado viole garantias básicas necessárias para uma vida em sociedade.

Todavia, que reste claro que somente em situações muito específicas, quando ficarem cabalmente demonstradas não somente a desídia e a morosidade injustificada do Fisco, como também o prejuízo e transtorno gerados ao contribuinte, caberá a perquirição da indenização por danos morais.

PARECERES

ISS – FATO GERADOR – TARIFA INTERBANCÁRIA EM SERVIÇOS DE COMPENSAÇÃO DE CHEQUES E OUTROS PAPÉIS – NÃO-INCIDÊNCIA

Marco Aurélio Greco

CONSULTA¹

Consultam-me sobre interessante questão relacionada ao funcionamento dos serviços de compensação bancária e à eventual configuração de fato gerador do Imposto sobre Serviços de competência municipal.

A Consulente relata que, nos termos definidos na Circular COMPE n. 95/16 do Banco do Brasil S.A., instituiu-se uma *tarifa interbancária*, calculada sobre o volume de documentos submetidos ao serviço de compensação, abrangendo cheques e bloquitos de cobrança que os bancos participantes do sistema de compensação devem, reciprocamente, ressarcir em função dos respectivos volumes de documentos que apresentarem ao sistema ou dele receberem.

Expõe os seguintes exemplos:

Exemplo I - O emitente de uma fatura/duplicata, dirige-se ao Banco A, contrata-o para a cobrança do título, pagando para isso uma tarifa, que sofre a incidência de ISS.

O Banco A emite o denominado *bloqueto de cobrança*, enviando ao devedor do título que, por sua vez, dirige-se ao Banco B, de sua livre escolha, efetuando o pagamento.

O Banco B, nas centralizadoras do serviço de compensação, separa todos os bloquitos emitidos pelo Banco A (bem como pelos demais Bancos) e encaminha-os ao Serviço de Compensação de Cheques e Outros Papéis, juntamente com os recursos (via processamento de dados), para repasse ao Banco A e, por consequência, ao emitente do título.

1. Texto elaborado antes da publicação da Lei federal n. 10.214/01 e da LC-116/03.

No exemplo acima, o Banco A deveria entregar ao Banco B o valor da tarifa interbancária no montante estabelecido na Circular COMPE 95/16 do Banco do Brasil.

Exemplo II - O correntista do Banco B deposita em sua conta cheque emitido em seu favor por cliente do Banco A.

Igualmente ao procedido com os bloqu岸tos de compensação, o Banco B, na centralizadora do serviço de compensação, separará todos os cheques emitidos contra o Banco A e encaminhará ao Serviço de Compensação de Cheques e Outros Papéis.

Por essa participação em acolher o cheque de outro banco, o Banco B receberia a tarifa interbancária prevista na mencionada Circular.

Diante deste quadro, formula os seguintes quesitos:

- a) A tarifa interbancária relativa à compensação de bloqu岸tos configura remuneração de serviço tributado pelo ISS municipal?
- b) A tarifa interbancária relativa à compensação de cheques configura remuneração de serviço tributado pelo ISS municipal?
- c) Em caso afirmativo a qualquer dos quesitos anteriores, em que item da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 56/87 se enquadraria a hipóteses?
- d) Ainda em caso afirmativo, a qual Município seria devido o imposto, considerando que a agência na qual o documento foi apresentado pode localizar-se em Município diverso da agência que centraliza a contabilização da tarifa interbancária?
- e) Por fim, ainda em caso afirmativo, e considerando a reciprocidade entre os Bancos A e B, a base de cálculo do tributo seria o valor bruto total das tarifas relativas ao volume de documentos encaminhados ou o valor líquido que um banco creditaria ao outro depois de descontados os valores reciprocamente confrontados?

PARECER

Antes de passar ao exame da questão concreta, cumpre deixar claro que o tema em análise não diz respeito à cobrança de *tarifas* dos usuários dos Bancos pela emissão de talões de cheque ou emissão dos bloquitos de cobrança, pois estas atividades estão abrangidas pelo âmbito de incidência do ISS, salvo se reconhecido, como o faz parte da doutrina, vício na LC 56/87 ou na Lista por ela veiculada.

A análise que, a seguir, é feita envolve esta nova *tarifa inter-bancária*, figura *interna* ao Serviço de Compensação de Cheques e Outros Papéis, cuja execução está a cargo do Banco do Brasil.

Descrita a situação concreta objeto da consulta, uma análise superficial apontaria a existência de uma atividade material realizada por um banco e o pagamento de uma *tarifa* respectiva calculada com base no volume de documentos submetidos à compensação.

Esta constatação corresponde à mera *constatação fática* da existência de certas realidades, mas o plano dos fatos (plano do ser) em que elas se encontram não pode ser confundido com o plano do direito (plano do dever-ser) que virá dar-lhes o real significado e relevância para fins de incidência e aplicação das normas jurídicas.

Além disso, os textos normativos examinados utilizam terminologia que pode ensejar dúvidas, especialmente por se referir a *serviços* quando trata do trâmite e compensação dos cheques e demais papéis. Em razão disso, usaremos indistintamente as expressões “Serviço de Compensação” e “Sistema de Compensação”, para que a primeira não induza a conclusões apressadas.

Por um lado, não é a denominação que dá a essência das figuras jurídicas, mas o seu regime. A mera existência de atividade material e entrega de dinheiro pode se verificar em múltiplos tipos de relação jurídica, submetendo-se às mais variadas disciplinas e enquadramentos, não sendo, por isso, suficiente para configurar um serviço tributável pelo ISS e, por consequência, não implica, por si só, na ocorrência do seu fato gerador (CTN, art. 114). Embora, a propósito de outro tema, o saudoso Professor Geraldo Ataliba expôs com clareza que o simples fato concreto (p.ex., entregar dinheiro)

não configura, por si só, uma certa e determinada categoria jurídica, esta resultará do conjunto de normas jurídicas que qualificam aquela conduta, especialmente tendo em conta o contexto em que ela se insere, do qual se extrairão os elementos para distingui-la de outras figuras².

O mesmo se diga no caso concreto. A identificação da natureza e do regime jurídico da atividade em questão e da respectiva *tarifa interbancária* depende de um exame mais abrangente que aponte o contexto em que se insere, para, então, extrair seu regime jurídico, e este exame mostra que a figura não é alcançada pela incidência tributária municipal.

PRESSUPOSTOS DA TRIBUTAÇÃO NO CASO DA CONSULTA

Ao se analisar uma questão que envolva a incidência de um imposto, especialmente a partir da CF/88, é necessário ter presente que uma exigência só se legitima se atendidos determinados pressupostos que compõem o chamado regime jurídico-tributário.

Em posição de destaque na sistemática atual, encontra-se a necessidade de identificar a manifestação de capacidade contributiva que o imposto visa concretamente atingir, figura que assume primordial relevância em função de a CF/88, no § 1º do seu art. 145, tê-la invocado expressamente como elemento indissociável da tributação pelos impostos. Na sistemática da CF/88, mesmo os impostos que não puderem ser graduados em função da capacidade contributiva não deixam de tê-la como fundamento da exigência.

De fato, capacidade contributiva não é mero conceito retórico ou ideal, nem sua configuração deve ser vista como atrelada à mera condição econômica do contribuinte ou às suas disponibilidades financeiras atuais. Ela apresenta "... algo de objetivo, ligado à estrutura do imposto, no sentido de que a base impositiva deve ser incorporada na hipótese legal como valoração do elemento de riqueza."³

2. *Hipóteses de incidência*, 3ª ed., São Paulo: Malheiros, p. 34.

3. DE MITA. *Interesse fiscal e tutela del contribuinte*, p. 27, Ed. Giuffrè.

Mais do que isto, a capacidade contributiva opera como critério delimitante da discricionariedade do legislador ordinário e a Corte Constitucional Italiana, ao interpretar e aplicar o art. 53 da Constituição daquele país, pôde extrair desse princípio:

“... critérios idôneos para controlar a discricionariedade do legislador seja quanto aos fatos geradores do imposto, seja quanto aos critérios de determinação da base impositiva, seja quanto às regras aplicativas.”⁴

Aliás, no Sistema Tributário estruturado pela CF/88, a capacidade contributiva é um dos poucos *princípios constitucionais* assim nominalmente reconhecidos pelo Constituinte (Seção I); como princípio, apresenta *função positiva* de direcionamento do sentido que deve ter a legislação infra-constitucional. No dizer da mais autorizada doutrina, o princípio é um *vetor axiológico* que dirige e condiciona o significado e alcance das normas que devem atendê-lo. É na Constituição que se “deve procurar o parâmetro de referência material da actividade legiferante”⁵, pois só ela é “heteronomamente vinculante dos actos legislativos”.

Cada imposto se estrutura a partir de um conceito geral que retrata uma manifestação de capacidade contributiva e que constitui sua *ratio* ou *causa*. Em decorrência, “... o princípio da capacidade contributiva exige antes de tudo que exista uma ligação efetiva entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado”, o qual se constituirá em *fundamento e limite* da imposição⁶. (grifos nossos)

Significado e alcance distinto têm os chamados *princípios* da legalidade, anterioridade etc., que, na verdade, são “limitações do poder de tributar” (Seção II), cuja feição é de carácter restritivo do exercício do poder fiscal (*função negativa*). Esta distinção não é meramente formal ou de taxinomia; retrata efetiva diferença de teor, pois enquanto a capacidade contributiva, por ser um princípio positivo, significa que a legislação “deve ser em certo sentido”, as limitações estabelecem que a tributação “não pode

4. DE MITA. *Op. cit.*, p. 31.

5. GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 267.

6. DE MITA. *Op. cit.*, p. 35.

ser em certo sentido”. O primeiro encontra-se relacionado com os *fundamentos* da competência impositiva, enquanto os segundos atuam no plano do seu *exercício*.

No exame da constitucionalidade da lei instituidora de um imposto, não basta que legalidade, anterioridade, etc. não tenham sido violadas; no regime da CF/88, é preciso mais do que isto para que a lei seja constitucional: é preciso que se cumpra a *diretriz positiva* que emana do princípio da capacidade contributiva; vale dizer, é preciso que sua materialidade capte uma efetiva e atual manifestação da aptidão de contribuir para o custeio das despesas públicas.

Este tema tem ocupado a doutrina estrangeira e está a merecer uma ampla análise da doutrina brasileira em razão da disciplina contida na CF/88, o que, no entanto, desborda o objeto deste parecer.

Para os fins deste estudo, tal invocação é fundamental para a análise específica, pois, na interpretação da competência constitucional atribuída aos Municípios no art. 156, III, da CF/88, o termo *serviços* não deve ser visto como sinônimo de *atividades de qualquer natureza*. Serviço será apenas aquela atividade que exprima um conteúdo econômico, aquela exercida com o fito de obtenção de riqueza e em favor de terceiro e que enseja uma contraprestação pecuniária que remunere o prestador no sentido de visar um aumento de seu patrimônio.

No passado, esta distinção entre mera atividade e verdadeiro serviço já foi amplamente desenvolvida, quando se discutiu o alcance da competência federal para tributar o *transporte*, oportunidade em que se concluiu que a mera atividade de transportar (p.ex., carga própria) não podia ensejar a incidência do imposto. O imposto só poderia incidir se esta atividade fosse objeto de uma contratação; vale dizer, se fosse elevada à condição de atividade econômica não apenas de produção de utilidade para alguém, mas essencialmente de produção de *riqueza para o prestador*. Naquela oportunidade, doutrina e jurisprudência deixaram claro que o núcleo da incidência estava na existência de um contrato de prestação de serviço, e não na simples atividade material de locomoção física de bens⁷.

7. ALBINO DE OLIVEIRA, Fernando; CAMPOS, Roberto Siqueira. *Imposto sobre transporte*. In: Revista de Direito Tributário, vol. 41, p. 238.

Neste sentido foi a decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos, por seu Plenário, em acórdão relatado pelo Min. Carlos Velloso, cujo voto condutor, depois de sublinhar que a noção de serviço deve ser a que se encontra no âmbito do direito civil, por força do art. 110 do CTN, afirma:

Buscado, no Código Civil, artigo 1.216, o conceito de serviço, haveremos de convir que o mesmo pressupõe um contrato entre duas pessoas, o locatário e o locador e, ainda, uma retribuição. (Arg. de Inconst. na AMS n. 89.825-RS, Rev. LEX Julgados TFR, vol. 17/167) (grifos nossos).

Por seu turno, o Supremo Tribunal Federal, embora tenha reconhecido a inconstitucionalidade por outras razões, sublinhou no voto do Min. Moreira Alves que o imposto “[...] não é devido sobre o *transporte* [...] mas sobre *serviço de transporte*” (Plenário, RE n. 101.084-3/PR, RTJ 112/394) (grifos nossos).

Ou seja, no caso da consulta, é de ter em conta que o fato gerador do imposto não será o *ato material* de receber ou de cobrar, mas o respectivo serviço de cobrança ou recebimento por conta de terceiros, cuja caracterização pressupõe a existência de um *contrato* entre as partes, tendo por objeto aquela atividade a ser exercida mediante remuneração.

Ademais, para haver a configuração da materialidade do imposto, é preciso que as partes definam aquela atividade como objeto de um contrato de caráter *oneroso*, pelo qual se estabeleça uma remuneração pela prestação de serviço (essenciais são a função e a finalidade da retribuição pecuniária, ainda que, eventualmente, seu montante possa ser insuficiente). Onerosidade que só existirá se o valor entregue corresponder a efetivo *preço*, ou seja, retribuição atrelada ao serviço com a natureza de verba obtida com intenção de *ganho*. Oneroso é o contrato cuja causa é o intuito de enriquecimento⁸.

Assim, no contexto do sistema da CF/88, haverá verdadeiro *serviço* passível de tributação se a atividade for expressiva de ma-

8. GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*, 4ª ed., p. 376.

nifestação de capacidade contributiva. É o que também resulta do Decreto-lei n° 406/68, quando, em seu art. 9°, define como base de cálculo do imposto o *preço* do serviço, que só se configura se apresentar o conteúdo econômico de remuneração visando a obtenção de ganho.

Esta conclusão encontra apoio também no âmbito do direito civil, pois o art. 1.216 do Código Civil⁹ é específico: “Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada *mediante retribuição*.” (grifos nossos)

Retribuição não é mera entrega de dinheiro; é o correspectivo (fruto da comutatividade e onerosidade do negócio jurídico) que implique em efetiva *remuneração* do prestador de serviço por sua atividade, no sentido de ganho (enriquecimento/vantagem) a ser por ele obtido. Entrega de dinheiro que configure reembolso ou ressarcimento, não é retribuição da prestação do serviço, é recomposição do patrimônio de alguém. Atividade sem intenção de ganho pode, eventualmente, até configurar prestação de serviço, mas não manifestará capacidade contributiva. Faltará o intuito de obter um acréscimo patrimonial (ou, atecnicamente, ter um intuito *lucrativo*), o que não autoriza a exigência tributária por faltar, no exercício dessa atividade, manifestação de capacidade contributiva.

É o que ensina o Prof. Bernardo Ribeiro de Moraes:

[...] como tal atividade, em si, é destituída de significação econômica que permita, por si só, aferir a capacidade contributiva do sujeito passivo (o simples fato de prestar serviços não induz que a pessoa possa pagar um tributo), o legislador foi buscar um *elemento de mensuração* ligado ao fato gerador do tributo, que constitui sua base de cálculo. Escolheu o “preço do serviço” como tal elemento.¹⁰

Aí está o resumo da questão. É preciso não apenas verificar a natureza da atividade, como também a natureza da entrega de dinheiro feita. Para haver onerosidade (e, portanto, manifestação de capacidade contributiva), é necessário que a verba vise o aumento

9. De 1916.

10. *Doutrina e Prática do ISS*, p. 515-16.

patrimonial de quem realiza a atividade, e não apenas que se destine a recompor o patrimônio alheio onerado pela atividade (ressarcimento).

Neste sentido é a lição de Orlando Gomes, para quem:

A existência de *sinalagma* não basta para atribuir caráter oneroso ao negócio. É preciso que as obrigações ou as prestações se achem *em função de uma atribuição patrimonial*¹¹ [...]

Por isso, na análise da situação concreta, é essencial verificar a natureza da causa da entrega de dinheiro consistente na *tarifa interbancária*, pois se não resulta do objetivo de obter uma *atribuição patrimonial*, vale dizer, um *plus* patrimonial, não corresponderá a uma efetiva *retribuição* e, portanto, não poderá ensejar o imposto por não se caracterizar um de seus elementos quantitativos (a base de cálculo).

Por derradeiro, para haver a incidência em concreto, será necessário, além da ocorrência dos pressupostos acima descritos, que o serviço (se esta for sua natureza) esteja assim definido em lei complementar, o que, no caso, implica em verificar se a atividade em questão está contemplada na lista anexa ao Decreto-lei n. 406/68 na redação veiculada pela Lei Complementar n. 56/87.

Em suma, para haver a incidência do imposto, é necessário que:

- a) o fato considerado corresponda ao exercício de atividade econômica e, como tal, implique manifestação de capacidade contributiva;
- b) a atividade se apresente como objeto de um contrato de prestação de serviços;
- c) a entrega de dinheiro tenha a natureza de preço do serviço, e não de ressarcimento; e
- d) o serviço conste da lista veiculada pela LC 56/87.

Embora a falta de apenas um deles seja suficiente para inviabilizar a exigência do imposto, no caso concreto, nenhum destes pressupostos está configurado, como se passa a expor.

11. *Op. cit.*, p. 337.

INSERÇÃO SISTEMÁTICA DA TARIFA INTERBANCÁRIA

A figura da câmara de compensação de cheques surgiu, há séculos, espontaneamente, em razão da prática bancária, como uma atividade de caráter privado exercida por conta e risco das próprias instituições financeiras. Como ensina Paulo de Lacerda:

Os primórdios da instituição pódem-se procurar em França, desde o século XII, nas feiras da Champagne; assim como nas de Lyão, fundadas por Carlos VII no anno de 1443, feiras estas que se tornaram famosas e onde os banqueiros e os negociantes se reuniam quatro vezes por anno (*les quatre payements de Lyon*) para liquidação de negocios que affluíam de toda a Europa. A idéia pôde mesmo ser oriunda da Italia, das *Stanze di Pubblici Pagamenti*; mas, na verdade, tal como actualmente se concebe, a *clearinghouse* é instituição genuinamente ingleza, criada em Londres no anno de 1775.¹²

Neste contexto, as instituições bancárias atuavam sob um regime jurídico fundamentalmente baseado na autonomia privada, assumindo feição tipicamente negocial, sujeitando-se às regras convencionais dispostas por seus integrantes. Seu funcionamento regulava-se, portanto, por um regime jurídico de direito privado. É o que ainda atualmente expõe Eric N. Compton, ao tratar da experiência americana:

A associação a uma câmara de compensação é totalmente voluntária. Nenhuma lei estadual ou federal, e nenhuma regulamentação bancária, exige a formação dessa câmara de compensação, nem que qualquer banco se associe a ela.¹³

O Brasil não foi refratário à experiência mundial e, já no final do século passado, por obra do Visconde de Ouro Preto, houve a tentativa de criação de uma Câmara de Compensação, que teve efêmera duração, “justamente pela falta de um Banco Central que se encarregasse das liquidações”¹⁴.

12. *Do cheque no direito brasileiro*, p. 359.

13. *Princípios das atividades bancárias*, p. 151.

14. CUNHA PEIXOTO, Carlos Fulgêncio da. *O cheque*, p. 359.

O objetivo de criar e assegurar o seu funcionamento foi obtido apenas em 1921 quando

foi inaugurada a Câmara de Compensação do Rio de Janeiro e pouco depois instalou-se também em Santos, Porto Alegre e Recife; em 1925, em Ribeirão Preto e, em janeiro de 1931, em Belo Horizonte. Funciona anexa ao Banco do Brasil, que desempenha o papel de Banco Central.¹⁵

Durante muito tempo, tratava-se de uma atividade privada, embora de interesse coletivo, realizada segundo a conveniência e as regras que as próprias instituições estabeleciam. Seu regime, nessa época, era nitidamente de direito privado, fruto da convenção das partes que nela atuavam e que apenas deviam obter uma autorização oficial para fazerem funcionar a Câmara de Compensação. É o que Paulo de Lacerda bem explica, comentando o art. 13 da Lei n. 2.591, de 07.8.1912:

Em princípio, é inteiramente livre a pratica da compensação de cheques entre bancos e commerciantes; mas, o funcionamento das camaras de compensação (*clearing-houses*) depende de autorização do Governo Federal.¹⁶ (grifos nossos).

Ou seja, na sua formulação clássica, o funcionamento das câmaras de compensação corresponde ao exercício de atividade econômica privada, submetida apenas ao regime de autorização pelo Governo Federal. Não se trata de atividade de caráter público, mas de atividade privada cujo exercício dependia de uma concordância e acompanhamento oficial. O titular da atividade era o agente econômico privado.

Note-se o *modelo jurídico então aplicável*: os Bancos formulavam um Estatuto da Câmara e solicitavam autorização ao Poder Público para seu funcionamento, o qual podia, eventualmente, determinar alterações em seu texto¹⁷.

15. CUNHA PEIXOTO. *Op. cit.*, p. 340.

16. *Op. cit.*, p. 358.

17. *Idem*.

Com a evolução e o crescimento da atividade financeira e bancária, a Câmara de Compensação passou a assumir cada vez maior relevância e importância nas transações financeiras de uma economia moderna, afetando o caráter eminentemente privado da atividade de compensação. No início com o Banco do Brasil passando a redigir e formular os modelos de convênio a serem celebrados para o funcionamento da Câmara de Compensação¹⁸. Depois, assumiu tal relevo, especialmente no momento em que o País buscava uma integração funcional e sistêmica que, ao ensejo da edição da Lei n. 4.595/64, que reestruturou o Sistema Financeiro Nacional, a compensação de cheques e outros papéis passou a assumir uma qualificação de *atividade de interesse público*.

Naquele momento, entendeu o legislador que a integração nacional tinha, como um de seus elementos relevantes, a integração econômica e das transações financeiras, daí a legislação financeira então editada apresentar nítida determinação no sentido da publicação e nacionalização da atividade bancária e financeira, como instrumento de aceleração e facilitação das trocas e operações. O caráter de interesse público da atividade financeira é realçado, mais recentemente, na CF/88, que lhe dedica todo um Capítulo e cujo art. 192, em seu *caput*, é explícito ao dizer que o Sistema Financeiro visa *servir aos interesses da coletividade*.

Estas razões e princípios permeiam as normas da Lei n. 4.595/64 que, de forma explícita, determinam:

Artigo 11 - Compete ainda ao Banco Central da República do Brasil ¹⁹:

[...]

VI - regular a execução dos serviços de compensação de cheques e outros papéis;

[...]

Artigo 19 - Ao Banco do Brasil S.A. competirá precipuamente, sob a supervisão do Conselho Monetário Nacional e como instrumento de execução da política creditícia e financeira do Governo Federal:

18. BARRETTO, Lauro Muniz. *Direito bancário*, p. 304.

19. Denominação da época.

[...]

IV -executar os serviços de compensação de cheques e outros papéis;

[...]"

Com base em tais disposições, foram editadas as regras que disciplinam este Serviço e encontram-se consolidadas no MNI, bem como nelas encontra fundamento a Circular COMPE 95/16 do Banco do Brasil, que instituiu a tarifa em questão. Assim, o enquadramento da figura específica supõe a verificação e conclusão quanto à sua inserção sistemática.

Neste contexto, o Serviço de Compensação de Cheques e Outros Papéis surge como atividade integrante do complexo formado pelo conjunto de funções que compõem o Sistema Financeiro Nacional. Como tal, sujeita-se à disciplina do Conselho Monetário Nacional e, mais do que isto, tem sua *execução* entregue à responsabilidade do Banco do Brasil.

Com isto, operou-se profunda alteração na natureza da atividade em si. Deixou de ser uma atividade resultante de mera conveniência das instituições privadas (p.ex., para melhor atenderem seus clientes) para assumir a natureza de uma *função do Sistema Financeiro Nacional*. Vale dizer, dentro do conjunto de atividades que compõem este *Sistema*, a compensação foi assumida pela lei como um de seus elementos integrantes.

Deixou de ser uma atividade privada sujeita à autorização do Poder Público para ser uma *atividade pública*, de cujo exercício participam entidades privadas.

Muito esclarecedor é o texto da Circular nº 52, de 16.9.1966, em que o Banco Central, depois de comunicar que sua Diretoria tinha deliberado *estabelecer o Regulamento* para execução dos Serviços de Compensação de Cheques e Outros Papéis, determinava que:

[...] os atuais participantes dos Serviços de Compensação de Cheques estarão automaticamente inscritos pelo Executante, desde que perante este se declarem conhecedores do Regulamento ora baixado, se comprometam a respeitá-lo e sujeitar-se a suas disposições; [...]

Note-se que a estrutura do modelo jurídico passou a ser diametralmente oposta à clássica. Não são mais os Bancos que criam um Estatuto e submetem à aprovação do Poder Público. *É o Poder Público que regulamenta a atividade* e os Bancos só poderão exercê-la nos termos, limites e condições regulamentarmente definidos. O próprio ato administrativo, que antes era de uma *autorização* para o exercício de atividade privada, embora sujeita a controle, passou a ser de *admissão* ao exercício de uma função dentro de um Sistema de caráter público. Tanto é assim que o item IV da Circular n. 52 esclarece que “novas admissões deverão ser requeridas através do Executante”.

Tão nítido é o caráter *regulamentar* e oriundo de um vínculo de autoridade de que se reveste a disciplina veiculada pela Circular n. 52 que o Regulamento anexo contém regras não só sobre admissão, instalação do serviço, etc., mas também sobre penalidades aplicáveis aos participantes, que podem chegar até à sua exclusão por ato do Banco do Brasil ou do Banco Central. Vigora o princípio da autoridade, e não o da igualdade entre os agentes.

Em suma, esta alteração legislativa modificou a natureza jurídica da própria atividade realizada nas Câmaras de Compensação.

Isto, porém, não significa que deixaram de existir interesses privados nesse contexto. De fato, os interesses ligados aos créditos em si permanecem de natureza civil ou comercial; a extinção recíproca de créditos (a própria compensação) continua sendo figura de direito privado, etc. Daí a importância de ter em conta a coexistência de interesses privados (ligados aos créditos) e públicos (ligados ao funcionamento do Sistema) e de relações jurídicas *extra-sistema* (com terceiros) e *intra-sistema* (com os demais participantes).

Esta mudança de natureza jurídica de certa atividade e a coexistência de interesses públicos e privados não é rara. Muito freqüentemente os operadores econômicos criam, por inventiva própria e para atender a necessidades que a vida vai fazendo surgir, instrumentos e mecanismos, ou desenvolvem atividades que, com o tempo, por crescerem em importância e repercussão, deixam

de atender meramente a interesses privados, neles passando a se identificar a inerência de um interesse público.

É o que Massimo Severo Giannini expõe no seu magistral *Diritto Amministrativo* a respeito dos *ordinamenti sezionali* que são os constituídos pelos empreendedores que desenvolvem certa atividade cuja realização depende de um ato administrativo inicial, entre os quais é citado como exemplo o que abrange a atividade de crédito²⁰.

Além disso, a experiência do mundo moderno apresenta a hipótese de *atividades objetivamente públicas* que, embora subjetivamente desenvolvidas por particulares, seu exercício envolve objetivamente um interesse público²¹. O interesse público pode ser inerente à atividade, a elementos subjetivos (qualificações de certas pessoas), a certos produtos (pela sua raridade, valor, amplitude do consumo, etc.), à circulação de bens (controle de preços etc) ou ao resultado econômico, como expõe Massimo Severo Giannini no seu *Diritto Pubblico della Economia* (1993, cap. VI).

No caso específico, o que se deu foi que a própria Lei n. 4.595/64 passou a incluir o Serviço de Compensação como um dos elementos básicos do Sistema Financeiro Nacional, a ponto de, em 1983, pela Circular n. 772, implantar-se o seu caráter nacional. Assegurou-se, sob determinadas condições e disciplina pública, que todos os correntistas, de qualquer ponto do território nacional, tivessem a possibilidade de transacionar com cheques e outros papéis, originários ou destinados a outro ponto do território nacional (atendidos os limites e exigências pertinentes).

Extrapolou-se o interesse meramente econômico, privado, da entidade bancária na liquidação de seus créditos e débitos, para *se institucionalizar a atividade de compensação como elemento de interesse econômico nacional*.

Fixou-se, também, o centro de decisão sobre esta matéria não mais nas próprias instituições ou no Banco do Brasil, passando a ser legalmente atribuído à alçada do Conselho Monetário

20. p. 165.

21. Idem, p. 454.

Nacional, órgão da Administração Direta Federal e responsável pela condução e disciplina da atividade bancária, reduzindo-se o Banco do Brasil a simples *executor do serviço*. Alterou-se a titularidade. Deixou de ser uma atividade de interesse privado para ser uma atividade *institucional* e de *interesse público, por força da lei*.

Como ensina M. S. Giannini, a categoria mais nítida de interesses públicos é aquela que resulta da própria qualificação pela norma jurídica organizativa de determinado setor ou atividade. A identificação de um interesse público “não assume jamais a forma de um enunciado imediato (tal interesse é público), mas a forma de um enunciado mediato (tal órgão ou ente cuida de...). Até aqui a coisa é simples.”²²

É o que ocorreu no caso concreto: a *lei* atribuiu um caráter de atividade de interesse público ao serviço de compensação, submetendo à disciplina do CMN e, mais do que isto, atribuindo sua execução ao Banco do Brasil.

Ou seja, nem mesmo a execução corresponde à atividade de competência e responsabilidade exclusiva das entidades privadas. Trata-se de atividade cuja execução cabe ao Banco do Brasil, o agente e instrumento da política financeira e creditícia do Tesouro Nacional. As instituições privadas passaram a atuar como integrantes de um Sistema de Compensação gerido, disciplinado e voltado a atender não só às relações jurídicas de direito privado, mas também à função integrativa do Sistema Financeiro no contexto na unidade nacional.

Com isto, alterou-se o regime jurídico da atividade, que deixou de ser comercial/privatístico para assumir a feição de um regime protetivo de interesses da coletividade (integração econômica nacional. etc.), externos à própria figura técnica da compensação. Vale dizer, a atividade da compensação deixou de ser o exercício de uma conveniência empresarial para se tornar o exercício de uma *função de interesse público*.

Hoje, efetivamente, o que se tem é um *sistema institucionalizado* de compensação, gerido e de responsabilidade do Poder Público Federal, que fixa suas regras e o executa concretamente.

22. *Diritto Amministrativo*, p. 109.

Neste contexto, o vínculo que, atualmente, une os bancos participantes do sistema de compensação, no que diz respeito ao funcionamento do sistema, é um *vínculo institucional*, no sentido de que sua natureza e alcance não resultam puramente da vontade das partes, mas decorrem das finalidades e funções que a atividade de compensação deve atender.

Esta circunstância implica em profundo distanciamento entre as categorias jurídicas aplicáveis à situação e aquelas que seriam pertinentes se se tratasse de atividade regulada por normas meramente privadas. Por isso, não se pode dizer que um “banco” contrata o outro para que exerça determinada atividade ou “preste certo serviço”. Não há contratação para o exercício dessa atividade; ela decorre da própria natureza do Sistema de Compensação, tal como legalmente instituída. Todos, igualmente, têm o dever de exercer tais atividades, pois *pertencem* ao conjunto de entidades integrantes do Sistema. Agem desta forma porque *participam do Sistema*, e não porque foram “contratados” para tanto.

Isto é suficiente para concluir que não se está perante uma prestação de serviços, pois, nas diversas formas de integração funcional dentro de um conjunto organizado para a busca de determinado resultado, não há atividade *no interesse do outro*, mas, sim, atividade *no interesse do conjunto*, ao qual todos pertencem. Não há atividade *em favor de terceiro*, mas *em favor do conjunto*. É o que se tem nas formas de agrupamento empresarial (consórcios, associações de múltiplos perfis, parcerias etc.), em que a atividade de cada um, embora episodicamente, possa se dirigir a este ou aquele; na realidade, *existe em razão do todo*. Nestes agrupamentos, não há recíproca prestação de serviço, há a reunião de esforços comuns para o atingimento de um mesmo objetivo.

No caso concreto, o banco que emitiu o bloqueto (ou contra o qual é emitido o cheque) não está “contratando o serviço” do outro banco em que ele será pago (ou depositado), não só porque não sabe, *a priori*, em que banco isto ocorrerá, pois a escolha caberá ao devedor do título, como o banco recebedor não pode a isto se recusar, desde que se trate de documento disciplinado pelas autoridades competentes como *admitido para compensação*.

Neste contexto é que se insere a *tarifa interbancária*. Ela não é figura ligada ao crédito em si (desconto, carnê, cheque, etc) nem à relação entre banco B e a pessoa que com ele transaciona (depositante ou pagador do bloqueto). Trata-se de figura ligada ao funcionamento do Sistema de Compensação, e que não se vincula ao crédito em si, mas ao custo de operacionalização do Sistema. Note-se que mil cheques ou bloquetos de valor ínfimo ensejarão uma tarifa interbancária maior do que um único de valor elevadíssimo, o que confirma que esta tarifa não está atrelada ao crédito nem é indicativa de manifestação de capacidade contributiva.

Tarifa atinente a um serviço contratado por alguém existe na relação *extra-sistema*, no momento em que o cliente (condomínio, clube etc.) entrega ao Banco a responsabilidade pela cobrança, pagando um determinado montante para a emissão dos bloquetos etc. Sobre esta incide o ISS, como a Consulente inclusive expõe, mas ela não se confunde com a tarifa interbancária aqui examinada, pois esta surge num contexto *intra-sistema*.

Em suma, sob esta ótica, a atividade de operacionalização das tarefas abrangidas pelo Serviço de Compensação de Cheques e outros Papéis tem caráter institucional, e não contratual, resultando de comando legal específico que vincula todos os participantes do Serviço. As atividades, embora possam ter reflexos em outros participantes e integrantes do Sistema, não configuram prestação de serviço. Em consequência, a tarifa interbancária não corresponde à retribuição, remuneração ou preço de serviço, o que a afasta da incidência do Imposto Municipal sobre Serviços.

Nem se diga que a existência de uma *entrega de dinheiro* implicaria em haver *remuneração* pela atividade exercida e que isto assumiria a natureza de *preço de serviço*. Esta conclusão seria tão pedestre como a que afirmasse que todo o dinheiro entregue a alguém é renda tributável, que o comodato de um apartamento deixa de ser gratuito, pois o comodatário deve pagar as despesas do condomínio (Cód.Civ.²³ art. 1254), ou a que dissesse que uma doação com encargo teria caráter contraprestacional²⁴.

23. De 1916.

24. Veja-se a crítica feita por Orlando Gomes a este último tipo de raciocínio, em *Introdução*, p. 376.

A conclusão quanto à natureza da tarifa interbancária não resulta do simples fato material da entrega de dinheiro, mas da sua origem e substância. Esta análise mostra que a tarifa interbancária tem natureza de ressarcimento de dispêndios, e não de retribuição por serviços.

Numa visão funcional, o Serviço de Compensação configura um Sistema que, por um lado, caracteriza-se por ser uma *unidade* e, por outro, implica em todos seus integrantes serem importantes para o conjunto, assim como o conjunto é importante para cada um deles. Em razão disto, as relações intra-sistemáticas devem ser neutras e eqüitativas, do que decorre que não devem gerar, em si mesmas, enriquecimento ou empobrecimento de qualquer dos participantes. O sistema como um todo deve funcionar adequadamente, sem sacrificar nenhum de seus integrantes, pois o desequilíbrio de posições pode levar à própria quebra da unidade do Sistema.

O RESSARCIMENTO DE CUSTOS

A existência e o funcionamento do Sistema de Compensação, além de serem atividades de interesse comum de todos os participantes, supõem a ocorrência de dispêndios em razão de atividades instrumentais realizadas, seja pelos integrantes, seja por terceiros, entre as quais podem ser mencionados a elaboração de formulários e carimbos, o transporte de documentos, etc.

Estes custos existem como decorrência do próprio funcionamento do Sistema e, em princípio, devem onerar o Sistema como um todo e, em decorrência, todos os que dele participam. Daí surge a possibilidade de serem fixados critérios de atribuição de responsabilidade por tais custos, o que é pacificamente cabível em todas as estruturas organizacionais que abranjam uma pluralidade de sujeitos.

No próprio âmbito do Serviço de Compensação, existem critérios de atribuição dos custos. Assim, por exemplo, no Título 6, Capítulo 2, Seção I do MNI, lê-se que “os formulários e carimbos utilizados no Serviço são confeccionados pelos Participantes [...]”

(cada um paga o seu); as despesas com a confecção de material de uso dos Participantes são por eles ressarcidas [...]”; “o rateio de custos de transporte [...] observa os seguintes princípios”, parte segundo o número de instituições e parte segundo o número de agências (critério de distribuição do custo entre vários bancos), etc.

Ou seja, há custos necessários ao funcionamento do sistema de compensação, e neste contexto é que se insere a chamada *tarifa interbancária*. É o ressarcimento dos custos que cada instituição tem para a tramitação dos cheques e demais papéis (manuseio, preparação, conferência, etc.).

Portanto, a natureza jurídica da *tarifa interbancária* é de um ressarcimento que, por sua própria essência, não implica em atribuição patrimonial nova a quem o recebe. Há apenas a restauração patrimonial do que foi necessário despendar para atuar no interesse de todo o conjunto.

Aliás, a própria Circular COMPE 95/16 do Banco do Brasil, em seu item 6, deixa explícito que, depois de certo tempo, os valores das tarifas serão reavaliados, “... de forma a representar o efetivo custo dos serviços prestados.” Vale dizer, não representam um meio de obter *ganho, lucro ou vantagem*; são, pura e simplesmente, o retrato do ressarcimento de custos havidos pela participação no Sistema de Compensação. Ora, ressarcimento de custos não é remuneração de serviço, pois esta tem em sua essência a busca de uma retribuição econômica, com intuito lucrativo, pelo exercício, livremente pactuado, de atividade de interesse da outra parte.

Portanto, também sob esta ótica, não se configura uma remuneração pela prestação de serviços, o que impede a incidência do ISS, pois o art. 9º do DL-406/68 deixa claro que base de cálculo do imposto é apenas o que configurar *preço* do serviço; vale dizer, verba com natureza remuneratória, e não ressarcitória.

ALISTA DE SERVIÇOS DA LC 56/87

Ainda que o até aqui exposto não fosse suficiente para afastar a incidência do ISS e, por amor à argumentação, se admitisse

configurada uma prestação de serviço, não haveria fato gerador do imposto municipal.

A ocorrência do fato gerador do ISS pressupõe que a atividade concreta, além de configurar um serviço, esteja assim definida como tributável em Lei Complementar (CF/88, art. 156, III). Esta definição se encontra no Decreto-lei n. 406/68 e sua Lista Anexa que vigora atualmente com a formulação que lhe deu a LC 56/87.

É entendimento assente na doutrina e pacificado na jurisprudência que a lista de serviços tem caráter taxativo, somente abrangendo aqueles nela expressamente enumerados (considerando apenas a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pode-se mencionar, entre outros, o Resp. n. 30.193-6, DJ-09.05.94, Min. Cesar Rocha; o Resp. n. 69.986/SP, DJ-30.10.95, Min. Demócrito Reinaldo).

A lista comporta, no entanto, interpretação extensiva de modo a extrair de cada item sua integral amplitude. Interpretação extensiva consiste na atividade exegética de buscar o alcance de previsão existente apoiando-se no conceito nuclear consagrado no tipo normativo, e não apenas na sua literal expressão linguística. Interpretação não se confunde com analogia (forma de integração da lei), pois esta corresponde à aplicação, com base numa razão semelhante, de uma norma certa a uma hipótese não abrangida no tipo por ela consagrado. A analogia “acrescenta fatos novos” (Resp. n. 1.837/SP, Rev. STJ, 2(13):311, Min. Vicente Cernicchiaro).

Por ser um mecanismo que implica em aplicação da norma à hipótese nela não prevista, sua utilização está vedada em se tratando da definição dos elementos essenciais do tributo, pois isto configuraria violação ao princípio da estrita legalidade da tributação, (CF/88, art. 150, I) como, aliás, expressamente proibido pelo art. 108, I do CTN.

Assim, ainda que uma determinada atividade possa, por sua natureza, ser classificada como um serviço, isto não basta para ensejar tributação, pois esta supõe que ele esteja contemplado como tal na lista constante da lei complementar.

A leitura da Lista Anexa aponta dois itens que, numa visão superficial, poderiam ter alguma pertinência, mas que a análise mais aprofundada mostra que não abrangem a hipótese da consulta.

O primeiro deles é o item 95 assim redigido:

95 - Cobranças e recebimentos por conta de terceiros, inclusive direitos autorais, protestos de títulos, sustação de protestos, devolução de títulos não-pagos, manutenção de títulos vencidos, fornecimentos de posição de cobrança ou recebimento e outros serviços correlatos da cobrança ou recebimento (este item abrange também os serviços prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central).

A primeira observação é a de que este item está contemplando uma atividade que pode ser realizada por empresas, em geral, que tenham este objeto comercial, não se tratando de atividade típica de instituição financeira. Tanto é assim que o esclarecimento contido na parte final do item (entre parênteses), deixa nítido que ele abrangem *também* os serviços prestados por instituições financeiras.

Portanto, o núcleo captado por este item consiste em atividade realizada por empresas de cobrança em geral, e não necessariamente por instituições financeiras; estas serão alcançadas se prestarem tais serviços, mas o sentido do dispositivo não é atingir uma atividade própria de instituição financeira. Estas pagarão o imposto quando realizarem a atividade, essencialmente civil ou comercial.

Isto já bastaria para afastar a tarifa interbancária do âmbito de incidência do ISS, pois o serviço de compensação é tipicamente de instituição financeira. Aliás, se empresas civis ou comerciais (sem autorização das autoridades financeiras competentes) pretendessem criar, por sua conta, um sistema formado por múltiplas empresas de cobrança que fizessem compensações privadas de créditos de caráter global, etc. estariam, na verdade, instituindo um sistema paralelo de compensação, incompatível com as disposições da Lei n. 4.595/64.

Não é esta atividade institucionalizada que a Lista quer alcançar em seu item 95. O tipo legal visa à atividade, civil ou comercial, exercida por empresas em geral e consistente em *cobranças e recebimentos por conta de terceiros*. Cabe perguntar que serviço é este, bem como qual seu objeto, quem o presta e a quem é prestado.

O núcleo do tipo está nas ações de *cobrar* e *receber*, que devem ser vistas não como simples atividades materiais de mero encaminhamento documental (remessa de documentos de cobrança etc.) ou do simples ato de dar quitação a uma determinada dívida, pois estas atividades correspondem ao mero transporte e entrega de papéis e correspondências ou à atividade que até um procurador pode vir a exercer, e que, manifestamente, não correspondem ao sentido visado pela lei.

Cobrar e *receber* devem ser vistos como serviços prestados a alguém, ou seja, um conjunto de atividades voltadas para o resultado consistente na cobrança ou no recebimento da dívida. Isto significa que os meros atos materiais de cobrar ou receber não são suficientes para configurar um serviço tributável. Será necessário que estes correspondam ao objeto de um negócio jurídico entre credor (tomador do serviço) e prestador dos serviços de cobrança e recebimento.

As partes, neste caso, são a empresa de cobrança que se dedica à atividade de praticar atos com essa finalidade, com o intuito econômico (visando resultado lucrativo), e o credor da obrigação. O vínculo, portanto, é entre o público em geral (credor e devedor) e alguém contratado pelo credor para exercer a atividade de cobrança e recebimento. O destinatário do serviço é o credor da vida civil e comercial (lojas, condomínios, clubes, entidades associativas etc.); prestador do serviço será aquele que assumir a responsabilidade de atuar na direção de viabilizar tal resultado, tendo esta atividade como seu objeto social.

O item 95 visa ao serviço de cobrança prestado pela empresa individualmente *ao cliente* que lhe entregou o título ou confiou a dívida. O objeto que a Lista quer contemplar é o vínculo direto

extra-Sistema Financeiro entre quem entrega o título ou confia a dívida e aquele que presta o serviço, *tendo por objeto aquele crédito*. Note-se o contexto do item 95. Ele se refere à figura clássica do *cobrador* que envia cartas de cobrança, vai à residência dos devedores, insiste, remete os títulos não pagos para protesto, etc. e, por fim, recebe os valores devidos para posteriormente entregá-los ao credor. Quando uma instituição financeira realiza tal atividade, por conta do seu cliente dele recebendo remuneração, haverá incidência do imposto.

Este serviço está perfeitamente caracterizado quando, por exemplo, um credor por uma duplicata emitida a entrega ao Banco A para que este realize as respectivas atividades de cobrança e recebimento. É o credor *loja de departamentos* que celebra um contrato com o banco A, tendo por objeto estas atividades. Entre eles se instauram relações jurídicas civis e comerciais. Se, nesta situação, o credor pagar alguma remuneração ao banco A, por ele escolhido e contratado para executar a cobrança e recebimento, não há dúvida que haverá fato gerador do imposto.

Mas este não é o caso da tarifa interbancária aqui examinada, não só porque esta surge no âmbito do relacionamento *entre* Bancos (*intra*-Sistema), e também porque não tem por objeto o crédito ou título em si, mas sim o custo do funcionamento do Sistema. E, neste ponto, Lauro Muniz Barretto bem esclarece que a compensação bancária é uma compensação coletiva ou plurilateral em que os débitos recíprocos são dos Bancos participantes, “sem atenção à pessoa dos devedores e dos credores.”²⁵ Portanto, a atividade de compensação está desatrelada de cada crédito individualmente considerado. Daí, também por esta razão, não se pode falar em prestação de serviço no sentido da tributação pelo ISS, pois esta vincula-se diretamente a um crédito determinado como objeto do próprio serviço prestado.

Por outro lado, o devedor, quando recebe a documentação com o bloqueto, está recebendo a cobrança do banco A e, a princípio,

25. *Op. cit.*, p. 305.

em suas agências deveria fazer o pagamento (o que pode ocorrer em certas hipóteses). Porém, por força da existência de um Sistema Financeiro de caráter nacional e em razão da legislação que o regula, o devedor tem, à sua disposição, para pagamento, não só as agências do banco A, como, atendidas as regras do Sistema, todo o conjunto de agências bancárias dos vários participantes, ficando-lhe facultado escolher onde fará o pagamento. Este universo de agências está à sua disposição não porque o banco A as contratou, mas porque isto *resulta do Sistema* definido pelo Poder Público Federal.

Note-se que o Sistema funcionará independentemente de haver o cliente pago algum preço pelo serviço prestado pelo banco A. Ainda que este tenha agido sem receber qualquer remuneração de seu cliente, o documento será acolhido pelo banco B, receberá sua adequada tramitação e o banco A pagará ao banco B a tarifa interbancária aqui examinada.

O fato determinante da tarifa interbancária não é a existência, ou não, de um contrato de prestação de serviços de cobrança e recebimento, tendo por objeto aquele crédito; seu fato determinante é o funcionamento do Sistema.

Quando o banco B acolhe o pagamento, não há dúvida que existe um ato material de recebimento (quitação da duplicata), mas este é mera atividade material, não configurando um serviço prestado ao credor (loja de departamentos), posto que não é objeto de um negócio jurídico entre credor e banco B. O banco B recebe porque assim estabelece o regime legal a que está submetido como participante do Sistema de Compensação. No funcionamento do Sistema, o banco B se viu na contingência de ter de tramitar, cuidar, controlar um volume de documentos que lhe foram entregues por opção dos devedores (e não por escolha sua) e que devem ser encaminhados aos demais bancos. Isto lhe causou custos operacionais (pessoal, segurança, etc.) que, por não serem de sua escolha, mas, por resultarem do próprio funcionamento do Sistema, devem ser ressarcidos.

Daí a natureza jurídica da tarifa interbancária que, como visto, é de um ressarcimento patrimonial, e não de uma efetiva atribuição patrimonial (remuneração).

Na figura contemplada no item 95, há sempre três partes envolvidas: o credor, o devedor e o *cobrador/recebedor*. Quando, deste contexto, participar um banco como prestador do serviço, aqui comparecerá em dupla condição, num primeiro aspecto, como titular de uma relação jurídica direta e específica com o credor. E, num segundo aspecto, como *interface do sistema financeiro*. A rigor, o credor está, ao mesmo tempo, buscando os serviços do banco A e se utilizando do sistema como um todo.

Ora, uma das características essenciais de um sistema é a pluralidade de elementos constitutivos, aliada à sua *unidade* perante terceiros que com ele se relacionam. Assim, os agentes econômicos, quando se utilizam do Sistema Financeiro, embora através de um de seus elementos; o fazem visando o conjunto, sempre que corresponderem a serviços ou atividades globalmente executadas.

Nunca é demais repetir que o credor (loja de departamentos) não contratou o banco B para que fizesse a cobrança ou o recebimento, e muitas vezes nem se sabe quem será este banco B, pois devedor escolherá a agência de pagamento.

Daí a importância de distinguir as relações jurídicas *extra-sistema* como a que existe entre cliente e banco, na qual pode-se configurar uma prestação de serviços tributada, e as relações jurídicas *intra-sistema*, de que participam os integrantes do Serviço de Compensação, em que não há prestação recíproca de serviços, mas exercício de função orgânica dentro de uma unidade e sob disciplina e controle do Poder Público.

Por outro lado, tratando-se de cheques, é ainda mais nítido que a tarifa interbancária não se enquadra no item 95. De fato, nesta hipótese, credor é o depositante do cheque e, num certo sentido, pode-se dizer que “prestador do serviço de cobrança e recebimento” é o banco B onde o cheque for depositado. Se houver este serviço e se, em algum caso concreto, o cliente pagar uma remuneração ao Banco onde deposita os cheques, isto será fruto de uma relação *extra-sistema*, apenas entre eles (banco B e depositante), nada tendo a ver com a tarifa interbancária devida pelo banco A ao banco B, e não pelo credor, depositante do cheque, ao seu banco. E é nítido

que o banco B, neste caso, não está prestando qualquer serviço de cobrança ao banco A.

Além disso, como visto anteriormente, o vínculo entre os dois bancos, quando se trata de acolher cheques e outros papéis para fins de compensação, não é tipicamente contratual, mas institucional.

Portanto, não se configura a hipótese do item 95 da Lista Anexa.

Por seu turno, o item 96 está assim redigido:

96 - Instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central: fornecimento de talão de cheques; emissão de cheques administrativos; transferência de fundos; devolução de cheques; sustação de pagamento de cheques; ordens de pagamento e de créditos, por qualquer meio; emissão e renovação de cartões magnéticos; consultas em terminais eletrônicos; pagamentos por conta de terceiros, inclusive os feitos fora do estabelecimento; elaboração de ficha cadastral; aluguel de cofres; fornecimento de segunda via de avisos de lançamento de extrato de contas; emissão de carnês (neste item não está abrangido o ressarcimento, a instituições financeiras, de gastos com portes do Correio, telegramas, telex e teleprocessamento, necessários à prestação dos serviços).

Este item enumera serviços típicos de instituições financeiras. Em primeiro lugar, é de reiterar que o imposto incidirá apenas em relação aos serviços ali enumerados. Outras atividades ou serviços não listados, ainda que sejam executados ou prestados por Instituições Financeiras, não configuram fato gerador do ISS municipal (jurisprudência do STJ já referida).

Este critério tem sido particularmente invocado em se tratando dos chamados *serviços bancários*, matéria sobre a qual tanto o STJ como o STF têm se posicionado no sentido de que os serviços bancários não enunciados na lista não geram imposto. Neste aspecto, é relevante mencionar o Resp. n. 69.986, em que se afirma não incidir o ISS em atividades não expressamente mencionadas e que sejam executadas de modo a permitir o atingimento de atividade-fim que seja própria de instituição financeira.

O item 96 não se refere aos “serviços de compensação de cheques e outros papéis” (e, a rigor, nem o poderia por se tratar de atividade pública federal), e nenhum entre os enumerados no item sequer se aproxima da atividade objeto da consulta. A compensação de cheques e outros papéis não tem semelhança com nenhuma das atividades listadas, não se confundindo com a transferência de fundos, nem com as ordens de pagamento ou de créditos, figuras com perfil bem definido, sendo objeto de operações típicas e freqüentes na vida bancária. Pretender estender a incidência aos serviços de compensação é, além de tudo, aplicar numa analogia vedada.

Ademais, o item, mais uma vez, aponta no sentido de que o objeto visado é uma atividade realizada pelas instituições financeiras em relação ao público em geral, e não a atividades entre instituições financeiras para operacionalização de um Sistema como o de compensação.

Mais do que isto, e talvez o mais importante elemento que se extrai da análise do item 96: o dispositivo consagra o princípio da *não-tributação dos ressarcimentos de gastos*. Com efeito, a parte final do item 96 enumera gastos que a instituição financeira pode ter na prestação de serviços e que, mesmo repassados aos clientes, não ensejam incidência do ISS. Esta enumeração dos tipos de gastos ressarcíveis não nos parece exaustiva, pois, além de consagrar um princípio, comporta interpretação sistemática e até mesmo extensiva (tal como a própria lista).

As exclusões feitas dizem respeito a dispêndios com os meios para a prestação do serviço, vigorando o princípio de que o ISS deve incidir apenas sobre o que corresponder à efetiva remuneração da instituição financeira, e não o que for mero reembolso de custos instrumentais para sua execução.

A tarifa interbancária em exame é, por expressa determinação da Circular do Banco do Brasil, um ressarcimento de custos (art. 6º), e se liga à operacionalização do trâmite dos documentos, o que a coloca na exclusão prevista na parte final do item 96.

Em suma, ainda que o *serviço* de acolhimento de cheques e bloquitos para fins de compensação configurasse um serviço tributável (o que não ocorre), o valor da tarifa, por ser um ressarcimento,

não configura preço de serviço e, além disso, é expressamente excluída de incidência pela parte final do item 96.

CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, podem ser respondidos os quesitos formulados:

- a) A tarifa interbancária relativa à compensação de bloqueios configura remuneração de serviço tributado pelo ISS municipal?

Resposta: Não. A atividade executada pelos bancos no âmbito do Serviço de Compensação de Cheques e Outros Papéis corresponde ao exercício de uma função no âmbito de uma atribuição legalmente conferida ao Poder Público; como tal, não tem a natureza de prestação de serviço. Logo, a *tarifa* em questão não é remuneração de serviço.

Ainda que houvesse prestação de serviço, não poderia haver incidência do ISS por não se configurar a base de cálculo definida no art. 9º do Dec. lei n. 406/68, uma vez que a *tarifa* não foi instituída como retribuição de serviço (preço), tendo nítido caráter de ressarcimento (recomposição patrimonial) pelos custos resultantes da participação no exercício de função específica, com regime jurídico próprio, regulada no âmbito do Sistema Financeiro Nacional.

- b) A tarifa interbancária relativa à compensação de cheques configura remuneração de serviço tributado pelo ISS municipal?

Resposta: Não, pelas mesmas razões expostas na resposta ao quesito anterior.

- c) Em caso afirmativo a qualquer dos quesitos anteriores, em que item da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 56/87 se enquadraria a hipótese?

Resposta: Prejudicada. A figura em exame não se enquadra em nenhum dos itens da lista anexa, nem mesmo nos itens 95 e 96. Aliás, a interpretação destes itens mostra não apenas que a figura não se insere, mas também que, por ser um ressarcimento, é excluída expressamente no item 96 e, implicitamente, no item 95, pois só é base de cálculo do ISS o verdadeiro *preço* (=retribuição), o que afasta as verbas de caráter ressarcitório, como é o caso da tarifa interbancária.

- d) Ainda em caso afirmativo, a qual Município seria devido o imposto, considerando que a agência na qual o documento foi apresentado pode localizar-se em Município diverso da agência que centraliza a contabilização da tarifa interbancária?

Resposta: Prejudicada. Porém, se houvesse incidência, o imposto seria devido ao Município onde se localiza a agência em que o cheque é depositado ou o bloqueto é recebido com o respectivo pagamento, pois, neste local, estar-se-ia dando o *recebimento*. Este seria o local da prestação do serviço (DL-406/68, art. 12, “a”).

- e) Por fim, ainda em caso afirmativo, e considerando a reciprocidade entre os bancos A e B, a base de cálculo do tributo seria o valor bruto total das tarifas relativas ao volume de documentos encaminhados ou o valor líquido que um banco creditaria ao outro depois de descontados os valores reciprocamente confrontados?

Resposta: Prejudicada. Porém, se houvesse incidência do imposto, sua base de cálculo seria o valor total das tarifas relativas ao volume de documentos, e não o saldo resultante do confronto das tarifas entre os bancos, pois o saldo já seria o resultado de um confronto de contas que pressupõe a prévia existência de débitos a esse título.

É o parecer, s.m.j.

A SUCESSÃO TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL NÃO ABRANGE CESSÃO TEMPORÁRIA DE DIREITO DE USO DE MARCA – INTELIGÊNCIA DO REFERIDO DISPOSITIVO

Ives Gandra da Silva Martins

CONSULTA

Formula-me, o eminente advogado Alcyr Carvalho, a seguinte questão:

Permitimo-nos formalizar os entendimentos mantidos no sentido de ser emitida, sob a forma de parecer, a opinião de V.Sª sobre se irradia a responsabilidade tributária enunciada no art. 133 do Código Tributário Nacional o negócio jurídico de licenciamento de uso de marcas e usufruto oneroso pactuados pela ora consulente nos termos das escrituras públicas lavradas. Certidões de inteiro teor dos referidos contratos, estão aqui juntas de sorte a propiciar perfeita identificação do negócio jurídico de que se trata.

RESPOSTA

Antes de responder à questão formulada pelo eminente jurista Alcyr Carvalho, mister se faz tecer algumas considerações sobre os arts. 108, inc. I, 109, 110 e 133 do CTN, assim como sobre o art. 150, inc. I, da Lei Suprema e a jurisprudência do STF a respeito de locação, arrendamento ou cessão temporária de direitos.

O primeiro aspecto a ser considerado diz respeito à integração analógica a que fez referência o art. 108 do CTN¹.

1. Ricardo Lobo Torres ensina: "A analogia pode ser empregada em Direito Tributário, mas nele não tem importância maior, por viver esse ramo do Direito sob o império do princípio da legalidade. Pela analogia não se pode criar tributo nem fixar nenhum dos seus aspectos. A influência da analogia se restringe às normas secundárias,

A analogia, como técnica exegética integrativa, é permitida pelo Código Tributário Nacional (Lei. 5172/68) - lei com eficácia de complementar, no Título referente às normas gerais.

Está assim versado o art. 108 do CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Como se percebe, entre os mecanismos passíveis de utilização, no difícil ofício de interpretar o direito, o legislador previu a analogia como o principal instrumento de percepção da realidade expressa na norma objeto do processo hermenêutico, sempre que não houver *disposição expressa* na legislação impositiva².

processuais e administrativas. Nesse sentido é que aparece no art. 108. Aplica-se a analogia quando o caso emergente não encontra uma norma de Direito em que possa se subsumir. O intérprete recorre então a uma norma aplicável a caso semelhante. É argumento de similitude (*ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*)" (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 5a. ed., Ed. Renovar: Rio de Janeiro, 1998, p. 137/8).

2. Carlos Maximiliano assim conceitua e explicita a analogia: "A analogia consiste em aplicar a uma hipótese não prevista em lei a disposição relativa a um caso semelhante. Não podem os repositórios de normas dilatar-se até a exagerada minúcia, prever todos os casos possíveis no presente e no futuro. Sempre haverá lacunas no texto, embora o espírito do mesmo abranja órbita mais vasta, todo o assunto inspirador do Código, a universalidade da doutrina que o mesmo concretiza. Esta se deduz não só da letra expressa, mas também da falta de disposição especial. Até o silêncio se interpreta; até ele traduz alguma coisa, constitui um índice do Direito, um modo de dar a entender o que constitui, ou não, o conteúdo da norma.

A impossibilidade de enquadrar em um complexo de preceitos rígidos todas as mutações da vida prática decorre também do fato de poderem sobrevir, em qualquer tempo,

Em outras palavras, à falta de lei, pode o intérprete tributário adotar, entre as quatro técnicas possíveis para suprir a inteligência do direito aplicável à espécie examinada, a analogia.

Essa técnica de natureza integrativa consiste em aplicar a espécie não normada, disposição legal aplicável a outra espécie que se lhe assemelhe.

O § 1º, todavia, do referido dispositivo, afasta, de plano, a possibilidade de esta integração fazer-se para efeitos de gerar imposição fiscal. Vale dizer, se não houver lei expressa definindo certa situação como fato gerador de tributo, não é possível utilizar-se da integração analógica para se criar tributação direta ou por responsabilidade, aplicando-se dispositivo legal previsto para outra hipótese, mediante o expediente da assemblagem³.

É que, por ser o direito tributário regido por três princípios fundamentais destinados a dar garantias ao contribuinte, a saber, os da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta da lei formal, a integração analógica, para efeitos impositivos, termina por ferir-lhes todos, pois tornando o tipo aberto e extensível, a legalidade elástica e flexível e a reserva absoluta da lei uma reserva apenas formal⁴.

invenções e institutos não sonhados sequer pelo legislador" (*Hermenêutica e aplicação do Direito*, 9a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 208).

3. Ao falar sobre a analogia, Hugo de Brito Machado lembra que: "Cuida-se, aqui, de integração, e não de interpretação. O aplicador da lei só recorrerá a um dos meios acima indicados na ausência de disposição expressa e específica. A integração preenche essa ausência, isto é, a lacuna existente na legislação. Porque constitui desempenho de atividade excepcional, tendo em vista que a valoração, como atividade política, é predominantemente, e em princípio, exercida pelo legislador, a integração sofre as restrições impostas pelos §§ 1º e 2º do mencionado art. 108, que a doutrina geralmente diz decorrentes do princípio da legalidade. Em virtude de tais restrições é que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei" (§ 1º)" (*Curso de Direito Tributário*, 22a. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003, .p. 97).
4. Escrevi: "Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário. Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madrid, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta, devendo a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a ad-

É que, em verdade, podendo o legislador definir, dentro dos parâmetros constitucionais de sua competência, todas as incidências que desejar, meridianamente, a sua espada da imposição só pode ser sustada, quando superar os limites da própria norma, pelo escudo da lei inflexível, a ser oposto pelo pagador de tributos. Em outras palavras, ao Estado cabe tudo, dentro da lei formal esculpida na estrita legalidade e tipicidade fechada, e ao contribuinte cabe obedecer apenas o que estiver por inteiro plasmado na lei⁵.

ministração, mas - e principalmente - o próprio critério da decisão no caso concreto. À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (*op. cit.*, p.39): "E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento".

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário. In: *Comentários ao CTN*, Bushatsky, 1974, v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*, Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária. In: *Direito Tributário*, 5ª Coletânea, coordenada por Ruy Barbosa Nogueira, Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do "numerus clausus" veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (Res. Trib., 154:779-82, Sec. 2.1, 1980)" (grifos não constantes do texto) (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Ed. Saraiva, 1982, p. 57).

5. Coordenei o 6º Simpósio Nacional de Direito Tributário em que o tema foi tratado nesta perspectiva, tendo o livro publicado contado com os trabalhos de AIRES FERNANDINO BARRETO, ANNA EMILIA CORDELLI ALVES, ANTÔNIO JOSÉ DA COSTA, AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, CARLOS CELSO ORCESI DA COSTA, CECILIA MARIA PIEDRA MARCONDES, CÉLIO DE FREITAS BATALHA, DEJALMA DE CAMPOS, DIRCEU ANTONIO PASTORELLO, EDDA GONÇALVES MAFFEI, FÁBIO DE SOUSA COUTINHO, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, HUGO DE BRITO MACHADO, IVES

Não sem razão, impôs o art. 5º da Constituição Federal, no seu inc. I, que: “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei*”, definindo, no art. 150, inc. I, que:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

[...]

A doutrina, por sua esmagadora maioria, tem interpretado a enunciação do primeiro princípio colocado entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, como uma exigência mais rígida em relação ao flexível princípio da legalidade exposto no art. 5º, para torná-lo, no âmbito da tributação, inflexível, inextensível, inelástico e fechado⁶. Não se trata, pois, de um mero pleonismo enfático ou singela repetição do princípio do art. 5º, mas uma real limitação constitucional ao poder de tributar, pela qual a lei deve conter, por completo, todos os elementos da hipótese de imposição ⁷.

GANDRA DA SILVA MARTINS, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, VITTORIO CASSONE, WAGNER BALERA, YLVES JOSÉ DE MIRANDA GUIMARÃES, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA e YOSHIKI ICHIHARA (Princípio da Legalidade - Caderno de Pesquisas Tributárias n. 6, 2a. tiragem, Ed. Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 1991).

6. Celso Bastos lembra que: “De outro lado, vamos encontrar o princípio da reserva legal. Este opera de maneira diversa. Não é genérico e abstrato, mas sim concreto. Incide tão-somente sobre os campos materiais especificados pela Constituição. Será esta que determinará claramente que certos assuntos serão objeto de lei.

Essa referência específica à lei faz com que ela se torne a única via normativa competente para regular o assunto. É uma exacerbação, ou, se preferirmos, um aprofundamento do mesmo princípio da legalidade.

Se todos os comportamentos humanos estão sujeitos ao princípio da legalidade, somente alguns estão submetidos ao da reserva da lei. Este é, portanto, de menor abrangência, mas de maior densidade ou conteúdo, visto exigir o tratamento da matéria exclusivamente pelo Legislativo, sem participação normativa do Poder Executivo.

Não deixa de proceder a distinção feita por alguns autores entre a reserva relativa e a absoluta. Esta é a de que vimos tratando até agora. A relativa é a que aceita a intervenção normativa do Poder Executivo, desde que observados os ditames constantes da lei” (Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., São Paulo: Ed. Saraiva, 2004, p. 31).

7. Samantha Plug escreve: “Deve-se entender ‘lei’, no seu sentido lato, como o ato normativo que inaugura a ordem jurídica e oriundo de um processo legislativo previsto no próprio Tex-

Desta forma, não há como pretender a utilização da integração analógica para criar hipótese de responsabilidade tributária por assemelhação à falta de expressa previsão dessa hipótese impositiva na norma legal⁸.

A favor do contribuinte, sempre é possível a utilização da integração analógica, na linha, de resto, estabelecida no art. 112 do CTN, assim redigido:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

to Constitucional. Portanto, está-se a falar aqui de um ato normativo proveniente do Poder Legislativo, restando excluídos os demais atos. Trata-se, portanto, de atos provenientes de um processo legislativo descrito na Constituição e constante das espécies normativas previstas no seu art. 59. Ao fazer referência à 'lei' está-se a falar, via de regra, na lei ordinária.

O princípio da legalidade, como reserva formal, refere-se à indispensabilidade de lei para instituir ou majorar tributo. *E o princípio da legalidade como reserva absoluta consiste na necessidade de a lei conter todos os elementos do tipo tributário.* O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece, 'in verbis', que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV- a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65 [...]" (*Curso de Direito Tributário*, Ed. Saraiva, 9a. ed., 2006, São Paulo, p. 130/1) (grifos meus).

8. Sérgio Feltrin Corrêa escreve: "À luz do disposto no § 1º não cabe exigir tributo algum não contemplado em lei, estendendo-se essa vedação de forma lógica a quaisquer penalidades.

Defrontando-se o intérprete com situação que não caiba na moldura anteriormente ressaltada, deverá buscar abrigo nos princípios gerais de direito tributário.

Para que qualquer ente público tenha condições de exigir ou aumentar tributos é indispensável a existência de lei. É exigência contida no ar. 150, I da CF"(grifos meus) (Código Tributário Nacional - Comentado, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p. 463).

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Segundo o artigo acima, nos casos de dúvida, deve ser utilizado o princípio da *benigna amplianda* e a interpretação favorável ao contribuinte. Contra o contribuinte, jamais pode a técnica integrativa ser utilizada⁹.

Tais considerações levam-me a uma segunda ordem de reflexões, à luz do disposto nos arts. 109 e 110 do CTN, assim redigidos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, *mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*.

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 (grifos meus).*

Como se percebe, a interpretação de ambas as normas resta absolutamente interligada. Os institutos, princípios e normas próprios do direito privado não podem ser alterados pelo legislador impositivo, objetivando exclusivamente a inclusão tributária, ou seja, o alargamento da incidência.

9. Antonio José Franco de Campos assim o comenta: “88. Desde a tradição romana, o princípio da interpretação mais favorável, mais benigno, é em favor do sujeito passivo. Também a jurisprudência não desacolhe a aplicação de lei tributária que melhor favorece. O art. 112 situa-se no campo do ilícito tributário, pois trata de infrações e imposições de penalidades definidas pela lei tributária.

A interpretação de ‘maneira mais favorável ao acusado’ (contribuinte sobre quem pesa uma imputação) somente é possível quando há dúvida preestabelecida nas quatro hipóteses enumeradas.

Acreditamos não se tratar de especificações taxativas, mas exemplificativas. Dessa forma, sempre que ocorrer dúvida, mesmo fora daqueles casos, poderá empregar-se a interpretação benévola, na esfera da ilicitude tributária: *benigna amplianda*.

Admite-se que o art. 112 reflete o velho brocardo *in dubio pro reo* ou *in dubio contra fiscum*, inspirado em medida liberal” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, São Paulo: Ed. Saraiva, 2006, p. 142).

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, em recurso extraordinário, decidiu que o ICMS não poderia incidir sobre o *leasing* de aeronaves, pois a entrada desses veículos no País, quando objeto de contratos de arrendamento mercantil celebrados pelas companhias aéreas brasileiras para restituição ao final da pactuação, não configura “aquisição de bens importados”, mas mera cessão temporária do direito de uso¹⁰.

Ainda quando a jurisprudência não se firmara, elaborei parecer doutrinário adotando a mesma interpretação, em face de decisão da própria Corte (Ministra Ellen Gracie), adotando, apenas aparentemente, outra exegese. Sustentei que a hipótese era de arrendamento mercantil puro, visto que o proprietário do bem não perdia sua propriedade, tese que terminou sendo consagrada na última manifestação do Pretório Excelso (REX. 461.968-7-SP)¹¹,

10. Decidiu o Superior Tribunal de Justiça que: “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 de 30.6.2003).

Na vigência do arrendamento, a titularidade do bem arrendado é do arrendante, admitida a sua transferência futura 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) (grifos meus).

11. No julgamento anterior (RE 206.069-1-SP), a Min. Ellen ficara impressionada com o fato de que o arrendamento mercantil com opção de compra, pudesse em ocorrendo esta, eliminar a incidência do ICMS, tendo dito: “Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de “leasing” não autoriza a cobrança de ICMS) levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária” (grifos meus), e concluindo: “Não se revela factível, nas hipóteses como a dos autos, a incidência do ICMS por ocasião da opção pela compra do bem, por parte do arrendatário sediado no Brasil.

Tudo porque, a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS, nem o arrendador sediado no exterior é contribuinte. Ora, o que impressionou a Ministra foi a compra posterior de arrendamento anterior, matéria que foi suprimida no julgamento em que a cessão de direitos é temporária, como no caso que ora examino.

em que seu relator, Ministro Eros Grau, declara, inequivocamente, que:

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.

Pretendendo o Estado cobrar ICMS como se tivesse havido uma *aquisição* da aeronave por parte da companhia aérea, ao firmar o contrato de *leasing*, a Suprema Corte repôs o entendimento correto ao decidir que, enquanto nas aquisições de mercadorias do exterior há importação configurando-se o fato gerador do ICMS¹², no arrendamento mercantil sem opção de compra, isso não se verifica. Não pode, portanto, a lei estadual alterar a natureza desse instituto de direito privado (arrendamento, e não compra e venda) para efeitos de gerar a imposição do ICMS.

Aplicou, portanto, o Eg. Supremo Tribunal Federal, o princípio previsto nos arts. 109 e 110 do CTN, o que já fizera antes, ao excluir a incidência do ISS nos contratos de locação¹³.

12. Na mesma linha de recente decisão do STF leia-se o voto do Ministro Garcia Vieira no RESP 39.397-3: “O *leasing* nada mais é do que o contrato de arrendamento mercantil, instituto assemelhado a uma locação, com opção de compra do bem pelo arrendatário. Como não ocorre a transferência da titularidade (circunstância jurídica) do bem antes de pagas as parcelas e escoado o prazo previsto no contrato, bem como a vontade do arrendatário de adquirir o objeto do *leasing*, não há que se falar na ocorrência do fato impositivo do ICMS (Ap. Cível n° 223.524/2, TJSP; Ap. Cível n° 211.335/2, TJSP, Rec. Esp. n° 39.397-3, Rel. Min. Garcia Vieira” (Apelação Cível n. 310.205-5/0 – Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo).

13. Quando o Presidente da República vetou o dispositivo que colocava as locações como sendo incididas pelo ISS declarou: “O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável. Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de

Desta forma, os arts. 109 e 110 garantem, como normas gerais, a primazia do direito privado – e todas as normas de direito privado constitucionais estão implícita ou explicitamente na lei suprema – sobre o direito tributário, para efeitos de suas formas serem respeitadas.

Tal garantia, sabiamente adotada pelo legislador complementar, objetiva dar segurança ao direito e, principalmente, às transações privadas, que podem ser incididas dentro da lei, mas não pode sua conformação jurídico-estrutural ser alterada para efeitos de tributação.

Dentro da lei e sem desnaturar os institutos e normas próprias do direito privado, tudo pode o legislador tributário. Fora dela, nada pode. E, mesmo no exercício da atividade legislativa, não lhe é permitido alterar a conformação ôntica daquele instituto ou daquela relação jurídica de natureza privada¹⁴.

A terceira consideração refere-se ao próprio art. 133 do CTN, sobre o qual já muito me debrucei, desde a edição do Código Tributário Nacional. Está esse artigo assim redigido:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que *adquirir de outra*, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome indi-

lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis" (*O ISS e a LC 116*, Valdir de O. Rocha (coord.), divs. auts., São Paulo: Dialética, 2003, p. 116).

14. Tavares Paes esclarece ao falar sobre o art. 109 do CTN: "Este dispositivo é complementado pelo art. 110. Procura o art. 109 estabelecer os lindes entre o direito tributário e o privado e, como o afirma o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, "teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o direito tributário mantém com o direito privado, ou seja, quando as categorias de direito privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar neste para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado, porque não foram alteradas pelo direito tributário, mas incorporadas e, portanto, vinculantes deste (Curso, cit., p. 94)" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, 3ª ed., São Paulo: Ed. Saraiva, 1986, p. 121/122).

vidual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: (grifos meus)

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1º O disposto no “caput” deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)¹⁵

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Inciso incluído pela LC nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento

15. As disposições introduzidas pela lei complementar n. 118/2005 objetivaram apenas a desoneração para efeitos de recuperação de empresas como esclarecem Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya Locatelli, Luciana Fonseca e eu no livro *Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas - Doutrina e Prática* (Rubens Approbato Machado [coord.], divs. auts., São Paulo: Ed. Quartier Latin/OAB-SP, 2005, p. 319-340).

de créditos extra-concursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Parágrafo incluído pela LC nº 118, de 2005)¹⁶.

A parte do artigo que interessa comentar, neste parecer, cuida da sucessão tributária na *aquisição* de:

“fundo de comércio ou estabelecimento profissional ou estabelecimento comercial ou estabelecimento industrial” realizada por “pessoa natural ou jurídica” desde que de “direito privado”.

O resto do dispositivo, isto é, de ser a responsabilidade apenas por tributos, segundo a jurisprudência do STF, não do STJ, e de, no caso de *a exploração continuar sob a mesma ou outra razão social*, ser subsidiária ou não a responsabilidade, embora sejam aspectos relevantes, apresentam pouco significado para dar resposta às indagações formuladas na consulta¹⁷.

O que importa considerar é o tipo de operação que gera a sucessão tributária, ou seja, *a aquisição* de fundo de comércio ou

16. Rogério Gandra da Silva Martins, Soraya Locatelli, Luciana Fonseca justificaram este acréscimo ao art. 133, dizendo: “Tendo em vista as inúmeras modificações na sistemática do direito falimentar, com a criação de novos institutos e procedimentos jurídicos, necessária se fazia uma formatação do CTN, principalmente nas partes que versam sobre a sucessão e o crédito tributário, a fim de que a nova Lei de Falências pudesse não apenas ter eficácia, mas eficiência e efetividade, assim como não encontrasse óbices interpretativos em função de conflitos entre a mesma e o Codex fiscal pátrio, principalmente pelo fato de tratar-se de normas de hierarquia diferente, sendo o CTN Lei Complementar e a nova Lei Falimentar norma ordinária.

Outrossim, na atual situação jurídico-econômica nacional, em que a carga tributária resvala os 40% do Produto Interno Bruto, sendo o nosso sistema fiscal um dos mais complexos do mundo, fazendo com que o ônus tributário seja não só o principal motivo da fuga das empresas para a informalidade jurídica, assim como o mais preponderante custo que qualquer empresa nacional arca em termos gerais, seria impossível pensar em alterar o sistema falimentar sem padronizá-lo ao sistema tributário, até porque em muitas das vezes é o custo fiscal um dos motivos que leva as empresas ao estado de insolvência ou similar” (*Comentários à nova lei de falências e recuperação de empresas – Doutrina e prática*, SED. Quartier Latin, *op. cit.*, p. 321-322).

17. Leia-se a seguinte decisão da Suprema Corte: “O sucessor, adquirente do estabelecimento comercial, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, não porém por multas punitivas, sobretudo as impostas posteriormente à aquisição” (RE 83.514-SP, Rel. Min. Eloy da Rocha, DJU 20/05/77, p. 3261), deixando claro que as multas estão excluídas na sucessão.

de estabelecimento profissional, comercial ou industrial, visto que o que deseja a consulente saber é se o arrendamento, a locação, a cessão temporária de direitos, o usufruto de um determinado bem, por parte de uma empresa, enquanto a propriedade permanece de outra, constituirá ou não UMA AQUISIÇÃO. Ou seja, se essa situação configuraria contrato de compra e venda de qualquer dos três estabelecimentos ou do próprio fundo de comércio.

De início, mister se faz esclarecer que fundo de comércio é a integralidade de bens patrimoniais, inclusive os de natureza pessoal e de valor imaterial.

Já escrevi que:

Não se pode confundir 'acervo' com 'fundo de comércio'. O fundo de comércio representa, não obstante constituir-se em conceito mais amplo de direito privado e de fronteiras mais elásticas, uma universalidade de bens corpóreos e incorpóreos.

Alguns dos juristas que procuraram definir o fundo de comércio, sempre realçaram tais características, no direito pátrio e comparado, como Albert Cohen (*Traité Theorique et pratique des fonds de commerce*), Alfredo Buzaid (*Da ação renovatória*, Ed. Saraiva), L. Autuori (*Fundo de Comércio*, Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, Ed. Borsoi, vol. 23, p. 230), A.B. Cotrim Neto (*Fundo de Comércio*, Enciclopédia Saraiva de Direito, vol. 39).

Ora, marca isolada de propriedade de terceiros não constitui fundo de comércio, por lhe faltar a universalidade a que se refere a doutrina e por não compor a patrimonialidade daquele que o detém. Mesmo quando, nessa universalidade, incluído está o ponto comercial locado, tal ponto compõe o fundo de comércio apenas nos contratos a longo prazo, pois nos contratos a prazo curto e de locação não mais renovável, tal elemento, que se agrega a outros para formar a figura mencionada, deve ser necessariamente descaracterizado¹⁸.

A lei, portanto, fala de *fundo de comércio* como universalidade de bens, e não, especificamente, de um ou de alguns componentes

18. Direito constitucional tributário, 2. ed., Cejup, 1985, p. 99-100.

do fundo de comércio, pois, se assim fosse, teria que explicitar que a sucessão se daria pela aquisição da totalidade do fundo de comércio ou de parte dele.

E não explicitou por uma única razão. É que desejou excluir a parte, os componentes, se alienados isoladamente, visto que as quatro hipóteses de perfilação do aspecto sucessório dizem respeito, exclusivamente, à totalidade dos bens.

Ou seja, a totalidade dos bens de *um fundo de comércio, um estabelecimento profissional, comercial, industrial*, enquanto caracterizadora de fundo e de estabelecimento. Vale dizer, enquanto a alienação não desfigurar esta universalidade de bens, que constitui uns ou outros¹⁹.

Nitidamente, o art. 133 não cuidou de partes isoladas, de bens isolados do fundo ou do estabelecimento, como é o caso de alienação de marcas, de equipamentos ou, até mesmo, de pontos, se o próprio estabelecimento não for alienado.

À evidência, a mera alienação de uma máquina ou de uma marca não representa a alienação de *fundo de comércio*, nem de *estabelecimento comercial, industrial ou profissional*.

Aquilo de que, decididamente, porém, o legislador não cuidou, foi de uma sucessão decorrente de uma “NÃO-ALIENAÇÃO” ou de uma “NÃO-AQUISIÇÃO”, de fundo de comércio ou de estabelecimentos, mas de parte deles.

A expressão muito clara: “*a pessoa natural ou de direito privado que ADQUIRIR*”.

A aquisição pressupõe um contrato de compra e venda, e não uma cessão temporária de direitos correspondentes à locação, ar-

19. Fernando Albino lembra lição de Waldemar Ferreira, ao dizer: “Conforme bem acentua Waldemar Ferreira (Tratado de direito comercial, São Paulo, Saraiva, 1962, v. 7, p. 234-6), em se tratando de fundo de comércio, cristalizou-se a fórmula de ser ele conjunto de bens mobiliários destinado ao exercício da atividade econômica. Compreende obrigatoriamente a clientela ou *achalandage*, como é denominado no direito francês. E também envolve, salvo prova contrária, todos os outros bens necessários à exploração do fundo, tais como a insígnia, o nome comercial, o direito de arrendamento do prédio, o material, os utensílios, as mercadorias, as patentes de invenção, as marcas de fábrica, os desenhos e os modelos, os direitos de propriedade literária e artística” (*Shopping centers - questões jurídicas, op. cit.* p. 55-56).

rendamento ou usufruto. Nestas hipóteses, a propriedade continua com o cedente; não é transferida ao cessionário a tempo certo²⁰.

Por esta razão, o STF, no caso do *leasing* de aeronaves, conforme retrocitada decisão, houve por bem entender que, embora entrassem em território nacional, esses bens não se destinavam a compor o ativo permanente da empresa cessionária, mas continuavam na propriedade da empresa cedente, razão pela qual a inexistência da transferência de titularidade na operação mercantil afasta a incidência do ICMS.

E, inequivocamente, não permitiu a integração analógica, para *assemelhar* a operação de *cessão temporária de direitos* àquela operação de *aquisição permanente de bens*.

Não permitindo os arts. 108, § 1º, 109 e 110 do CTN interpretações distintas, o Tribunal nitidamente afastou as tentativas do Estado de considerar cessões temporárias de direitos como *compra e venda de bens*, para efeitos tributários²¹.

Ora, nitidamente, o art. 133 não disciplinou cessões temporárias de direitos. Disciplinou aquisições; disciplinou contratos de compra e venda; não disciplinou transferência temporária de di-

20. Maria Helena Diniz assim define o usufruto: "USUFRUTO. Direito civil. 1. Direção real conferido a alguém de retirar, temporariamente, de coisa alheia os frutos e utilidades que ela produz, sem alterar-lhe a substância. O proprietário, ao deferir a posse direta de seu bem, móvel ou imóvel, ao usufrutuário para que este dele desfrute, perde o *jus utendi* e o *jus fruendi*, mas não perde a substância, o conteúdo de seu direito de propriedade que lhe fica na sua propriedade. 2. Usufruição. 3. Ato ou efeito de usufruir" (*Dicionário Jurídico*, vol. 4, Ed. Saraiva, p. 678).

21. Escrevi sobre os arts. 109 e 110 do CTN: "Estão os dois dispositivos umbilicalmente ligados, pois declaram que a lei tributária não pode mudar conceitos, princípios, normas de direito privado esculpidas na lei suprema e, de rigor, tudo o que sobre a matéria estiver na lei suprema, *implícita ou explicitamente*, pode ser regulado pelo direito privado. Só o que violar a lei suprema não é hospedado pelos arts. 109 e 110, mas, à evidência, também tal hipótese deve ser expulsa da ordem jurídica, por incompatibilidade com a Carta Magna, sofrendo do vício maior que é a inconstitucionalidade. À evidência, o legislador complementar não retirou do legislador ordinário tributário o direito de definir os efeitos impositivos possíveis para as instituições, pessoas ou operações de direito privado, vedando-lhe, apenas e tão-somente, a faculdade de definir, confirmar, perfilar os institutos privados próprios do legislador ordinário" (*Revista Dialética* n. 130, 2006, p. 103).

reitos de uso, revista-se da forma que se revestir (locação, arrendamento, *leasing*, usufruto temporário).

É de se lembrar que, na cessão temporária de direitos de uso, a propriedade continua inteiramente do cedente; a *nua propriedade*, vale dizer, a substância do direito de *propriedade*, por titulação definitiva, não se transfere. O art. 133 do CTN, portanto, não se aplica à cessão temporária de direitos, por não caracterizar uma *aquisição* de bens e não ser possível utilizar-se a integração analógica para alargar o campo de imposição tributária.

Isto posto, passo a responder a questão formulada.

Tendo examinado os contratos assinados pela consulente com os detentores dos jornais, percebe-se claramente que a consulente NÃO ADQUIRIU O FUNDO DE COMÉRCIO, NEM O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU COMERCIAL²².

Os cedentes continuaram, por seus diretores e proprietários, a existir como pessoas jurídicas, mantendo a propriedade de seus imóveis, parques gráficos e todos os demais bens pertencentes à empresa, inclusive a *nua propriedade* das marcas, apenas cedidas temporariamente para usufruto da consulente, em contrato, firmado em cartório, usufruto este por tempo certo e determinado e com condições e remuneração definida, à semelhança do que ocorre nos casos de locação ou arrendamento, vale dizer, mensal e pelo tempo estipulado de duração da cessão dos referidos direitos.

No contrato, faz-se nítida referência a que todo o fundo de comércio, assim como o estabelecimento, continua na propriedade dos cedentes, inclusive a *nua propriedade* das marcas temporariamente cedidas para exploração, mediante remuneração mensal a ser paga aos cedentes, os quais as retomarão ao fim do pacto comercial assinado.

22. Cotrim Neto, ao hospedar a doutrina de alfredo buzaid declara que "Adiante, e já em conclusão de seu estudo, o autor aprecia, à luz da doutrina, os elementos mais salientes do fundo de comércio e conclui, falando do estabelecimento comercial, que, neste caso, o mais relevante é o ponto (p. 248). no que concerne ao fundo de comércio da indústria, o mais relevante será a excelência das suas mercadorias" (*Enciclopédia Saraiva do Direito*, vol. 39, São Paulo: Ed. Saraiva, p.170). Nitidamente, considera tais aspectos ELEMENTOS RELEVANTES, MAS NÃO A TOTALIDADE DO FUNDO DE COMÉRCIO.

Não há, pois, como considerar aplicável o dispositivo que cuida apenas de *aquisições*, de *compra e venda*, à espécie contratual absolutamente distinta, em que não há qualquer transferência definitiva da propriedade de estabelecimento ou de fundo de comércio, nem mesmo de marcas, mas apenas singela cessão temporária de direitos sobre estas, ou seja, licenciamento para que a consulente as explore, por tempo certo²³.

Por não poder o intérprete utilizar-se da integração analógica para criar hipótese de imposição não prevista pela lei (assemelhar a expressão *aquisição* a *cessão temporária de direitos*), em virtude da expressa proibição do art. 108, § 1º do CTN; nem alterar institutos próprios do direito privado para efeitos de tributação, por vedação clara dos arts. 109 e 110 do CTN; nem flexibilizar o princípio da estrita legalidade exposto no art. 155, inc. I, da Constituição Federal, não há como aplicar o artigo 133 do CTN à hipótese consultada²⁴.

Nem mesmo o contrato anterior à cessão temporária de marcas, autêntico arrendamento de direitos, em que a consulente surgia como mera procuradora (comissária) para vendas de jornais de uma das empresas a tomaria sucessora, pois também a comissão é instituto próprio de direito privado, *de uma representação e mandato*, mas não de compra e venda ou aquisição²⁵.

-
23. É de se lembrar que, no caso, a cessão é inclusive TEMPORÁRIA, muitos autores sequer admitindo o uso da expressão cessão temporária, não a aplicando ao usufruto. Tenho, todavia, admitido a expressão *cessão temporária*, pois nela claro fica a *não-transferência de propriedade* sobre a qual incidem os referidos direitos.
 24. Ao interpretar os textos constitucionais e complementares acima mencionados, pautei-me pela lição de Carlos Mário da Silva Pereira que declara: "A posição correta do intérprete há de ser uma posição de termo médio. Sem negar a supremacia da lei escrita como fonte jurídica, pois nisto está a idéia fundamental do ordenamento jurídico regularmente constituído, deverá tomar da escola científica a idéia de que a lei é um produto da sociedade organizada, e tem uma finalidade social de realizar o bemcomum. A pretexto de interpretar, não pode o aplicador pender para o campo arbitrário de julgar a própria lei, de recusar-lhe aplicação ou de criar um direito contrário a seu texto" (*Instituições de Direito Civil*, vol. I, 12ª. Ed., Ed. Forense, 1990, p. 145).
 25. A Comissão de Redação da Enciclopédia Saraiva do Direito coordenada por Limongi França no verbete representação esclarece: "REPRESENTAÇÃO – V. contrato de mandato. Do latim *representatio*. É o ato ou efeito de representar; o que se representá. Na tecnologia do direito, o vocábulo é empregado nos diferentes ramos nos mais variados sentidos, embora todos eles conservem a acepção etimológica originária, consistente na atuação de alguém em nome de outrem. Assim, representação comer-

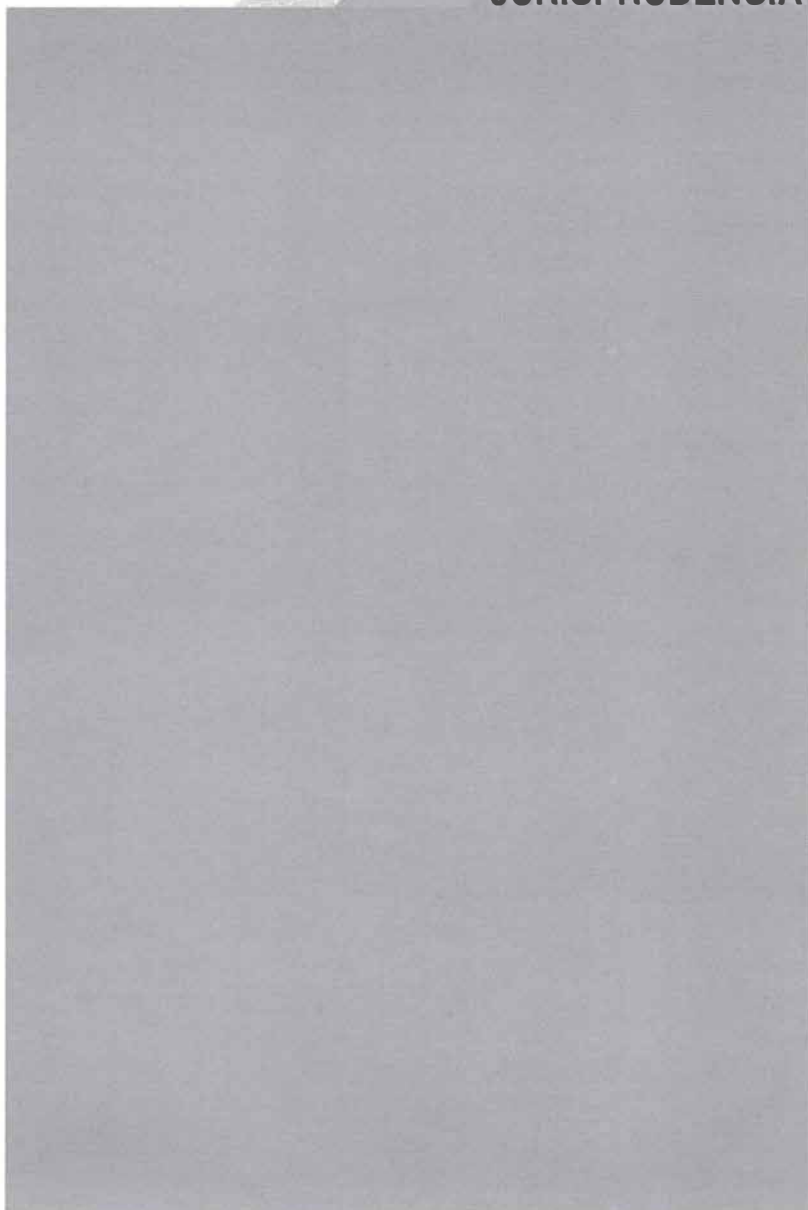
Em outras palavras, nos documentos que me foram apresentados, tanto os relativos à operação de arrendamento ou cessão temporária de marcas e como no anterior, de comissão, NÃO HÁ QUALQUER ESPÉCIE DE AQUISIÇÃO, seja de estabelecimento, seja de fundo de comércio, mas apenas cessão temporária de marcas por prazo certo, continuando as empresas cedentes e seus detentores como proprietários de todos os bens que possuíam, inclusive a *nua propriedade* das referidas marcas, por tempo determinado, findo o qual voltarão a ter sua propriedade integral.

Minha resposta é, portanto, que, no tipo de pactuação realizada pela consulente, tendo por objeto as marcas dos jornais, não há qualquer aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento, não lhe sendo, portanto, aplicável o art. 133 do CTN.

S.M.J.

cial, representação diplomática, representação dramática, representação hereditária, representação legal, representação processual etc. (v. verbetes subsequentes)" (vol. 65, 1977, p. 102).

JURISPRUDÊNCIA



ACÓRDÃO - INTEIRO TEOR

APREENSÃO DE MERCADORIAS.
NECESSIDADE DE APRESENTAÇÃO
DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL.
ART. 163, PARÁGRAFO 7º, DA
CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SÃO
PAULO. CONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

RELATORA: MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQUERENTE: CONSELHO FEDERAL
DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO
BRASIL

ADVOGADO: OPHIR FILGUEIRAS CAVALCANTE

ADVOGADOS: MARCELO MELLO MARTINS E OUTROS

REQUERIDO: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: CARLOS ROBERTO DE ALCKMIN DUTRA

ADVOGADO: JULIANO HENRIQUE DA CRUZ CERREIJO

ADVOGADO: DIANA COELHO BARBOSA

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário.

2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que

a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.

3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a Presidência do Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em julgar improcedente a presente ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto da Relatora. Brasília, 17 de maio de 2007.

CÁRMEN LÚCIA - Relatora

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

RELATORA: MIN. CÁRMEN LÚCIA
REQUERENTE: CONSELHO FEDERAL
DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO
BRASIL

ADVOGADO: OPHIR FILGUEIRAS CAVALCANTE

ADVOGADOS: MARCELO MELLO MARTINS E OUTROS

REQUERIDO: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: CARLOS ROBERTO DE
ALCKMIN DUTRA

ADVOGADO: JULIANO HENRIQUE DA
CRUZ CERREIJO

ADVOGADO: DIANA COELHO BARBOSA

RELATÓRIO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - (Relatora):

1. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra o § 7º, do art. 163, da Constituição do Estado de São Paulo, que dispõe:

“Art. 163 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado:

[...]

V – estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributo, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público Estadual;

[...]

§ 7º – Para efeitos do inciso V, não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.”

1. Afirma a Autora, em brilhante petição elaborada a partir de Relatório do então Conselheiro Evandro Lins e Silva, que a norma questionada seria contrária ao art 5º, inc. XIII, da Constituição da República, pelo que o Supremo Tribunal Federal “vem considerando inadmissível qualquer meio coativo que possa atingir a atividade profissional lícita do contribuinte, com a apreensão de mercadorias para pagamento de tributos” e, ainda,

que “as chamadas ‘sanções administrativas’ [...] têm sido sistematicamente repelidas pelo Supremo Tribunal Federal, como dão conta as Súmulas nº 70, 323, e 547” (fls. 2 e 3).

2. Solicitadas informações ao Presidente da Assembleia Legislativa paulista foram elas prestadas no sentido da constitucionalidade da norma impugnada (juntada por linha).

3. O Advogado-Geral da União defendeu a constitucionalidade da norma, sendo de se acentuar, entretanto, que, naquele momento, era entendimento prevalecente a sua obrigação de atuar nesse exclusivo sentido (1995). Na defesa da norma questionada, asseverou ele que “em nenhum momento visou utilizar-se da apreensão como forma de coação destinada ao pagamento de qualquer débito fiscal. Ao contrário, expressamente determina a retenção de mercadorias apenas, e tão-somente, como meio coercitivo para comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário.” (fls. 34-35).

4. O Procurador-Geral da República opinou pela improcedência do pedido, pois, ao permitir a apreensão de mercadorias, não se teria criado meio coercitivo para a cobrança de tributos, apenas se condicionando a providência administrativa às hipóteses de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, além de se limitar a retenção da mercadoria apreendida até a comprovação da legitimidade da posse das mercadorias pelo proprietário (fls. 42-44).

É o relatório, do qual deverão ser encaminhadas cópias aos eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal (art. 87, inc. I, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

17/05/2007

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

V O T O

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - (Relatora):

1. O objeto da presente Ação Direta de Inconstitucionalidade é o § 7º do art. 163 da Constituição de São Paulo.

O argumento central do Autor, em seu pedido de declaração de inconstitucionalidade do § 7º do art. 163 da Constituição paulista, é que por ele se estaria a constringer o contribuinte a desempenhar a sua atividade profissional, em afronta ao art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República.

2. Na esteira do que dispõe o art. 150, inc. V, da Constituição brasileira, a regra do art. 163 da Constituição paulista põe-se no sentido de proibir o Estado-membro de “... estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributo [...]”.

Explicita-se, contudo, no § 7º, daquele mesmo dispositivo, que “... não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea [...]”.

E essa situação – ausência de documento fiscal – tem como consequência a sua retenção “ [...] até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário [...]”.

3. O que se põe em exame é, pois, se se estaria diante de situação de sanção política imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário ou se se cuidaria de atribuição inerente ao poder de polícia tributária.

Segundo Hugo de Brito Machado, “prática antiga, que, no Brasil, remonta aos

tempos da ditadura de Vargas, é a das denominadas sanções políticas, que consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos. São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias em face de pequena irregularidade no documento fiscal que as acompanha, o denominado regime especial de fiscalização... As sanções políticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos....e b) configuram cobrança sem o devido processo legal...” (MACHADO, Hugo de Brito – *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 468).

Não se tem, no caso em pauta, hipótese normativa de coação para fins de pagamento de valores ao Fisco, porque a mercadoria fica retida até a comprovação da posse legítima por parte daquele que a transporta e que, então, a tem em sua posse lícita.

4. Também não procede o argumento de que o § 7º do art. 163 da Constituição de São Paulo afrontaria o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República.

A garantia fundamental do livre “ [...] exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão [...]” está subordinada ao atendimento das “ [...] qualificações profissionais que a lei estabelecer [...]”. De se atentar que a legislação constitucionalmente mencionada estabelece os limites ao exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, que esta liberdade não é absoluta, como, de resto, nenhum o é. A observância dos recolhimentos tributários no desempenho

dessas atividades impõe-se legal e legitimamente.

A imposição de providência fiscal que garanta a fiscalização do cumprimento das leis não destoa dos princípios do direito vigente.

5. Por igual não se sustenta o argumento do Autor no sentido de que o § 7º do art. 163 da Constituição de São Paulo estaria a contrariar Súmulas deste Supremo Tribunal, conclusão a que se chega pela só leitura de cada qual das que são enunciadas nos verbetes seguintes: Súmula 70: *“É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”*.

Súmula 323: *“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”*.

Súmula 547: *“Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”*.

Essas Súmulas proíbem a Administração Pública de interditar estabelecimentos, apreender mercadorias ou cercear o exercício de atividades profissionais daqueles que se encontram em débito com suas obrigações fiscais como meio de coagir o devedor tributário a honrar os débitos que tenha com o Fisco em desatenção aos processos próprios para o alcance deste objetivo. Dito de outra forma: o que se veda é a adoção de providências, não previstas no sistema jurídico, para conduzir o contribuinte ao pagamento do débito por ele havido com o Fisco por medida obliqua, fugindo-se do cumprimento dos ditames legais relativos aos direitos dos contribuintes.

6. No caso presente, porém, o que se põe na norma apreciada é providência para a fiscalização do cumprimento da

legislação tributária. Desempenha-se a atribuição prevista na norma como exercício do poder de polícia da Administração Pública, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Ao julgar o Recurso Especial n. 431.760, em que se questionou exatamente a apreensão de mercadoria pelo não-recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias, o Ministro Luiz Fux, do Superior Tribunal de Justiça, ressaltou o julgado proferido pela 2ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Mato Grosso que bem explica a inaplicabilidade, ao caso, da Súmula 323 deste Supremo Tribunal Federal:

“REEXAME NECESSÁRIO DE SENTENÇA - MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA - NÃO-RECOLHIMENTO - INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA - NATUREZA PERMANENTE - APREENSÃO DE MERCADORIAS - PODER DE POLÍCIA FAZENDÁRIA LEGAL - INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 323 DO STF - SENTENÇA REEXAMINADA PROVIDA.

A Súmula nº 323 do STF só considera ilegal a apreensão de mercadorias como meio coercitivo do pagamento. Estando o contribuinte em infração de natureza permanente - não recolhimento do [Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços] devido quando da entrada da mercadoria em solo mato-grossense, portanto com ausência de documento fiscal que a acoberte - a apreensão está dentro do exercício legal do poder de polícia fazendária” (DJ 16.8.2002).

Na lição de Hely Lopes Meirelles, *“Poder de polícia é a faculdade de que dispõe a Administração pública para condicionar*

e registrar o uso e gozo de bens, atividades e direitos individuais, em benefício da coletividade ou do próprio estado. Em linguagem menos técnica, podemos dizer que o poder de polícia é o mecanismo de frenagem de que dispõe a Administração pública para conter os abusos de direito individual. Por esse mecanismo, que faz parte de toda Administração, o Estado detém a atividade dos particulares que se revelar contrária, nociva ou inconveniente ao bem estar social, ao desenvolvimento e à segurança nacional.

[...]

O que todos os publicistas assinalam uniformemente é a faculdade que tem a Administração Pública de editar e executar medidas restritivas do direito individual em benefício do bem-estar da coletividade e da preservação do próprio Estado. Esse poder é inerente a toda Administração e se reparte entre todas as esferas administrativas da União, dos Estados e dos Municípios" (*Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 127-128).

7. Para que a Administração Pública paulista possa desenvolver seu trabalho de fiscalização é que a Constituição do Estado dispôs sobre a sanção aos que circulassem em seus limites territoriais portando mercadorias sem a necessária documentação fiscal que, obrigatoriamente, há de ser emitida e apresentada nos termos da legislação em vigor.

8. É no exercício do poder de polícia que o § 7º do art. 163 da Constituição de São Paulo estabelece o limite temporal em que a Administração Pública conservará a mercadoria em seu poder: "*[...] até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário*"

Essa disposição da Constituição paulista harmoniza-se, aliás, com o que dispõe o Código Tributário Nacional:

"Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos."

"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 exibilos" (grifos nosso).

Quando o dispositivo questionado prevê que "*[...] não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea [...]*", essa hipótese define a atuação da Administração Pública no exercício de suas atividades de fiscalizar a circulação de mercadorias e adotar medidas quando se comprova estarem elas desacompanhadas dos documentos que as devam acompanhar, como é o caso de nota fiscal.

Segundo as normas tributárias vigentes, a documentação fiscal, acompanhando a respectiva mercadoria, é instrumento de que se vale a Administração Pública, no exercício do poder de polícia, para fiscalizar a correta execução das atividades desenvolvidas em seu território.

O § 7º do art. 163 da Constituição paulista reproduz, em resumo, o quadro

normativo havido no Código Tributário Nacional, sem que ali se contenha afronta ao art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República.

Não se está, portanto, diante de situação em que a norma teria estabelecido meios indiretos pelos quais a Administração tributária forçaria o contribuinte a satisfazer crédito com a Fazenda Pública. Daí a inaplicação, à espécie, das súmulas antes transcritas deste Supremo Tribunal, porque não se viola, aqui, o princípio segundo o qual a lei tributária não pode impor restrições operacionais ou estabelecer dificuldades ou entraves ao exercício profissional dos contribuintes como meio alternativo e ilegítimo para se forçar a execução fiscal como meio de cobrança de créditos tributários. O que não se compatibiliza com os princípios do sistema constitucional vigente são práticas arbitrárias contra contribuintes inadimplentes. Aí, sim, ter-se-ia afronta ao art. 5º, inc. XIII, da Constituição. Mas, reitere-se: não é o que se dá na espécie.

6. Por essas razões, voto pela improcedência da ação.

17/05/2007

TRIBUNAL PLENO
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

V O T O

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO - Senhor Presidente, de fato, a eminente Relatora equaciona bem o caso. Também entendo tratar-se de um legítimo exercício do poder de polícia e, portanto, bem situado no âmbito de possibilidades do Código Tributário Nacional.

Até lembraria à eminente Relatora - em nada isso robustece ou adensa o voto de Sua Excelência - que também o equacionamento aqui proposto homenageia o inciso XVIII do art. 37 da Constituição, que diz em alto e bom som:

"Art.37....."

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;"

O que evidencia essa preocupação da Constituição em desembaraçar, ao menos no plano do poder de polícia, a atividade dos servidores fiscais e a atividade como um todo da administração fazendária.

Acompanho o voto de Sua Excelência.

17/05/2007

TRIBUNAL PLENO
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Senhor Presidente, essa é uma ação que considero surpreendente.

A norma não se destina a ser meio coercitivo para cobrança nem pagamento de tributo e, muito menos, constitui restrição a contribuinte em débito, até porque a nota fiscal pode ser simplesmente de documentação de operação isenta de tributo.

Acompanho inteiramente o voto da Relatora.

17/05/2007

TRIBUNAL PLENO
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO

- Presidente, não há norma vinculando o trânsito de mercadorias ao pagamento do tributo. Consta-se que o § 7º do artigo 163 da Constituição do Estado de São Paulo encerra, em si, o poder de polícia numa situação concreta que exige providência imediata: o trânsito de mercadorias sem que se tenha essas mercadorias como legalizadas, sem que se tenha a licença respectiva. Cogita-se, portanto, da apreensão para se demonstrar até mesmo a titularidade da própria mercadoria.

Acompanho a relatora no voto proferido, julgando improcedente o pedido formulado na inicial.

17/05/2007

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (RELATORA) – A apreensão é a que ocorre quando se circula com determinadas mercadorias, por exemplo, para um caminhão circular com certa mercadoria, é preciso que se tenha a correspondente nota fiscal. E, como bem observou o Ministro Cezar Peluso, há mercadorias que nem ao menos dependem de pagamento de tributos. Então, não adiantaria a medida.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO

– Isso é exigível do contribuinte que também está em dia.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (RELATORA)– De todo mundo. É

basicamente para haver um controle pela fiscalização. Então, a meu ver, não é o caso de sanção política, porque o texto do § 7º do art. 163 é muito taxativo no sentido de ser instrumento necessário de fiscalização da Administração Fazendária.

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO

– Mas as preocupações do Ministro Celso de Mello são todas válidas e estão atendidas pelos fundamentos do voto de Vossa Excelência.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (RELATORA)

– Acho que sim, no sentido de não pode ser considerado um meio obliquo de forçar o pagamento.

17/05/2007

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

EXPLICAÇÃO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (RELATORA) – Senhor Presidente, queria fazer apenas uma referência nesses tempos difíceis do Brasil.

Esta foi uma ação proposta a partir de trabalho apresentado por um Ministro aposentado deste Tribunal. Só queria acentuar, como registro *a latere*, o compromisso que os Ministros que ocupam e que honram este Tribunal hoje e em todos os tempos têm com a Constituição. Porque, mesmo depois de deixar a toga sobre a cadeira, tendo saído daqui, voluntariamente ou não, eles continuam a lutar, nas condições que têm, para ver aperfeiçoado o questionamento de constitucionalidade das leis, quando isso se fizer necessário. E foi o que fez, neste

caso, o Ministro Evandro Lins e Silva, que honrou este Tribunal e continuou, mesmo depois de sair, comprometido com a Constituição e com o controle de constitucionalidade em trabalhos como este.

Independentemente do nosso resultado, queria deixar consignado que atuações como a do Ministro Evandro Lins e Silva são um exemplo de luta pela Constituição e pelo Brasil, que ele deixa registrado para ser seguido.

TRIBUNAL PLENO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 395-0

RELATORA: MIN. CÂRMEN LÚCIA

REQUERENTE: CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL

ADVOGADO: OPHIR FILGUEIRAS CAVALCANTE

ADVOGADOS: MARCELO MELLO MARTINS E OUTROS

REQUERIDO: ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: CARLOS ROBERTO DE ALCKMIN DUTRA

ADVOGADO: JULIANO HENRIQUE DA CRUZ CEREJIDO

ADVOGADO: DIANA COELHO BARBOSA

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou improcedente a ação direta, nos termos do voto da Relatora. Votou o Presidente. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente), o Senhor Ministro Eros Grau e, neste julgamento, o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 17.05.2007. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Presentes à

sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia. Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJU de 17.08.2007, p. 22).

EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. APURAÇÃO DE IR E CSL PELO LUCRO REAL. OPÇÃO POR PIS E COFINS CUMULATIVOS. POSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA.

APELAÇÃO CÍVEL

Nº 2004.71.08.010633-8/RS

RELATOR: Juiz LEANDRO PAULSEN

APELANTE: TOP SERVICE SERVIÇOS E SISTEMAS LTDA.

ADVOGADO: Dilson Gerent e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. DUPLICAÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA ISONOMIA E DA LIVRE CONCORRÊNCIA.

A questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas da sua aplicação a caso concreto quando os seus efeitos impli-

cam violação a princípios constitucionais.

Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o faturamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%). Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Daí a elevação da alíquota associada à possibilidade de apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido.

No caso específico da Autora, que tem por objetivo social principal a prestação de serviços, a submissão ao novo regime não-cumulativo implicou um aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da COFINS. Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos. O acréscimo do ônus tributário, não corresponde a aumento da capacidade contributiva da Autora, que não teve alteração.

Implica, ainda, tratamento relativamente aos demais contribuintes, sujeitos ou ao regime comum ou ao regime não-cumulativo em atividade econômica em que a apuração de créditos é significativa.

O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação, comprometendo a própria função do regime

não-cumulativo, o que evidencia violação não apenas à isonomia como à razoabilidade.

Por fim, também cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo.

Direito da autora de permanecer recolhendo as contribuições pelo regime comum (cumulativo) relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 20 de março de 2007.

Juiz Federal Leandro Paulsen
Relator

APELAÇÃO CÍVEL

Nº 2004.71.08.010633-8/RS

RELATOR: Juiz LEANDRO PAULSEN

APELANTE: TOP SERVICE SERVIÇOS E SISTEMAS LTDA.

ADVOGADO: Dilson Gerent e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

RELATÓRIO

Trata-se de ação ordinária proposta por Top Service Serviços e Sistemas Ltda. objetivando afastar a aplicação do con-

tido no art. 2º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para o fim de seguir recolhendo as contribuições a título de PIS e COFINS pela modalidade cumulativa, previsto na Lei nº 9.718/98.

A sentença julgou improcedente o pedido.

A impetrante apelou deduzindo razões à reforma do julgado, forte no pedido de poder recolher o PIS e COFINS pelas alíquotas de 0,65% e 3% sobre a receita bruta, respectivamente.

Com contra-razões.

É o breve relatório. Passo a decidir.

VOTO

A sentença foi prolatada nos seguintes termos:

[...]

A autora insurge-se contra as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, frutos da conversão das Medidas Provisórias nºs 66/02 e 135/03, as quais alteraram as alíquotas e as formas de pagamento do PIS e da COFINS.

Não vislumbro qualquer ofensa ao princípio da isonomia, pois a legislação questionada estabelece tratamento igual entre contribuintes de igual categoria. Quanto a este princípio, estabelece a Carta Magna (art. 150, II) que é vedado instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Assim, o que é vedado pela Constituição é o tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente. Em última análise, igualdade não é tratar todos de modo igualitário, mas tratar os

desiguais de modo desigual, na mesma proporção de sua desigualdade. Em face disso, a norma tributária pode estabelecer situação mais ou menos favorável para determinados grupos, cujos integrantes estejam em situação equivalente entre si.

Com efeito, há inconstitucionalidade na outorga de benefício ou ônus legítimo a pessoas ou grupos, que não englobe todo o universo em igual situação.

[...]

Sendo assim, parece-me que o fato de uma empresa ser optante pelo regime de tributação pelo lucro real e outra optante pelo regime de tributação pelo lucro presumido, faz com que surja a desigualdade entre ambas, constitui distinção suficiente a justificar o tratamento diferenciado, e por consequência, a aplicação das alíquotas em patamares diferentes.

Outra conclusão não se obtém no que se refere ao princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, inciso I, da Constituição Federal. O princípio não restou violado no caso dos autos: a um, porque, conforme antes referido, a opção que ensejou o enquadramento nas disposições das indigitadas leis adveio do próprio regime de tributação: a dois, porque não restou provado nos autos que a estipulação de alíquota diferenciada acabe por onerar demasiadamente a autora, inviabilizando o exercício de sua atividade.

Note-se que na base de tributação impugnada esta um fato signo presuntivo de riqueza, qual seja, o faturamento, sendo esta tributação incidente proporcionalmente em relação a este, na forma de alíquota percentual.

Gize-se ainda, que o § 9º do art. 195 da CF/88 estabelece que "as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo

poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”, possibilitando a alteração de alíquota ou base de cálculo, nos critérios diferenciadores do regime de tributação.

Tal disposição faculta ao legislador criar diferenciações na base de cálculo e nas alíquotas do PIS e da COFINS de acordo com a atividade econômica do contribuinte ou da intensidade da utilização de mão de obra, mas não o obriga a tanto.

Não se trata de um princípio constitucional a ser observado incondicionalmente ou de regra de observância obrigatória pelo legislador.

A norma jurídica - mesmo constitucional - pode proibir, permitir ou obrigar.

A primeira e última não podem ser desconsideradas pelo legislador ordinário, em se tratando de disposição constitucional, e a segunda, que estabelece uma faculdade como a que está em análise, pode ser seguida ou não pelo legislador ordinário, não incidindo em qualquer sanção (inconstitucionalidade) a lei que deixa de estabelecer, seguir ou desenvolver os seus enunciados.

Não se verifica, ainda, ofensa ao princípio da livre concorrência. Note-se que a própria parte autora identifica a causa do tratamento diferenciado, ao asseverar que houve um descompasso ao serem fixadas alíquotas em patamares diversos, beneficiando empresas que optaram pelo lucro presumido, e que em função disto, podem praticar menores preços. Ao assim argumentar, a impetrante está corroborando a existência de desigualdade entre ambas, fundada não na natureza e sim na escolha do regime de tributação.

O fato de a impetrante utilizar-se de mão-de-obra para obtenção de sua atividade-fim, e por isso ter um regime diferenciado de dedução de custos, não acarreta ofensa aos princípios constitucionais. É situação que decorre das diferentes formas de constituição da atividade econômica, sendo os diferentes aspectos cobertos pela tributação de contribuições previdenciárias, devido à multiplicidade de custeio da seguridade social. Assim, a contribuição incide de diversas formas - exemplificativamente, sobre a folha de salários, sobre o faturamento, sobre concursos de prognósticos. Por fim tenho que falta fundamento na argumentação de que as empresas que iniciam a cadeia produtiva ou fabricam seu produto sem precisar adquirir bens ou serviços de outras empresas, restariam prejudicadas, por não ter o que deduzir. Isso porque, em meu entender, se não houver operação envolvendo uma cadeia produtiva, não que se falar em dedução ou cumulatividade.

Embora tenha atentado para os diversos argumentos trazidos e esteja bem fundamentada, tenho que não aplicou os dispositivos constitucionais a contento. No caso, a questão não é de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, quais seja, as Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Diz respeito, isso sim, aos efeitos perversos que a aplicação de tal regime assume em concreto, relativamente à Autora, desafiando a aplicação de princípios explícitos, como a isonomia e a livre concorrência, e implícitos, como a capacidade contributiva e a razoabilidade.

Pretendesse o legislador simplesmente aumentar as contribuições sobre o fa-

turamento/receita, teria elevado as alíquotas anteriormente estabelecidas pelo art. 1º da MP 2.158-3/01 (0,65%) e pelo art. 8º da Lei 9.718/98 (3%).

Não foi esta, contudo, a intenção. O estabelecimento dos regimes não-cumulativos visou, isto sim, a melhor distribuir a carga tributária ao longo da cadeia econômica de produção e comercialização de cada produto. Dai a elevação da alíquota associada à possibilidade de apuração de créditos compensáveis para a apuração do valor efetivamente devido.

No caso específico da Autora, porém, que tem por objetivo social a prestação de serviços de limpeza e conservação, recrutamento e treinamento de recursos humanos e administração de condomínios, a submissão ao novo regime não-cumulativo implicou um aumento de mais de 100% no ônus tributário decorrente da incidência do PIS e da COFINS.

Vê-se, da apelação, quadro inserido às fls. 142/143 demonstrando que, num mesmo mês, pelo regime não-cumulativo, aplicada a alíquota e deduzido o crédito apurado, o montante devido seria de R\$ 142.496,24 (R\$ 177.448,99 - R\$ 34.952,76), enquanto que, pelo regime comum, o montante devido seria de R\$ 70.045,66, a mesma discrepância se repetindo, com ainda maior intensidade, em outras competências.

Isso porque, como empresa prestadora de serviços, os créditos que pode apurar não são significativos. Efetivamente, não se trata de produto que se sujeite a uma cadeia econômica de diversas etapas, em que a alíquota elevada do regime não-cumulativo se dilua.

O acréscimo do ônus tributário, pois, não corresponde à capacidade contribu-

tiva da Autora, que não teve alteração. Implica, ainda, tratamento desigual que não se justifica.

De fato, implica tratamento mais oneroso relativamente aos demais contribuintes, sujeitos ou ao regime comum ou ao regime não-cumulativo em atividade econômica em que a apuração de créditos é significativa.

O critério de discriminação (regime de tributação pelo Imposto de Renda, se pelo lucro real ou não), no caso concreto, mostra-se falho e incapaz de levar ao resultado pretendido de distribuição do ônus tributário ao longo de uma cadeia de produção e circulação.

Aliás, a própria função do regime não-cumulativo fica comprometida, evidenciando que a sua aplicação no caso não passa por um juízo de razoabilidade.

Por fim, também cria obstáculos à livre concorrência, porquanto empresas dedicadas à mesma atividade que a Autora continuam submetidas ao regime comum, não tendo sido oneradas pelo advento do regime não-cumulativo.

Tenho, pois, que sujeição obrigatória da Autora aos regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS implica ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da razoabilidade e da livre concorrência.

Tem a Autora, assim, direito a permanecer vinculada ao regime comum (cumulativo) do PIS e da COFINS e, nos termos dos arts. 170 do CTN e 74 da Lei 9.430/96 com suas alterações posteriores, de compensar os valores pagos a maior com outros tributos administrados pela SRF, com atualização pela SELIC, nos termos do art. 39 da Lei 9.250/96.

Em face da sucumbência, condeno a União ao pagamento de honorários advocatícios, os quais fixo em 10% sobre o

valor da causa, com fundamento no art. 20 § 4º do CPC.

Isso posto, voto por dar provimento à apelação, assegurando à Autora o direito de prosseguir vinculada ao regime comum de apuração do PIS e da COFINS e de compensar os valores pagos indevidamente. Honorários advocatícios a cargo da União, nos termos da fundamentação.

Juiz Federal Leandro Paulsen

Relator

APELAÇÃO CÍVEL

Nº 2004.71.08.010633-8/RS

RELATOR: Juiz LEANDRO PAULSEN

APELANTE: TOP SERVICE SERVIÇOS E SISTEMAS LTDA.

ADVOGADO: Dilson Gerent e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

VOTO-VISTA

1 - A questão gira em torno das leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, que criaram as hipóteses não-cumulativas do PIS e da COFINS. No regime cumulativo, as alíquotas dessas contribuições são de 0,65% e 3 %. No regime não-cumulativo, subiram para 1,65% e 7,6%, mas essa elevação seria compensada com a possibilidade de o contribuinte deduzir, do tributo devido, seus créditos de PIS e COFINS embutidos no valor de bens e serviços adquiridos em suas atividades empresariais. Desse modo, a elevação da alíquota se destinou a equalizar as cargas tributárias, quanto a essas contribuições, nos dois regimes.

2 - Submetidas, até então, todas as empresas ao regime cumulativo, confi-

gurava-se situação anti-isonômica. Empresas havia que, para atingir seu objeto social, adquiriam bens e serviços gravados por aquelas contribuições, cujo ônus suportavam na condição de contribuintes de fato. Estas empresas tinham sua carga tributária real agravada, porque arcavam com as contribuições ao PIS e à COFINS embutidas nos preços das mercadorias e serviços adquiridos, além da incidência que ocorreria sobre seu próprio faturamento. Outras, entre as quais as prestadoras de serviços, tinham pouca ou nenhuma carga tributária indireta, sendo, portanto, beneficiadas, comparativamente, pelo sistema cumulativo.

3 - O regime cumulativo, portanto, propiciava tratamento desigual entre as empresas contribuintes, mas é importante notar que essa desigualdade só ocorria entre empresas de segmentos econômicos diferentes. Por exemplo: todas as empresas prestadoras de serviços de limpeza teriam cargas tributárias reais assemelhadas, na medida em que todas trabalham quase só com insumos não tributados pelo PIS/COFINS. Para elas, a repercussão da cumulatividade é pouca ou nenhuma. Por outro lado, todas as empresas industriais do setor moveleiro, por exemplo, teriam carga tributária equivalente, porque obrigadas, todas, a adquirir um conjunto de insumos tributados por aquelas contribuições. As diferenças de carga tributária entre empresas do mesmo ramo comercial decorreria predominantemente do seu próprio faturamento, não da cumulatividade do tributo. O regime cumulativo, como adotado, em princípio não provocava desigualdades setoriais.

4 - A passagem de todas as empresas para o regime não-cumulativo seria a

solução ideal do ponto de vista da isonomia tributária, uma vez que, pelo mecanismo de compensação do valor das contribuições suportadas no curso do processo empresarial, com aquele incidente sobre o faturamento final, todas essas empresas acabariam por contribuir ao PIS/COFINS na mesma proporção - desde que, obviamente, houvesse uma alíquota única para todas.

No entanto, o legislador optou por manter *dois* regimes de tributação, o cumulativo e o não-cumulativo. Ao fazer tal opção, haveria de adotar um critério razoável de *discrimen* para determinar quais empresas passariam para o regime não-cumulativo, quais permaneceriam no cumulativo. A coerência lógica do sistema, aliada ao princípio da isonomia, mandava que, para o regime não-cumulativo, fossem encaminhadas aquelas empresas que acumulariam significativo volume de créditos em virtude das mercadorias e serviços adquiridos no processo produtivo, permanecendo no cumulativo as que, por sua natureza, não teriam como realizar tais créditos. Essa lógica, aliás, encontra-se implícita na diferença de alíquotas adotadas para os dois regimes. No cumulativo, as alíquotas são de 0,65% (PIS) e 3 % (COFINS). No não-cumulativo, 1,65% e 7,6%. Essa diferença, como alardeado pelas autoridades fazendárias que gestaram o novo regime, tinha por objetivo, exatamente, igualar as cargas tributárias dos dois regimes.

Portanto, pode-se afirmar que pertencem, *ontologicamente*, ao regime não-cumulativo os contribuintes que arcam com o PIS/COFINS em diversas fases de seu processo empresarial; e pertencem *ontologicamente* ao regime cumulativo as que não sofrem tal tributação indire-

ta ao longo de seu processo empresarial, ou a sofrem de forma tão reduzida que a submissão ao regime não-cumulativo lhes traria mais desvantagens que vantagens.

5 - Ora, se assim é, não homenageria o princípio da razoabilidade remeter para o regime não-cumulativo empresas que não acumulam créditos significativos daquelas contribuições, pois, passando ao novo regime, arcarão com um acréscimo despropositado de sua carga tributária. O parágrafo 12 do art. 195 da Constituição, acrescentado pela EC nº 42, de 19/12/2003, tenha estabelecido: “a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas”. Repare-se que o critério de *discrimen* preconizado pela norma constitucional é o caráter da *atividade econômica* e, de conformidade com a própria lógica do sistema os “setores de atividade econômica” que deveriam ficar no regime não-cumulativo seriam, necessariamente, aqueles que gerassem créditos compensáveis, porque disso é que se cuida quando se fala de cumulatividade ou não-cumulatividade.

6 - Examinemos, então, qual o tratamento dado a essa questão pelo legislador positivo. O tema foi disciplinado de forma casuística pelo art. 8º da Lei nº 10.637/02, quanto ao PIS, e 10 da Lei nº 10.833/03, quanto à COFINS, que excluíram do regime não-cumulativo, basicamente, um grande universo de *empresas prestadoras de serviços*, entre as quais destaco: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imo-

biliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, empresas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros; operadoras de planos de assistência à saúde; as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, e as de consumo; as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; as receitas decorrentes de serviços: a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior; as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de

dezembro de 2008; as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo; as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo; as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

O rol, como visto, é imenso e fiz questão de transcrevê-lo para demonstrar o óbvio: *empresas de prestação de serviços, em regra, não podem ser incluídas no regime não-cumulativo*, pois não têm créditos representativos do PIS/COFINS para compensar. Não pertencem, ontologicamente, ao universo do regime não-cumulativo. No entanto, o legislador, equivocadamente, adotou um critério casuístico e empírico, cuja impropriedade é gritante e leva, necessariamente, a lacunas, tanto que o rol de empresas excluídas do regime não-cumulativo foi sendo acrescido pela legislação superveniente (Leis 10.865/04, 10.925/04, 11.051/04, 11.196/05 e 11.434/06), mas sempre pelo mesmo deficiente critério casuístico. Ou seja, o legislador, à medida em que ia se apercebendo das

insuficiências do sistema, acrescenta a ele novas exceções, sem, no entanto, esgotar as espécies que, ontologicamente, deveriam ficar fora do regime não-cumulativo.

7 - Esse rol não é exaustivo, nem pode sê-lo, porque o universo das empresas prestadoras de serviços é crescente e quase inesgotável (é, provavelmente, o setor da economia em maior crescimento) e o critério adotado pelo legislador leva, inevitavelmente, a lacunas de regulamentação. A hipótese é da chamada *lacuna oculta de regulamentação* que ocorre, no dizer de Karl Larenz, naqueles casos “*em que se faz sentir a falta na lei duma ‘ordenação de vigência negativa’, portanto, duma regra restritiva. A lacuna não é aqui patente, mas está oculta, porque existe uma regra positiva dentro da qual cabe a situação de facto; falta todavia a esperada restrição da regra, que dela exceptua a situação*” (em *Metodologia da Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1969, p. 434). Lacuna cujo suprimimento se faz por *redução teleológica*, “pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com o sentido da lei” (id., p. 451).

8 - O sentido da lei, já se viu, está em equalizar o tratamento tributário das empresas cujos produtos ou serviços são onerados pela incidência do PIS e/ou da COFINS, e daquelas que não sofrem tais ônus. O regime não-cumulativo é adequado para as primeiras, e deve o legislador editar a norma restritiva para que não se aplique às segundas. Se o fez de forma incompleta - por força do casuismo da regulamentação - surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais

de direito (DL nº 4.657, de 04/09/42, “Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro”, art. 4º). E a solução, aqui, é dar à empresa autora, *enquanto empresa de prestação de serviços*, o mesmo tratamento dado pela lei às outras prestadoras de serviços, excluindo-a do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. A exclusão diz respeito apenas às receitas da *prestação de serviços*, ressalva que faço porque a autora tem, em seu contrato social, também o *comércio de produtos alimentícios não preparados, material de limpeza, de higiene, de escritório e de informática*), sendo de aplicar, nessa hipótese os arts. 3º, § 7º, das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/03.

Não se cuida, portanto, de negar aplicação à lei a pretexto de sua inconstitucionalidade, porque de inconstitucionalidade não se cogita, e sim de suprir a lacuna de regulamentação da lei. Mantida essa lacuna, dela resultaria, sem dúvida, tratamento anti-isonômico dessas empresas, que passariam a arcar, sem fundamento razoável, com desmedida carga tributária.

8 - Não encontro óbice a essa conclusão nas disposições das leis 10.637/02 e 10.833/03 que excluem do regime não-cumulativo as empresas que pagam o imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado (art. 8º, II, Lei 10.637/02; art. 10, II, Lei 8.033/03). Como a autora está sujeita a regime do lucro real, pelo argumento *a contrario* ficaria sujeita ao sistema não-cumulativo do PIS e da COFINS. Trata-se, porém, de um falso argumento, em que o raciocínio *a contrario* não tem é cabível.

É necessário, primeiro, determinar o campo de aplicação dessas normas. Destinam-se elas a regular a situação de empresas que, por sua natureza, po-

deriam estar no regime não cumulativo, ou seja, as empresas cujo processo de produção de bens ou serviços gera créditos de PIS/COFINS, passíveis de compensação. Este é o universo de aplicação do regime não-cumulativo. Assim, se a empresa pertence naturalmente a esse universo, a norma legal pode excluí-la, desde que haja fundamento razoável. Mas se a ele não pertence, a norma legal excludente não lhe diz respeito. Ou seja, antes de se aplicar a norma excludente, deve-se indagar se a empresa estaria no âmbito da regra includente. Já se viu que a própria lei arrola uma série de empresas - quase todas prestadoras de serviços - que não se sujeitam ao regime não-cumulativo, *ainda que recolham o imposto de renda com base no lucro real*. Esse rol, também já acentuei, não é exaustivo, de modo que outras empresas, que não pertençam ontologicamente ao universo do regime não-cumulativo, nele não entrarão, ainda que recolham o imposto de renda pelo regime do lucro real.

Segundo, é necessário compreender a razão pela qual a lei exclui da tributação não-cumulativa as empresas que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

O regime do IR sobre o lucro presumido, aplicado, em regra, a empresas de modesto porte econômico, tem por fim simplificar a administração tributária, tanto para o sujeito passivo como para o Fisco. A mesma razão levou o legislador a excluí-las do regime não-cumulativo do PIS/COFINS, cuja complexidade traria inconvenientes para o próprio contribuinte. No entanto, o contribuinte não está obrigado a permanecer no regime do lucro presumido; poderá optar pelo regime do lucro real e, com isso,

também passar ao sistema do PIS/COFINS não-cumulativo, se lhe for mais conveniente.

O inverso não é verdadeiro: as empresas tributadas pelo Lucro Real *não podem* optar pelo regime do lucro presumido ou arbitrado. Se estivessem, automaticamente, vinculadas ao sistema não-cumulativo do PIS/COFINS, não teriam como dele sair, por mais que lhes fosse prejudicial.

Por outro lado, a adoção do raciocínio *a contrário* levará a situação de extrema quebra da isonomia. Empresas em tudo semelhantes estarão sujeitas ao regime cumulativo ou não cumulativo apenas em função de seu maior ou menor faturamento. Em se tratando de empresas prestadoras de serviços, com parcos créditos a compensar, evidente que essa diferença de tratamento será extremamente discriminatória. Isso, como bem afirmou a autora, leva a distorções da livre-concorrência: as empresas beneficiadas por uma menor carga tributária terão vantagens competitivas sobre suas concorrentes mais duramente tributadas.

Em síntese: a regra do inciso II do art. 8º da Lei 10.637/02, e do inciso II do art. 10 da Lei nº 10.833/03, é unidirecional: dela só se tira que as empresas, tributadas pelo imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado, ficam no regime cumulativo; mas nada se tira quanto às tributadas pelo lucro real, cujo tratamento, quanto ao PIS/COFINS, dependerá de outras regras.

9 - A questão destes autos não é, portanto, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade das disposições legais questionadas, e sim de interpretação e integração do sistema normativo aplicável, que apresenta lacuna de

regulamentação, colmatável pela via da *redução teleológica*. E, por essa linha de argumentação concluo por dar parcial provimento à apelação para assegurar à autora o direito de prosseguir vinculada ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, relativamente às suas receitas providas da prestação de serviços, e de compensar os valores pagos indevidamente. Quanto à compensação, por brevidade, remeto ao voto do ilustre Relator, do qual nessa parte não divirjo.

Quanto aos honorários advocatícios, havendo no julgado preceito condenatório, na linha do entendimento desta Turma devem ser fixados em percentual sobre a condenação, e não sobre o valor da causa. Assim, atento aos parâmetros do art. 20, §4º, do CPC, tendo em conta o bem elabora trabalho desenvolvido pelos patronos da autora sobre questão jurídica nova e praticamente inédita, arbitro-os 10% (dez por cento) do valor da condenação, como se apurar em liquidação de sentença.

Voto, portanto, dando parcial provimento à apelação.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

(Ementa publicada no DE de 26.04.2007).

CPMF. EC N. 42/2003. COBRANÇA NO PERÍODO DE JANEIRO A MARÇO DE 2004. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

APELAÇÃO CÍVEL Nº
2006.70.00.010444-2/PR
RELATORA: Juíza Federal LUCIANE
AMARAL CORRÊA MÜNCH

APELANTE: SOC/ RADIO EMISSORA PARANAENSE S/A e outros

ADVOGADO: Flavio Zanetti de Oliveira e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

RELATÓRIO

As autoras pretendem, em demanda pelo rito ordinário, seja reconhecida a ilegitimidade da incidência da CPMF sobre fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2004, bem como a condenação da União à devolução do que indevidamente cobrado, à alíquota de 0,38%, mediante compensação ou restituição por precatório. Subsidiariamente, caso subsistente a alíquota de 0,08% no período reclamado, pedem seja determinada a repetição, pelos mesmos modos antes requeridos, da diferença entre este percentual e a alíquota indevidamente exigida correspondente a 0,38%. Atribui-se à causa o valor de R\$ 447.257,01 (quatrocentos e quarenta e sete mil, duzentos e cinqüenta e sete reais e um centavo).

A sentença julgou improcedente o pedido e condenou cada um dos dez litisconsortes a suportarem honorários advocatícios fixados em R\$ 3.000,00 (três mil reais), além de arcarem com as custas processuais.

Inconformada, apelou a autora. Sustentou que a incidência da CPMF, nos meses de janeiro a março de 2004, em face da edição da EC 42/03, desrespeitou a anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do art. 195 da Constituição, nada sendo devido no período. Repetiu o pedido subsidiário. Mantida que seja a improcedência do pedido, requereu a

minoração dos honorários advocatícios fixados na sentença.

Contra-arrazoado o recurso, subiram os autos. É o relatório.

VOTO

Da anterioridade nonagesimal

A EC 37/02, incluindo o art. 84 no ADCT, previu a cobrança da CPMF até 31 de dezembro de 2004, sendo que, no inciso II do § 3º desse dispositivo, fixou, para o exercício financeiro de 2004, a alíquota de 0,08% (oito centésimos por cento).

A controvérsia surgiu com a edição da EC 42, publicada em 31/12/2003, que, introduzindo o art. 90 no ADCT, estendeu a cobrança da CPMF até 31 de dezembro de 2007, fixando, no § 2º desse dispositivo, a alíquota de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento).

Verifica-se que, para o ano de 2004, vigia norma (constitucional) prevendo a incidência da CPMF sob a alíquota de 0,08%, cuja eficácia estava subordinada ao transcurso do tempo. Portanto, a EC 42/03 modificou a situação legal dos contribuintes no ano de 2004, determinando a majoração da CPMF.

Em nada diversa seria a situação caso não houvesse tributo previsto para o ano de 2004, já que, havendo alíquota prevista (no caso, 0,08%), a lei que a majore deve respeitar a anterioridade, com mais razão se prorrogasse, pois, aí, a alíquota "prevista" seria de 0,0%. Se o contribuinte que estava ciente de que pagaria tributo a uma determinada alíquota está protegido pela anterioridade, tanto mais estaria aquele que estivesse ciente de que não pagaria o tributo no período seguinte. Assim, não identifiquei distinção entre a instituição ou majoração

e a prorrogação de um tributo. Todavia, mesmo admitida a prorrogação como distinta da instituição ou majoração, aquela incorre no caso, pois, como já referido, havia tributo previsto para o ano de 2004, tendo havido majoração pela EC 42/03.

Não havendo dispositivo na EC 42/03 que tenha determinado a exigência imediata da referida modificação tributária, a questão resume-se a determinar-lhe o termo inicial de eficácia. Incide, então, a restrição do § 6º do art. 195 da Constituição, à qual sujeita-se também a Emenda Constitucional que preveja incremento do ônus tributário. A uma, porquanto não foi afastada expressamente; a duas, porque tampouco seria viável que o fizesse, considerando-se que a anterioridade é limitação constitucional ao poder de tributar imposta pelo Poder Constituinte Originário e que não poderia, por isso, ser afastada pelo Poder Constituído quanto às hipóteses originariamente previstas.

Esta Turma já se posicionou nesse sentido, como se denota no seguinte precedente:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO VIA PROCESSUAL ELEITA. CPMF. ALTERAÇÕES DA EC 42/2003. VIOLAÇÃO AOS ART. 150, III, b, E 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO.
[...]

A cobrança da CPMF pela alíquota majorada de 0,08% (estabelecida para o exercício financeiro de 2004 na EC 32/02) para 0,38% (estabelecida pela EC 42/03), depende do decurso do prazo de noventa dias a contar da publicação da EC 42/03, em observância à anterioridade nonagesimal mínima do art. 195, § 6º, da CF, que constitui garantia de conhecimento antecipado quanto

ao agravamento da carga tributária em matéria de contribuições de seguridade social. Só é devido o tributo, na alíquota majorada, portanto, a partir de 18 de março de 2004.

Não se aplicam ao caso os precedentes do STF que disseram da não submissão das prorrogações da CPMF à anterioridade, enfocando emendas constitucionais anteriores.

Neste caso, não se está discutindo a prorrogação da CPMF, até porque a EC 32/02 já previa sua cobrança no exercício financeiro de 2004. Discute-se, aqui, diferentemente, o aumento de alíquota de 0,08% para 0,38%. AMS nº 2005.70.00.024169-6/PR, Rel. Juiz Leandro Paulsen, unânime, DE 13/12/06. Portanto, publicada a emenda constitucional em 31/12/03, a alíquota majorada somente passou a ser exigível em 31/03/04 (após decorridos noventa dias da data da publicação, não se computando, assim, o dia da publicação).

Do percentual incidente na noventena

A EC 42/03, revogou, no art. 6º, o já referido inciso II do § 3º do art. 84 do ADCT, que previa a cobrança da CPMF pela alíquota de 0,08% para o ano de 2004, ao mesmo tempo em que o art. 3º determinou, com a inclusão do art. 90 do ADCT, a elevação da alíquota para 0,38%.

Alteração constitucional que buscou incrementar contribuição destinada à Seguridade Social certamente não consideraria a hipótese de ver suprimida a arrecadação no período imediatamente anterior, já que o pressuposto da majoração seria a insuficiência de recursos. Assim, a alíquota de 0,08% vigorou, como prevista na EC 37/02, de 01/01/04 até 30/03/04.

Repetição do indébito

Do que precede, constata-se que devem ser devolvidos os valores indevidamente retidos, resultantes da diferença entre a alíquota exigível na noventena (0,08%) e a extemporaneamente incidente (0,38%).

O tributo pago indevidamente deverá ser restituído pela via do precatório.

O contribuinte poderá, também, compensar tais valores, desde que, previamente, desista da restituição por precatório.

Após o trânsito em julgado, conforme determinado pelo art. 170-A do CTN, será admitida a compensação dos valores pagos indevidamente a título de CPMF com qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal, mediante entrega de declaração contendo as informações necessárias acerca dos créditos e débitos utilizados - processamento na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 10.637/02. Os termos da compensação resultam da orientação de acórdão de minha relatoria na AMS nº 2005.71.00.043708-8, DJU 27/09/2006.

Correção monetária e juros moratórios

A atualização monetária incide desde a data do pagamento indevido do tributo (Súmula 162-STJ), até a sua efetiva restituição e/ou compensação. Para os respectivos cálculos, devem ser utilizados, unicamente, os indexadores instituídos por lei para corrigir débitos e/ou créditos de natureza tributária.

Os juros seguem a sistemática prevista no artigo 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/95. Por essa disposição legal, aplica-se a taxa SELIC sobre o indébito

tributário, a partir do mês de janeiro de 1996 (STJ, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 01.08.2000).

Tendo-se em conta que a SELIC abrange tanto a correção monetária quanto os juros, não pode ser aplicado cumulativamente com outros índices ou taxas (STJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.03.99).

Assim, considerando-se o período dos pagamentos indevidos (pós 1996), a atualização ocorrerá pela incidência apenas da SELIC.

Honorários Advocatícios e Custas Processuais

Tendo em vista que a controvérsia envolve essencialmente matéria de direito, o que simplificou a instrução da causa, o grau de zelo adequado à representação das partes, o pouco tempo decorrido desde o ajuizamento (04/2006), e, por outro lado, estando em disputa valores significativos, conforme estabelecido no § 3º do art. 20 do CPC, fixo os honorários advocatícios em 10% sobre o valor da condenação. Considerando que foi reconhecida a procedência do pedido subsidiário, o qual representa uma sucumbência de cerca de 1/5 do pedido principal, já que deverá suportar, na noventena, o tributo sob a alíquota de 0,08% ao invés de 0,38%, dos honorários fixados caberão 4/5 ao autor e 1/5 ao réu, admitida a compensação, nos termos do art. 21 do CPC.

À responsabilidade pelas custas processuais aplica-se a distribuição acima definida.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao apelo para reconhecer a

incidência da CPMF, sob a alíquota de 0,08% de 01/01/04 até 30/03/04, e de 0,38% a partir de 31/03/04, nos termos da EC 42/03, bem como condenar a União a devolver o indébito, autorizada a escolha da compensação, nos termos da fundamentação.

Juiza Federal Luciane Amaral Corrêa Münch
Relatora

APELAÇÃO CÍVEL

2006.70.00.010444-2/PR

RELATORA: Juiza Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

APELANTE: SOC/ RADIO EMISSORA PARANAENSE S/A e outros

ADVOGADO: Flavio Zanetti de Oliveira e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes
EMENTA CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CPMF. EC 42/03. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. APLICABILIDADE.

1. A EC 42/03 modificou a situação jurídica dos contribuintes no ano de 2004, determinando a majoração da CPMF. Não havendo dispositivo na referida emenda que tenha determinado a exigência imediata da majoração, incide, então, a regra do § 6º do art. 195 da Constituição, à qual sujeitam-se também as emendas constitucionais que modifiquem tributos.

2. Portanto, publicada a emenda constitucional em 31/12/03, a alíquota majorada somente passou a ser exigível em 31/03/04.

3. Suprimida pela eficácia da revogação do inciso II do § 3º do art. 84 do ADCT, a alíquota de 0,08%, prevista para o ano de 2004, vigorou de 01/01/04 até 30/03/04.

4. Condenação da União à restituição do tributo pago indevidamente, resultante da diferença entre a alíquota exigível na noventena (0,08%) e a extemporaneamente exigida (0,38%), e admitida a compensação.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar parcial provimento ao apelo, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 26 de junho de 2007.

Juíza Federal Luciane Amaral Corrêa Münch

Relatora

(Ementa de acórdão publicada no DE de 18.07.2007).

DESPACHOS

PRAZO DECADENCIAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 46. LEI N. 8212/91. VIOLAÇÃO AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 534.856-3 (1302)

PROCED.: PARANÁ

RELATOR :MIN. EROS GRAU

RECTE.(S): UNIÃO

ADV. (A/S): PFN - LUIZ FERNANDO JUCÁ FILHO

RECD.O.(A/S): ZAMBERLAN E CIA LTDA

DECISÃO: O Tribunal Regional Federal da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade do preceito veiculado pelo art. 46 da Lei n. 8.212/91, que estabelece o prazo decadencial de 10 anos para a constituição do crédito relativo às

contribuições destinadas à seguridade social. Isso porque a disciplina dessa matéria deveria ter sido estabelecida mediante lei complementar, nos termos do disposto no art. 146, III, "b", da CB/88. Entendeu-se aplicável ao caso o prazo quinquenal --- artigo 173 do Código Tributário Nacional.

3. Alega-se, no extraordinário, fundamentado no artigo 102, III, "b", da Constituição, violação do disposto no artigo 146, III, "b". Pleiteia-se ainda a declaração de constitucionalidade do disposto no artigo 46 da Lei n. 8.212/91.

4. O acórdão recorrido está em sintonia com a decisão do Plenário do Supremo, segundo o qual se aplicam as normas gerais da lei complementar [Código Tributário Nacional] às contribuições, especialmente no tocante à disciplina de temas relativos à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários, nos termos do disposto no artigo 146, III, "b", da Constituição do Brasil [RREE ns. 138.284 e 396.266, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 28.8.92 e 27.2.04, respectivamente, e 146.733, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 6.11.92].

Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 26 de fevereiro de 2007.

Ministro Eros Grau

- Relator -

(Decisão publicada no DJU de 22.03.2007, p. 92).

ISS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. VALOR QUE NÃO CORRESPONDE A FATURAMENTO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº. 2007.01.00.017041-3/DF

RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIADO CARMO CARDOSO
AGRAVANTE: TNL CONTAX S/A
ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO ANTONIO SILVA BICHARA E OUTROS (AS)
AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: JOSÉ LUIZ GOMES ROLO
Decisão

Neste agravo de instrumento, interposto com pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal, pretende a agravante, TNL CONTAX S/A, ver reformada a decisão, proferida pelo Juízo da 3ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos da Ação Declaratória 2007.34.00.012517-1, indeferiu o pedido de antecipação de tutela, formulado no sentido de que fosse autorizada a não inclusão do ISS na base de cálculo das parcelas futuras da COFINS e do PIS, suspendendo-se a exigibilidade dos respectivos créditos tributários, nos termos do artigo, 151, IV, do CTN. Alega a agravante que os valores, por ela recebidos, sob a rubrica de prestação de serviços submetida ao ISS que equivalem, em sua integralidade, a terceira propriamente dita, vistos que são compostos, também do imposto municipal que é receita do ente federativo competente, *in casu*, o município do Rio de Janeiro e de outros municípios onde esta tem estabelecimento.

Afirma, ainda, que o *periculum in mora* reside principalmente no fato de ter que desembolsar valor maior de que daquele efetivamente devido a título de PIS e COFINS, caso o Poder Judiciário não pronuncie sobre a suspensão de sua exigibilidade; ou seja, consiste na ameaça de ter que se submeter ao pagamento de exações manifestamente indevidas para depois, se obtido êxito na lide, ter que pleitear a sua repetição.

Requer, assim, a antecipação dos efeitos da tutela recursal, para, reformando a decisão agravada, seja autorizada a não incluir o ISS na base de cálculo das parcelas futuras do PIS e da COFINS, suspendendo-se a exigibilidade dos respectivos créditos tributários.

Este agravo, protocolizado em 11/05/07, veio-me concluso em 14/05/2007.

Decido.

Em razão do evidente *periculum in mora* recebo o agravo como de instrumento, nos termos na redução dada ao art. 522, do CPC, pela Lei 11.187/2005. Em exame perfunctório, verifico plausibilidade jurídica nas alegações da agravante.

Constato o *fumus boni iuris* no fato de o Supremo Tribunal Federal ter reiniciado o julgamento do Recurso Extraordinário 240.785/MG, que trata da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, suspenso em razão de pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes.

Segundo o informativo 437, daquela Corte, o Ministro Marco Aurélio, relator, deu provimento, ao recurso, entendendo estar configurada violação do art. 195, I, da CF. Acompanharam o relator os Ministros: Carmem Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence.

O Ministro Eros Grau, em divergência, negou ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, eis que está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.

A existência dos votos favoráveis à tese da agravante, ao menos até a conclusão daquele julgamento, revelava-se suficiente para conferir plausibilidade

jurídica à pretensão em sede de agravo, no ponto que concerne à suspensão da exigibilidade da cobrança das contribuições, PIS e COFINS, com a base de cálculo agravada com a inclusão do ICMS.

De outra ponta, é indiscutível a situação configuradora do *periculum in mora*, uma vez que o desequilíbrio financeiro da agravante com o pagamento do tributo, nos termos em que lhe é cobrado, redundará em grave risco às suas atividades operacionais e deixando de efetuar o recolhimento será autuada e disso resultará em penalidades, implicando, inclusive, no seu direito de obtenção de Certidões Negativas de Débitos e inscrição do CADIN.

Dessa forma, entendendo o raciocínio implicado à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, também, é cabível para excluir o ISS.

Diante dessa moldura fática, em que o Supremo Tribunal Federal sinaliza pela declaração de violação o art. 195, I, da Constituição Federal, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou prestação de serviços e não sobre o ISS, que constitui ônus fiscal e não faturamento, defiro a antecipação da tutela recursal, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário vencidos do PIS e da COFINS, que incluam em sua base de cálculo o ISS, até o julgamento desse agravo pelo colegiado.

Comunique-se, com urgência, ao Juízo *a quo*, para dar imediato cumprimento a essa decisão.

Após, cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se, Intime-se

Brasília/DF, 16 de maio de 2007

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 22/05/2007, p. 91).

DECLARAÇÃO DE DÉBITO EM DIPJ. INSCRIÇÃO DE DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA. APRESENTAÇÃO DE DIPJ RETIFICADORA. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO ANTES DA ANÁLISE DA DIPJ RETIFICADORA.

PROC.: 2007.03.00.040996-4 AG 299388

ORIG.: 200761000070265 10 Vr SAO PAULO/SP

AGRTE: DRAGADOS INTERNATIONAL DE PIPELINES DAIP S/A DO BRASIL

ADV: RICARDO LACAZ MARTINS

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 10 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. REGINA COSTA/ SEXTA TURMA

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por DRAGADOS INTERNATIONAL DE PIPELINES DAIP S/A. DO BRASIL, contra a decisão proferida pelo MM. Juízo a quo, que nos autos de ação ordinária, indeferiu o pedido de antecipação de tutela visando a suspensão do crédito tributário oriundo da lavratura do auto de infração em 18.10.04, inscrito em dívida ativa sob o n. 80.2.06.092520-28, referente à multa por atraso na entrega de Declaração de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

Sustenta, em síntese, a inexigibilidade da multa referente ao auto de infração n. 35574081-8, lavrado em 18.10.04 no

valor de R\$ 25.938,90 (vinte e cinco mil, novecentos e trinta e oito reais e noventa centavos), em razão de denúncia espontânea, uma vez que apresentou a DIPJ, relativa ao ano-calendário de 1998, exercício 1999, em 18.08.03, logo após ter percebido tal fato e antes de qualquer notificação da Agravada.

Aduz que o instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138, do Código Tributário Nacional, não se aplica apenas à obrigação principal, mas também às obrigações acessórias.

Argumenta, outrossim, que caso não se admita a exclusão da multa em razão da denúncia espontânea, deve ser considerada para fins de sua base de cálculo, a declaração retificadora apresentada em 16.09.04, na qual restou evidenciado o prejuízo acumulado de R\$ 1.025.000,09 (um milhão, vinte e cinco mil reais e nove centavos), cujo valor originário da multa seria de R\$ 414,35 (quatrocentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos), nos termos do art. 88, inciso II, alínea "b", da Lei n.8.981/95.

Requer a antecipação dos efeitos da tutela recursal a fim de suspender a exigibilidade da multa referente ao auto de infração n. 35574081-8, inscrita e dividida ativa sob o n. 80.2.06.092520-28.

Feito breve relato, decido.

Consoante o disposto no art. 522, do Código de Processo Civil, na redação dada pela Lei n. 11.187, de 19 de outubro de 2005, "das decisões interlocutórias caberá agravo, no prazo de 10 (dez) dias, na forma retida, salvo quando se tratar de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, bem como nos casos de inadmissão da apelação e nos relativos aos efeitos em que a apelação é recebida, quando será admitida a sua interposição por instrumento".

Outrossim, o inciso II do art. 527 ora estatui que o Relator "converterá o agravo de instrumento em agravo retido, salvo quando se tratar de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, bem como nos casos de inadmissão da apelação e nos relativos aos efeitos em que a apelação é recebida, mandando remeter os autos ao juiz da causa".

Da análise dos aludidos dispositivos, colhe-se facilmente que, diante de tal disciplina, a interposição do agravo, na forma retida, tornou-se o padrão desse recurso, sendo admitida por instrumento tão somente nas hipóteses expressamente mencionadas.

No presente recurso, é de se admitir sua interposição por instrumento, em razão de tratar-se de possibilidade de lesão grave ou de difícil reparação.

Assim sendo, passo a apreciar o pedido de concessão de efeito suspensivo ativo.

Nos termos do art. 558, do Código de Processo Civil, para a suspensão do cumprimento da decisão agravada, tal como autoriza o art. 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que, diante da relevância da fundamentação apresentada pelo recorrente, haja evidências de que tal decisão possa resultar-lhe lesão grave e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, verifico a presença dos pressupostos legais necessários à suspensão dos efeitos da decisão agravada.

Consoante o disposto no art. 138, do Código Tributário Nacional, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos devidos e dos juros de mora.

O instituto da denúncia espontânea constitui um favor legal, beneficiando o contribuinte que, voluntariamente e antes de qualquer procedimento fiscal, efetua o pagamento do tributo no prazo oportuno.

Com efeito, a meu ver, tal benefício não alcança a multa relativa ao descumprimento ou atraso no cumprimento de obrigações acessórias - no caso, multa aplicada por atraso na apresentação da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, referente ao ano-calendário 1998 - de maneira que não assiste razão à Agravante no tocante a esse aspecto.

Nesse sentido, registro julgado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUNÁRIO. ENTREGA COM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - DCTF. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. É assente no STJ que a entidade “denúncia espontânea” não alberga a prática de ato puramente formal do contribuinte de entregar, com atraso, a Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN.

2. É cabível a aplicação de multa pelo atraso ou falta de apresentação da DCTF, uma vez que se trata de obrigação acessória autônoma, sem qualquer laço com os efeitos de possível fato gerador de tributo, exercendo a Administração Pública, nesses casos, o poder de polícia que lhe é atribuído.

3. A entrega da DCTF fora do prazo previsto em lei constitui infração formal, não podendo ser considerada como infração de natureza tributária. Do

contrário, estar-se-ia admitindo e incentivando o não pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso.

4. Agravo regimental desprovido.”

(STJ - 1ª T., AGA 490441/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 18.05.04, DJ 21.06.04, p. 164, destaque meu).

De outro lado, observo que o auto de infração impugnado foi lavrado em 18.10.04, no valor de R\$ 25.938,90 (vinte e cinco mil, novecentos e trinta e oito reais e noventa centavos) (fl. 121), utilizando, como base de cálculo, o valor do imposto devido apurado na DIPJ apresentada em 18.08.03 (fl. 49/78), sem levar em consideração a DIPJ retificadora enviada em 16.09.04 (fl. 80/119).

Nesse contexto, ao menos numa primeira análise, revela-se cabível a suspensão da exigibilidade do crédito em questão. A par da verossimilhança do alegado direito, vislumbro fundado receio de dano de difícil reparação, traduzido no fato de a Agravante vir a sofrer restrição indevida em seu patrimônio, decorrente da cobrança de valor possivelmente superior ao efetivamente devido.

Ante o exposto, **CONCEDO PARCIALMENTE O EFEITO SUSPENSIVO ATIVO**, para o fim de suspender a exigibilidade da multa referente ao auto de infração n. 35574081-8, inscrita em dívida ativa sob o n. 80.2.06.092520-28, até a apreciação da declaração retificadora apresentada em 16.09.04.

Intime-se a Agravada (o), nos termos do art. 527, inciso V, do Código de Processo Civil.

Dê-se vista ao Ministério Público Federal.

Comunique-se MM. Juízo a quo, via e-mail.

Intimem-se.

São Paulo, 26 de junho de 2007.

REGINA HELENA COSTA
DESEMBARGADORA FEDERAL RELATORA

(Despacho publicado no DJU II de 10.07.2007, p. 554).

COFINS. AFASTAMENTO DA LEI N. 9718/98. APLICAÇÃO DA LC 70/91. EXCLUSÃO DA RECEITA DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS DA BASE DE CÁLCULO.

RECLAMAÇÃO 5.129-3 (871)

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

RECLTE.(S): ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES WALTER TORRE JÚNIOR LTDA

ADV. (A/S):WALTER CARLOS CARDOSO HENRIQUE E OUTRO(A/S)

RECLDO.(A/S): SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 19515.002060/2006-99)

INTDO.(A/S) : UNIÃO

ADV. (A/S): PFN - SOLENI SÔNIA TOZZE E OUTRO(A/S)

DECISÃO: A reclamante alega que a Secretaria da Receita Federal estaria descumprindo cautelar deferida na AC 1.282 pela em. Ministra Ellen Gracie (RISTF, art. 13, VIII), que atribuiu “efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto do acórdão proferido pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região nos autos do Processo 1999.61.00.044082-3 (MAS 234264), exclusivamente quanto à ampliação da base de incidência promovida pelo artigo 3º, Parágrafo 1º, da Lei 9.718/98”.

Ao prestar informações, a Secretaria da Receita Federal sustenta que:

“O pedido formulado pelo impetrante no Mandado de Segurança nº

1999.61.00.0044082-3 foi no sentido de afastar as alterações na base de cálculo e alíquota da COFINS e PIS promovidas pela Lei nº 9.718/1998. Em nenhum momento faz menção à questão da incidência dessas contribuições sobre as receitas provenientes de aluguéis, taxa de administração e vendas de bens imóveis.

(...)

Consta da autuação a seguinte observação ‘não foram levadas em consideração receitas que ampliaram a base de cálculo promovidas pelo artigo 3º, parágrafo 1º da lei nº 9.718/98, em virtude da empresa possuir liminar em mandado de segurança (1999.61.00.0044082-3), tais receitas foram objeto de AUTO DE INFRAÇÃO COM COBRANÇA DISPENSADA, a alíquota utilizada para apurar o valor devido foi de 3%’.

A controvérsia a respeito da incidência das contribuições sobre as receitas provenientes de aluguéis, taxa de administração e vendas de bens imóveis não diz respeito ao processo judicial em tela. Ademais, tratar-se-ia de debate a respeito da subsunção dos fatos às normas contidas na Lei Complementar nº 70/1991, matéria de índole infraconstitucional, estranha à competência do Supremo Tribunal Federal.”

Decido.

Integram o objeto social da reclamante:

- a) administração de imóveis de terceiros;
- b) participação em outras empresas como quotistas ou acionistas;
- c) locação de bens móveis;
- d) importação e exportação de aeronaves, veículos, eletrodomésticos, motores, peças e acessórios, máquinas e equipamentos para construção civil relacionados à fabricação de telhas e pisos de alta resistência;

e) administração e locação de bens próprios, desde que não seja mediante operação de leasing."

Conforme as informações da Secretaria da Receita Federal, foram autuadas as receitas provenientes de aluguéis, taxas de administração e venda de bens imóveis, ou seja, os itens a, c, d e e do objeto social da reclamante.

Por sua vez, sustenta a reclamante que a exigência das contribuições sociais sobre as operações compreendidas nos itens c e e afrontariam a autoridade da decisão cautelar invocada.

No julgamento dos RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, M. Aurélio, Pleno, 09.11.2005, fundamento da cautelar deferida, ficou assentado que:

"A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada."

Ora, diversamente do que pretende a Receita Federal, a conceituação do que constitua "venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços", a fim de demarcar o conceito de "receita bruta" ou "faturamento", conforme firmado na jurisprudência do Tribunal, antes da EC 20/98, não é questão infraconstitucional.

Conforme acentuei, em controvérsia acerca da incidência do ICMS ou do ISS

sobre operações concernentes a programas de computadores (software) - RE 176.626, 1ª T, 10.11.98, Pertence, RTJ 168/305:

"Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário."

O mesmo entendimento foi reafirmado a propósito das operações com filmes em vídeo K-7, no RE 191.454, 1ª T, 08.06.99, Pertence, DJ 06.08.99.

De sua vez, raciocínio similar foi trilhado na decisão plenária do RE 116.121, 11.10.00, red. Marco Aurélio - quando se assentou a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis - RTJ 178/1265:

"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."

Desse modo, não é precioso adentrar a interpretação da LC 70/91 para concluir que nem a locação de bens móveis (item c), nem a administração e locação de bens próprios (item e) concretizam "venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços" e, portanto, que são operações não compreendidas, no período anterior à EC 20/98, no âm-

bito constitucional de incidência possível das contribuições questionadas.

Evidenciado o descumprimento da liminar concedida por este Tribunal, julgo procedente a reclamação (RISTF, art. 161, par. Único) para determinar que o reclamado se abstenha de incluir na base de cálculo da COFINS e do PIS as receitas provenientes dos aluguéis e da administração de bens próprios da reclamante.

Comunique-se.

Brasília, 29 de junho de 2007.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE - Relator

(Despacho publicado no DJU de 01.08.2007, p. 122).

COFINS. AFASTAMENTO DA LEI N. 9718/98. APLICAÇÃO DA LC 70/91. EXCLUSÃO DA RECEITA DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS DA BASE DE CÁLCULO.

EMB.DECL.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 434.282-1

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE
EMBTE.(S): TRIMAK ENGENHARIA E COMÉRCIO LTDA

ADV.(A/S): LUIZ OTÁVIO PINHEIRO
BITTENCOURT E OUTRO(A/S)

EMBDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - TATIANA P.F. WAJNBERG

DECISÃO: Embargos de declaração de decisão pela qual dei parcial provimento ao recurso extraordinário para, nos termos do julgamento proferido nos RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, M. Aurélio, Pleno, 9.11.2005, declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da L. 9.718/98.

Alega a embargante, em síntese, omissão quanto à incidência da contribuição

ao PIS sobre receitas provenientes de locação de bens móveis.

Decido.

No julgamento dos RREE 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, M. Aurélio, Pleno, 09.11.2005, ficou assentado que:

“A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

Desse modo, bastava a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da L. 9.718/98 para que fosse excluída da base de cálculo do PIS a receita proveniente da locação de bens, na linha do que se decidiu no julgamento do RE 116.121, Pleno, 11.10.00, red. Marco Aurélio - quando se assentou a não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis - RTJ 178/1265:

“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 inafas-

tável - artigo 110 do Código Tributário Nacional."

Desse modo, a locação de bens móveis não concretiza "*venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços*" e, portanto, é operação não compreendida, no período anterior à EC 20/98, no âmbito constitucional de incidência possível das contribuições questionadas.

Acolho os embargos de declaração para suprir a omissão suscitada.

Brasília, 1º de agosto de 2007.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE - Relator

(Despacho publicado no DJU de 09.08.2007, p. 110).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESCRIÇÃO DECENAL. VIOLAÇÃO AO ART. 146, INCISO III, DA CF/88.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 517.251-1

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. EROS GRAU

RECTE.(S): UNIÃO

ADV. (A/S): PFN - CÍNTIA LACROIX FARINA

RECD.(A/S): JORGE ADÃO LEAL DA COSTA - ME

ADV. (A/S): FERNANDO ARNDT E OUTRO(A/S)

DECISÃO: O TRF da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade do preceito veiculado pelo art. 46 da Lei n. 8.212/91, que estabelece o prazo prescricional de 10 anos para a cobrança de contribuições destinadas à seguridade social. Isso porque a disciplina dessa matéria deveria ter sido estabelecida mediante lei complementar, nos termos do disposto no art. 146, III, "b", da CB/88. Entendeu-se aplicável ao caso o prazo

quinqüenal --- artigo 174 do Código Tributário Nacional.

2. A União interpôs recurso extraordinário, com fundamento no artigo 102, III, "b", da Constituição, em que postula a declaração de constitucionalidade do disposto no artigo 46 da Lei n. 8.212/91.

3. O acórdão recorrido está em sintonia com a orientação do Plenário do Supremo, segundo o qual se aplicam as normas gerais da lei complementar [Código Tributário Nacional] às contribuições, especialmente no tocante à disciplina de temas relativos à obrigação, ao lançamento, ao crédito, à prescrição e à decadência tributários, nos termos do disposto no artigo 146, III, "b", da Constituição do Brasil [RE n. 138.284 e RE n. 396.266, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 28.8.92 e de 27.2.04, respectivamente, e RE n. 146.733, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 6.11.92].

Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 11 de junho de 2007.

Ministro Eros Grau

Relator

(Despacho publicado no DJU de 09.08.2007, p. 130).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRESCRIÇÃO DECENAL. VIOLAÇÃO AO ART. 146, INCISO III, DA CF/88. PRECEDENTES DO STF.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 542.909-1

PROCED.: SANTA CATARINA

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV. (A/S): CAMILA BOFF MAGERO
RECDO.(A/S): COMERCIAL DE ALIMENTOS PORTO FILHO LTDA
DECISÃO
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRAZO PRESCRICIONAL - REGÊNCIA - ARTIGO 46 DA LEI Nº 8.212/91 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM - HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRECEDENTES - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - NEGATIVA DE SEGUIMENTO.

1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado.

2. Na espécie, discute-se a constitucionalidade do artigo 46 da Lei nº 8.212/91, no que introduziu prazo prescricional de dez anos para a cobrança de créditos da Seguridade Social. A Corte de origem, com base em precedente do órgão especial do Tribunal, concluiu pela desarmonia do referido dispositivo legal com a Carta, ante a circunstância de não ter sido veiculado por lei complementar.

3. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, decidido à unanimidade de votos pelo Plenário em 1º de julho de 1992, o ministro Carlos Velloso, relator, quanto à natureza da norma para a disciplina do instituto da prescrição consideradas as contribuições sociais, expressamente consignou: [...]

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 de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para fiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

[...]

Esse entendimento veio a ser novamente ressaltado pelo Plenário, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266-3/SC, também relator o ministro Carlos Velloso, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de fevereiro de 2004. Assim restou assentado:

[...]

As contribuições do art. 149 da C.F., de regra, podem ser instituídas por lei ordinária. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, a). No mais, estão sujeitas às regras das alíneas b e c do inciso III do art. 146, C.F. Assim, decidimos, por mais de uma vez, como, v.g., RE 138.284/CE por mim relatado (RTJ 143/313), e RE 146.733/SP, Relator o Ministro Moreira Alves (RTJ 143/684).

[...]

Realmente, descabe concluir de forma diversa. Confirmam, numa visão equidistante, o que está preceituado no artigo 146, inciso III, alínea "b", do Diploma Maior:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

[...]

4. Ante o quadro, nego seguimento ao extraordinário.

5. Publiquem.

Brasília, 21 de junho de 2007.

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 09.08.2007, p. 140).

EMENTAS

EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. IMUNIDADE DAS EXPORTAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. TRATAMENTO DIFERENCIADO.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGU-
RANÇA Nº 2005.72.06.000098-7/SC
RELATOR: Des. Federal VILSON DARÓS
APELANTE: INDUPINUS IND. E COM.
DE PINUS LTDA.

ADVOGADO: Rubio Eduardo Geissmann
e outro

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZEN-
DA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. IMUNIDADE NAS EXPORTAÇÕES - IPI, COFINS, PIS, CSLL. IMPOSSIBILIDADE. A adesão ao Sistema é facultativa e, uma vez admitida, sujeita o contribuinte ao regime tributário imposto. Inexiste, portanto, direito líquido e certo de o contribuinte valer-se do regramento tão-somente para alguns tributos, deixando de obedecê-lo nos pontos que entenda abrangido por benefício fiscal mais vantajoso, sob pena de se subverter o desiderato legislativo consubstan-

ciado na Lei nº 9.317/96 (que visou a um grupo diferenciado de contribuintes, nos exatos termos do art. 179 da Constituição Federal de 1988), inventando um sistema “misto”.

O impedimento de os contribuintes gozarem imunidades de tributos arrecadados de forma simplificada não ofende e nem limita as normas constitucionais imunizatórias.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao apelo, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 13 de dezembro de 2006.

Desembargador Federal VILSON DARÓS

Relator

(Ementa disponibilizada no DE de 14.02.2007).

IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. CESSÃO DE TALÃO DE CHEQUES PARA USO DE TERCEIROS. ‘LARANJA’. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA. DEVER DA FISCALIZAÇÃO DE ENCONTRAR OS TITULARES DOS RECURSOS FINANCEIROS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº
2004.70.02.002190-9/PR

RELATOR: Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

APELANTE: LUIS MARTINS DE ASSIS

ADVOGADO: Carlos Erminio Allievi e outro

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZEN-
DA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

EMENTA

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA INCOMPATÍVEL COM A RENDA. NÃO-COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. QUESTÃO DE PROVA. ATIVIDADE DE "LARANJA". ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

DESCONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO.

1. O processo administrativo-fiscal que deu origem ao lançamento foi instaurado em virtude da existência de movimentação financeira totalmente incompatível com a renda do ora apelante.

2. Verificado que o demandante teria atuado nas operações na condição de "laranja" - situação infelizmente comum nas regiões fronteiriças ao Paraguai - o só fato de não terem sido localizadas as pessoas apontadas pelo apelante como sendo os verdadeiros proprietários dos valores movimentados não autoriza a cobrança dos tributos contra o titular das contas. Além disso, a fiscalização não despendeu todos os esforços possíveis a fim de encontrar os supostos responsáveis pelas operações.

3. De igual modo, não se pode exigir de alguém que age nessa condição a capacidade de comprovar "por meio hábil e idôneo" a origem dos recursos que transitaram em sua conta-corrente.

4. A despeito das irregularidades apontadas - o apelante aderiu voluntariamente à proposta de abertura e movimentação de contas em favor dos criminosos - sob o prisma estritamente tributário o crédito constituído pela União não pode ser exigido do apelante, por não constituir renda própria.

5. Apelação provida para desconstituir o lançamento ante a existência de erro na eleição do sujeito passivo da respectiva obrigação.

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, dar provimento ao recurso de apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 28 de fevereiro de 2007.

Des. Federal Joel Ilan Paciornik

Relator

(Ementa publicada no DE de 28.02.2007).

ART. 19 DA LEI N. 8870/94. DEPÓSITO PRÉVIO INTEGRAL DE DÉBITO PREVIDENCIÁRIO COMO CONDIÇÃO DE AÇÃO ANULATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.074-3

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATOR :MIN. EROS GRAU

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADV.: JOSE JADIR DOS SANTOS E OUTROS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO. : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do *caput* do artigo 19 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Falou pela requerente a Dra. Sílvia Lorena. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 28.03.2007.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 19, *CAPUT*,

DA LEI FEDERAL N. 8.870/94. DISCUSSÃO JUDICIAL DE DÉBITO PARA COM O INSS. DEPÓSITO PRÉVIO DO VALOR MONETARIAMENTE CORRIGIDO E ACRESCIDO DE MULTA E JUROS. VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 5º, INCISOS XXXV E LV, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O artigo 19 da Lei n. 8.870/94 impõe condição à propositura das ações cujo objeto seja a discussão de créditos tributários. Consubstancia barreira ao acesso ao Poder Judiciário.

2. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(Ementa publicada no DJU de 25/05/2007, p. 63).

IMPOSTO DE RENDA. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA.

Processo nº:13808.005907/2001-19

Recurso nº:150.143

Matéria: IRF - Ano(s): 1997

Recorrente: J.P.O. EXPORTAÇÃO IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.

Recorrida: 7ª TURMA/DRJ - SÃO PAULO/SP I

Sessão de: 24 DE JANEIRO DE 2007

Acórdão nº:106-16.071

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Recurso provido.

Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro José Ribamar Barros Penha.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA

Presidente

SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO

Relatora

(Ementa publicada no DOU I de 28.05.2007, p.24).

PIS E COFINS. LEI N. 9718/98. INADIMPLÊNCIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 751.368 - SC (2005/0081971-0)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: COMPANHIA HERING

ADVOGADO: JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARIO O. VAZ E OUTRO(S)

Ementa

TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ARTIGO 3º, § 2º, I, DA LEI 9.718/98. HIGIEZ CONSTITUCIONAL RECONHECIDA PELO STF EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. "VENDAS INADIMPLIDAS". ALEGADA EQUIPARAÇÃO COM "VENDAS CANCELADAS". ANALOGIA/EQUIDADE. INAPLICABILIDADE. ARTIGOS 111 E 118, DO CTN. OBSERVÂNCIA.

1. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Eg. STF que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS,

358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.

2. Consecutariamente, as deduções da base de cálculo das contribuições em tela, elencadas no § 2º, do mesmo artigo, tiveram sua higidez mantida, merecendo destaque, para deslinde da presente controvérsia, as exclusões insertas em seu inciso I:

“§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;”

3. Insurgência especial que pugna pela exclusão, da base de cálculo da COFINS e do PIS, dos valores relativos a “vendas a prazo” que, embora faturados, não ingressaram efetivamente no caixa da empresa, devido à inadimplência dos compradores.

4. Entrementes, o inadimplemento do comprador não equivale ao cancela-

mento da compra e venda, no qual ocorre o desfazimento do negócio jurídico, denotando a ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação.

5. Isto porque o cancelamento da venda caracteriza-se pela devolução da mercadoria vendida ante a rescisão ou resilição do negócio jurídico, em virtude da inadimplência do comprador ou sua desistência ou de ambos os contratantes, entre outros motivos, implicando na anulação dos valores registrados como receita de vendas e serviços.

6. Por outro lado, muito embora possa a inadimplência resultar no cancelamento da venda e conseqüente devolução da mercadoria, a “venda inadimplida”, caso não seja efetivamente cancelada, importa em crédito a favor do vendedor, oponível ao comprador, subsistindo o fato imponible das contribuições em comento, vale dizer, o faturamento, que se configura quando a pessoa jurídica realiza uma operação e apura o valor desta como faturado.

7. Ademais, o posterior inadimplemento de venda a prazo não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência das exações em tela, uma vez que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu o regime financeiro de competência como a regra geral para apuração dos resultados da gestão patrimonial das empresas. Mediante o aludido regime financeiro, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente.

8. Os pactos privados não influem na relação tributária, pela sua finalidade plurissubjetiva de satisfação das necessidades coletivas, não sendo lícito ao contribuinte repassar o ônus da inadim-

plência de outrem ao Fisco. É nesse sentido que o artigo 118 dispõe:

"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

9. Outrossim, a exclusão das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda da base de cálculo do PIS e da COFINS, ex vi do inciso II, do § 2º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98, corrobora o entendimento de que as "vendas inadimplidas" não se encontram albergadas na expressão "vendas canceladas", não podendo, por analogia, implicar em exclusão do crédito tributário, tanto mais que a isso equivaleria afrontar o artigo 111, do CTN, *verbis*:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

10. A analogia não pode implicar a exclusão do crédito tributário, porquanto criação ou extinção de tributo pertencem ao campo da legalidade.

11. No plano pós-positivista da Justiça Tributária, muito embora receita inadimplida economicamente não devesse propiciar tributo, é cediço que o emprego da equidade não pode dispensar o pagamento do tributo devido (§ 2º, do artigo 108, do CTN).

12. Abalizada doutrina tributarista define a equidade como a "aplica-

ção dos princípios derivados da idéia de justiça (capacidade contributiva e custo/benefício) ao caso concreto", não se podendo, entretanto, confundir a equidade com instrumento de "correção do Direito" ou de interpretação e suavização de penalidades fiscais: *"O equitativo e o justo têm a mesma natureza. A diferença está em que o equitativo, sendo justo, não é o justo legal. A lei, pelo seu caráter de generalidade, não prevê todos os casos singulares a que se aplica; a falta não reside nem na lei nem no legislador que a dita, senão que decorre da própria natureza das coisas. A equidade, ainda segundo Aristóteles, autoriza a preencher a omissão com o que teria dito o legislador se ele tivesse conhecido o caso em questão."* (Ricardo Lobo Torres, in Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 4ª ed., Editora Renovar, Rio de Janeiro, São Paulo e Recife, 2006, págs. 115/116).

13. Destarte, a opção legislativa em não inserir as "vendas inadimplidas" entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário atinente ao PIS e à COFINS não pode ser dirimida pelo intérprete, mesmo que a pretexto de aplicação do princípio da capacidade contributiva, notadamente em virtude da ausência de perfeita similaridade entre os eventos econômicos confrontados.

14. A violação eventual dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva encerram questões constitucionais insindicaíveis pelo Eg. STJ.

15. Recurso especial a que se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimida-

de, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.(Ementa publicada no DJU de 30.05.2007, p. 338).

CPMF. CONVERSÃO DE CRÉDITOS ESTRANGEIROS EM INVESTIMENTO DIRETO. CIRCULAR-BACEN N° 2997/2000. INCIDÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL N° 796.888 - PR (2005/0188031-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: PEGUFORM DO BRASIL LTDA

ADVOGADO: MONROE FABRÍCIO OLSEN E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARIA DA GRAÇA HAHN E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CPMF. CONVERSÃO DE CRÉDITOS ESTRANGEIROS EM INVESTIMENTO. OPERAÇÃO SIMBÓLICA DE CÂMBIO. INCIDÊNCIA. CIRCULAR-BACEN N.º 2997/2000.

1. O fato gerador da CPMF pressupõe movimentação de valores dos titulares nas contas mantidas nas instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda, por isso que, há hipótese de incidência ainda que não haja transferência de titularidade dos valores.

2. A conversão de crédito decorrente de empréstimo e financiamento de importações em investimento externo direto pressupõe, assim, procedimentos cambiais. Mesmo não havendo riqueza nova ou novos valores em moeda estrangeira,

obrigatoriamente haverá trânsito escritural de moeda nacional pelas contas dos participantes.

3. O negócio jurídico operado *in casu* se faz pela concomitante realização de transações distintas e indispensáveis; pela primeira, a devedora do empréstimo transfere, à credora, o valor correspondente ao pagamento da dívida principal e juros, para quitação e baixa na pendência; pela segunda a empresa (devedora na primeira transação), recebe do investidor (credor naquela) quantia para integrar o capital societário. A movimentação financeira efetivamente ocorre, tal como nas transações efetuadas pelo mesmo titular de conta-corrente para fundo de investimento e deste para outra aplicação qualquer. Ainda que os valores sejam absolutamente iguais, e não obstante seja o mesmo beneficiário, a contribuição é devida a cada movimentação.

4. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, para fins de incidência da CPMF (art. 1.º da Lei n.º 9.311/96), qualquer operação liquidada ou lançamento realizado por instituições financeiras, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

5. A regulamentação do Banco Central determina que conversões em investimento externo direto de créditos passíveis de gerar transferências para o exterior - *in casu* decorrentes de importações não pagas - devem ser processadas com a realização de operações simultâneas de compra e venda de moeda estrangeira, sem expedição de ordem de pagamento do ou para o exterior.

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

7. Ademais, não há norma que isente ou afaste a obrigação do pagamento na hipótese vertente, razão pela qual descabido falar-se em ofensa aos arts. 2.º da Lei n.º 9.311/95 e 110 do Código Tributário Nacional.

8. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão. Assistiu ao julgamento o Dr. JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO, pela parte recorrida: FAZENDA NACIONAL.

Brasília (DF), 08 de maio de 2007(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 30.05.2007, p. 353/354).

COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE AOS PROCESSOS ANTERIORES À LEI COMPLEMENTAR N. 104/2001.

AgRg no AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 833.854 – SP (2006/0239813-1)

RELATORA: MINISTRA DENISE ARRUDA

AGRAVANTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: VALDIR SERAFIM E OUTRO(S)

AGRAVADO: TARGET ONE CONSULTORIA E INFORMÁTICA LTDA

ADVOGADO : FERNANDO ALBERTO CIARLARIELLO E OUTRO(S)

EMENTA

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. IRRETROATIVIDADE.

1. Firmou-se neste Tribunal Superior a orientação no sentido de que o art. 170-A do CTN, inserido pela Lei Complementar 104/2001, somente é aplicável aos pedidos de compensação formulados após a sua vigência, o que não é o caso dos autos.

2. Agravo regimental desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com a Sra. Ministra Relatora. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Teori Albino Zavascki.

Presidiu o julgamento a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília (DF), 24 de abril de 2007(Data do Julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 30.05.2007, p. 369).

CPMF. EMPRESA DE ARRENDAMENTO MERCANTIL. EQUIPARAÇÃO A INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO.

RECURSO ESPECIAL Nº 826.075 - SP
(2006/0048651-3)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO
ZAVASCKI

REL. P/ ACÓRDÃO: MINISTRO HUM-
BERTO MARTINS

RECORRENTE: MERCEDEZ BENZ LE-
ASING ARRENDAMENTO MERCANTIL
S/A

ADVOGADO: LUIZ EDUARDO DE CAS-
TILHO GIOTTO E OUTRO(S)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PATRÍCIA MARA DOS
SANTOS E OUTRO(S)

Ementa

TRIBUTÁRIO - EMPRESAS DE ARREN-
DAMENTO MERCANTIL - EQUIPARA-
ÇÃO A INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS
- INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA ZERO DE
CPMF - ART. 8º, INCISO III, DA LEI N.
9.311/96.

1. Na hipótese em exame, as empresas de arrendamento mercantil financeiro são equiparadas a instituições financeiras. Aplica-se, conseqüentemente, alíquota zero da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira, CPMF, na forma do disposto no art. 8º, inciso III, da Lei n. 9.311/96.

2. O artigo 3º, inciso XXVI, da Portaria n. 134, de junho de 1999, do Ministro de Estado da Fazenda, não faz distinção no tocante às operações realizadas pela empresa de arrendamento mercantil; não sendo, portanto, cabível a interpretação de que a redução da alíquota zero somente se aplica às operações financeiras.

3. A jurisprudência desta Corte já se pronunciou no sentido da incidência da alíquota zero de CPMF em arrendamento mercantil independentemente de

se tratar de operações financeiras. (REsp 411586/PR; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 16.11.2006).

Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça "A Seção, por maioria, após o voto de desempate do Sr. Ministro Luiz Fux (Presidente), vencidos os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (Relator), Castro Meira, Denise Arruda e Herman Benjamin, deu provimento ao recurso especial." Os Srs. ministros José Delgado, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Humberto Martins, que lavrará o acórdão. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão. Sustentaram oralmente o Dr. RUBENS JOSÉ NOVAKOSKI F VELLOZA, pela recorrente, e o Dr. CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO, pela recorrida.

Brasília (DF), 14 de fevereiro de 2007
(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJU II de 20.06.2007, p. 259).

CESSÃO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DE TERCEIROS COM DÉBITOS PRÓPRIOS. POSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 789.453 - RS
(2005/0172425-9)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: EDIBA S/A EDIFICAÇÕES E INCORPORAÇÕES BARBIERI

ADVOGADO: PAULO MACEDONIA PE-
REIRA E OUTRO(S)

RECORRIDO: INSTITUTO NACIONAL
DO SEGURO SOCIAL - INSS

REPR.POR: PROCURADORIA-GERAL
DA FAZENDA NACIONAL

Ementa

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SENTENÇA CONDENATÓRIA DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO. CESSÃO DE CRÉDITOS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. POSSIBILIDADE.

1. É cediço na Corte que ao contribuinte cabe manifestar a opção de receber o respectivo crédito por meio de precatório regular ou compensação, haja vista que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando procedente a ação.

2. Precedentes do STJ: RESP 232002/CE, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ de 16.08.2004; AGA 471645/RS, Relator Ministro Castro Meira, DJ de 19.12.2003; RESP 551184/PR. Relator Ministro Castro Meira, DJ de 01.12.2003; AGA 348015/RS, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 17.09.2001.

3. O direito à restituição do indébito é direito de crédito (art. 165, do CTN), sendo, portanto, disponível, consoante a norma insculpida no art. 286, do Código Civil. Por isso que, na ausência de regra tributária expressamente proibitiva, aplica-se a regra geral que trata de cessão de créditos, máxime por não se tratar, o crédito tributário, de direito intransferível, indisponível ou personalíssimo.

4. Por outro lado, o art. 123, do CTN estabelece a impossibilidade de que convenções particulares venham a alterar a definição legal do sujeito passivo, não sendo ao Fisco oponíveis. Isto significa dizer que as referidas convenções não podem pretender modificar a parte legitimada para a restituição do indébito - pólo passivo da obrigação tributária

-, transferindo a responsabilidade pelo pagamento de tributos.

5. Nesse segmento, verifica-se que, no caso *sub judice*, há o direito de crédito contra o INSS reconhecido por decisão trânsita em julgado, o qual foi cedido, nos termos da lei civil - haja vista tratar-se de um direito de crédito como qualquer outro -, à ora recorrente, sujeito passivo de relação tributária com a própria autarquia previdenciária, com vistas a compensa-lo com os respectivos débitos previdenciários.

6. Ressoa inequívoca, portanto, a impertinência da alusão ao art. 123, do CTN, como óbice legal à compensação de débito previdenciário com créditos cedidos por terceiro em face do mesmo Instituto, porquanto não se antevê hipótese de substituição do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

7. Conseqüentemente, cedido o crédito *tout court*, é lícito ao cessionário compensá-lo com os seus débitos, sendo certo que o art. 66, § 3º, da Lei 8.383/91, permite o recebimento ou a compensação do indébito tributário, máxime por não haver qualquer prejuízo ao INSS.

8. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 17 de maio de 2007 (Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 11.06.2007, p. 271).

CORREÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. IMPOSSIBILIDADE. OPERAÇÃO DE NATUREZA ESCRITURAL. DECISÃO DO PLENO DO STF.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 386.475-1 (325)

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AURÉLIO

RELATORA PARA O ACÓRDÃO: MIN. CÁRMEN LÚCIA

RECTE.(S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV. (A/S): PGE-RS -KARINA DA SILVA BRUM

RECDO.(A/S) : SPENGLER - INDÚSTRIA, COMÉRCIO, BENEFICIAMENTO DE COUROS LTDA

ADV. (A/S): SERGIO PEDRO KÖRBES E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por maioria, deu provimento ao recurso, vencidos os Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator) e Ricardo Lewandowski. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Redigirá o acórdão a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 18.10.2006.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. PRECEDENTES DAS TURMAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

1. A incidência de correção monetária sobre o crédito foi objeto de apreciação anterior deste Supremo Tribunal, concluindo-se no sentido de que, em se tratando de irregular lançamento de crédito em decorrência do recolhimento do ICMS, não há incidência de correção

no momento da compensação com o tributo devido.

2. Essas operações de creditamento têm natureza meramente contábil: são os chamados créditos escriturais. Aplica-se a eles técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não-cumulatividade.

(Ementa publicada no DJU de 22.06.2007, p. 17).

DEPÓSITO RECURSAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 33, PARÁGRAFO 2º, DO DECRETO N. 70.235/72, COM A REDAÇÃO DADA PELO ART. 32 DA LEI N. 10.522/2002. DECISÃO DO PLENO DO STF.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 388.359-3 (326)

PROCED.: PERNAMBUCO

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S): HTM - DISTRIBUIDORA DE MELAÇO LTDA

ADV. (A/S): LIRIAN SOUSA SOARES E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

ADV. (A/S) : PFN - ROSÂNGELA MARIA CROCCIA MACEDO

Decisão: A Turma decidiu remeter o presente recurso extraordinário a julgamento do Tribunal Pleno. Unânime. 1ª Turma, 26.08.2003.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, Relator, conhecendo e provendo o recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 02.10.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Mauricio Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, que acompanhava o Relator, conhecendo e dando provimento ao recurso, também manifestando-se nesse sentido os Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau e Carlos Britto, e do voto do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, para conhecer e negar provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie, Vice-Presidente no exercício da Presidência. Plenário, 20.04.2006.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento para declarar a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, na redação do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Votou o Presidente. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 28.03.2007.

Retificação de decisão: O Tribunal deliberou retificar a proclamação da assentada anterior para constar que, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento para declarar a inconstitucionalidade do § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, originária da Medida Provisória nº

1.863-51/1999 e reedições, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 02.04.2007.

RECURSO ADMINISTRATIVO - DEPÓSITO - § 2º DO ARTIGO 33 DO DECRETO Nº 70.235/72 - INCONSTITUCIONALIDADE.

A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.

(Ementa publicada no DJU de 22.06.2007, p. 17).

DEPÓSITO RECURSAL. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA. DECISÃO DO PLENO DO STF.

AG.REG.NO AGRADO DE INSTRUMENTO 398.933-7

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

AGTE.(S) : SUPERMERCADO ZONA SUL S.A.

ADV. (A/S): JOSÉ OSWALDO CORRÊA E OUTROS

AGDO.(A/S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ADV. (A/S): PGE-RJ - WALDEMAR DECCACHE

Decisão: A Turma decidiu remeter o presente agravo regimental no agravo de instrumento a julgamento do Tribunal Pleno. Unânime. 1ª Turma, 19.08.2003.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, deu provimento ao agravo regimental, convertendo-o em recurso extraordinário e dando-lhe provimento para de-

clarar a inconstitucionalidade do artigo 250 do Decreto-lei nº 05, de 15 de março de 1975, com a redação da Lei nº 3.188, de 22 de fevereiro de 1999, ambos do Estado do Rio de Janeiro, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 28.03.2007.

Retificação de decisão: O Tribunal deliberou retificar a proclamação da assentada anterior para constar que, por unanimidade, deu provimento ao agravo regimental, convertendo-o em recurso extraordinário e dando-lhe provimento para declarar a inconstitucionalidade do artigo 250 do Decreto-lei nº 05, de 15 de março de 1975, com as redações sucessivamente dadas pela Lei nº 3.188, de 22 de fevereiro de 1999, e pela Lei nº 3.344, de 29 de dezembro de 1999, todos do Estado do Rio de Janeiro, nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 02.04.2007.

EMENTA: Recurso administrativo: depósito prévio.

1. O Supremo Tribunal, revendo entendimento anterior, assentou que a exigência do depósito prévio do valor da multa questionada, como condição de admissibilidade de recurso administrativo, ofende o art. 5º, LV, da Constituição da República (RE 388.359, PI, 28.03.07, M. Aurélio, Inf./STF 461).

2. Agravo regimental provido e convertido em recurso extraordinário, ao qual se dá provimento, conforme o precedente, com ressalva do voto vencido do Relator deste, para declarar a inconstitucionalidade do art. 250 do Dec-lei 5,

de 15.3.1975, com as redações sucessivamente dadas pela L. 3.188, de 22 fevereiro de 1999 e pela L. 3.344, de 29 de dezembro de 1999, todos do Estado do Rio de Janeiro.

(Ementa publicada no DJU de 29.06.2007, p. 29).

DEPÓSITO RECURSAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 126, PARÁGRAFOS 1º e 2º, DA LEI N. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 9.639/98. DECISÃO DO PLENO DO STF.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 389.383-1
PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO
RECTE(S) : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV. (A/S): LUCILA MARIA FRANÇA LABINAS

RECD.O.(A/S): ZANETTINI BAROSSÍ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ADV. (A/S): ADALZINO MODESTO DE PAULA JÚNIOR E OUTRO(A/S)

Decisão: A Turma decidiu remeter o presente recurso extraordinário a julgamento do Tribunal Pleno. Unânime. 1ª Turma, 26.08.2003.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, Relator, conhecendo e desprovendo o recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Falou pelo recorrente a Dra. Carolina Delduque Senes, Procuradora do INSS. Presidência do Senhor Ministro Mauricio Corrêa. Plenário, 02.10.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, justificadamente, nos termos do § 1º do

artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, que acompanhava o Relator, conhecendo e negando provimento ao recurso, também manifestando-se nesse sentido os Senhores Ministros Ricardo Lewandowski, Eros Grau e Carlos Britto, e do voto do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, para conhecer e dar provimento ao recurso, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie, Vice-Presidente no exercício da Presidência. Plenário, 20.04.2006.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário, e, por maioria, negou-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, com a redação da Medida Provisória nº 1.608-14/1998, convertida na Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, vencido o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Votou o Presidente. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 28.03.2007.

Retificação de decisão: O Tribunal deliberou retificar a proclamação da assentada anterior para constar que, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, negou-lhe provimento, declarando a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do artigo 126 da Lei nº 8.213/1991, com as redações dadas pelo artigo 10 da Lei nº 9.639, de 25 de maio de 1998, originária da Medida Provisória nº 1.608-14/1998, vencido o Senhor

Ministro Sepúlveda Pertence. Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Plenário, 02.04.2007.

RECURSO ADMINISTRATIVO - DEPÓSITO - §§ 1º e 2º DO ARTIGO 126 DA LEI Nº 8.213/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE.

A garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo.

(Ementa publicada no DJU de 29.06.2007, p. 31).

PIS E COFINS. CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA. VARIAÇÃO CAMBIAL. INEXIGIBILIDADE. AFASTAMENTO DO ART. 3º, § 1º DA LEI Nº 9.718/98.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGU-RANCA 2003.51.01.027629-3

RELATOR:DESEMBARGADORA FEDERAL TANIA HEINE

APELANTE:TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO:LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA E OUTROS

APELANTE:UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL

APELADO:OS MESMOS

REMETENTE:JUIZO FEDERAL DA 29A VARA-RJ

ORIGEM:VIGÉSIMA NONA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200351010276293)

EMENTA

“TRIBUTÁRIO - EXIGÊNCIA DA CO-FINS E DO PIS INCIDENTES SOBRE CONTRATOS EM MOEDA ESTRANGEIRA - VARIAÇÃO CAMBIAL - BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS - §10

DO ART. 3º DA LEI N.º 9.718/98 – INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – INAPLICABILIDADE DO ART. 9º DA LEI N. 9.718/98.

1. Afastada a preliminar de ausência de prova pré-constituída – contrato de cobertura, eis que o caso concreto envolve a incidência de PIS e COFINS sobre variação cambial, sendo certo que a prova do destino final não é imprescindível, porque a variação ocorre no curso do contrato de *swap*. Na verdade, mesmo que houvesse resultado positivo, este teria que ser aferido diante da base de cálculo do PIS e da COFINS na interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal no RE 346.084 (rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 9.11.2005).

2. O Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo que a exigibilidade do PIS e da COFINS, decorrente da variação cambial dos contratos de mútuo, firmados em moeda estrangeira, só ocorreria por ocasião de sua liquidação (2ª Turma, REsp. 640059/CE, rel. Min. Francislli Netto).

3. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, concluindo o julgamento do RE 346.084 (rel. Min. Ilmar Galvão, DJU 9.11.2005), em que se questionava a constitucionalidade das alterações promovidas pela Lei n.º 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da COFINS e do PIS, declarou, por maioria, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98. A Corte Constitucional entendeu que esse dispositivo, ao ampliar o conceito de receita bruta para toda e qualquer receita, violou a noção de faturamento prevista no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, na sua redação original, que equivaleria ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de

qualquer natureza. Dessa forma, a declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98 compromete a aplicabilidade do art. 9º da mesma lei, na medida em que as verbas relativas à variação cambial não estão compreendidas no conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. A mera oscilação do câmbio no curso do contrato não pode ser considerada venda de mercadoria, nem venda de serviços e, portanto, não pode servir de base de cálculo nem para o PIS, nem para a COFINS.

4. O Poder Judiciário se pronuncia quanto a dados concretos e, nesse particular, agiu com acerto a MM. Juíza *a qua*, concedendo a segurança tão-somente em relação aos contratos anexados aos autos e não em aberto a qualquer contrato que eventualmente a empresa tenha feito ou venha a fazer.

5. Remessa necessária e apelos conhecidos e desprovidos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os presentes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª. Região, por maioria, negar provimento à remessa necessária e aos recursos, nos termos do Voto do MM. Juiz Federal Convocado José Neiva. Vencido o Relator, o MM. Juiz Federal Convocado Rogério Tobias de Carvalho, que dava provimento ao recurso da União Federal/Fazenda Nacional e à remessa necessária.

Rio de Janeiro, 27 de março de 2007 (data do julgamento).

JOSÉ ANTONIO LISBÔA NEIVA

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DJU II de 11.07.2007, p. 73/74).

IPI. INADIMPLÊNCIA DO COMPRADOR. EXIGÊNCIA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SAÍDA DE MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO.

AGRAVO INTERNO EM AMS
2004.51.10.000959-4

RELATOR: DESEMBARGADORA FEDERAL TANIA HEINE

AGRTE:SINDICATO DAS IND/ METALURGICAS MECANICAS E DE MATERIAL ELETRICO DOS MUNICIPIOS DE DUQUE DE CAXIAS SAO JOAO DE MERITI E NILOPOLIS SIMMEC

ADVOGADO:BRUNO ROMERO PEDROSA MONTEIRO

AGRDO:UNIAO FEDERAL / FAZENDA NACIONAL

DEC. AGRDA:DECISÃO DE FLS. 192/195
EMENTA

AGRAVO INTERNO - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IPI - INADIMPLÊNCIA DO COMPRADOR INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - ART. 46 DO CTN

I - Para caracterizar o fato gerador do IPI é necessário apenas a ocorrência de algum dos fatos previstos nos incisos do artigo 46 do CTN. Encontra-se dentre tais hipóteses a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte e o inadimplemento da obrigação por parte do comprador da mercadoria não acarreta falta de base financeira concreta que justifique a não incidência do tributo, pois o fato gerador da obrigação tributária é a situação previamente definida em lei.

II - A analogia não pode implicar na exclusão de determinada obrigação tributária, porquanto todos os seus elementos estão adstritos ao campo da legalidade.

III -As razões aduzidas pelo agravante em nada infirmam os argumentos da

decisão agravada, pautando-se em re-produzir as argumentações apresentadas nas razões de apelação.

IV - Agravo interno improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas: Decidem os Membros da 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo interno, nos termos do voto do Relatora.

Rio de Janeiro, 19 de junho de 2007.

TANIA HEINE

Relatora

(Ementa publicada no DJU II de 11.07.2007, p. 74).

EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DE DIFÍCIL ALIENAÇÃO PELA EXEQUENTE. NECESSIDADE DE PROVA.

PROC. 2007.03.00.018629-0 AG
293711

ORIG.: 200461820593595 11F Vr SAO PAULO/SP

AGRT E: CONSTRUTORA ARAO SAHM LTDA

ADV: LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIROTTO

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 11 VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

RELATOR: DES.FED. NERY JUNIOR / TERCEIRA TURMA

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL -

PENHORA - ART. 11, LEI N.º 6.830/80 - DIFÍCIL COMERCIALIZAÇÃO - HASTA PÚBLICA - POSSIBILIDADE - ARROLAMENTO DO BEM - INACEITAÇÃO.

1 - A Lei nº 6.830/80 traz, no art. 11, a ordem de preferência para a penhora. Todavia, a mesma não tem caráter rígido, absoluto, devendo ser ponderado cada caso concreto.

2 - A mera alegação de difícil comercialização não basta para fundamentar a recusa pela exequente, sendo necessário ao menos por à prova, após sua oferta em hasta pública.

3 - Todavia, o bem deve estar livre de qualquer ônus. O arrolamento de bens disciplinado pelo artigo 64 da Lei n.º 9.532 de 1997 é um procedimento administrativo, por meio se visa garantir créditos tributários. Não obstante, a propriedade e a disponibilidade do bem se encontrem intactas, entendo que o mesmo bem não pode garantir vários débitos, de modo que inadequada sua penhora.

4 - Agravo de instrumento parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, por voto-médio, dar parcial provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e do voto, que integram o presente julgado, vencidos o Desembargador Federal Carlos Muta que lhe negava provimento e Desembargador Federal Márcio Moraes que lhe dava provimento.

São Paulo, 13 de junho de 2007. (data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU II de 11.07.2007, p. 235).

APLICAÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LEGALIDADE.

PROC.: 1999.03.99.066644-4 AMS 192333

ORIG.: 9400165439 3 Vr SAO PAULO/SP

APTE União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

APDO: LEASING BANK OF BOSTON S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL

ADV: ANDRE FRANCO DE MORAES
RELATOR : JUIZ CONV. ROBERTO JEU-
KEN / TERCEIRA TURMA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. LEI Nº 8.541/92. ART'S. 29 e 36. LEGALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS EXCLUSIVAMENTE NO REGIME DE FONTES.

1. Não se verifica inconstitucionalidade nas alterações promovidas pelos art's. 29 (Ficam sujeitas ao pagamento do Imposto sobre a Renda, à alíquota de 25%, as pessoas jurídicas, inclusive isentas que auferirem ganhos líquidos em operações realizadas, a partir de 1º de janeiro de 1993, nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas) e 36 (Os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, inclusive isentas, em aplicações financeiras de renda fixa iniciadas a partir de 1º de janeiro de 1993 serão tributadas exclusivamente na fonte, na forma da legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta Lei), da Lei nº 8.541/92, porquanto nenhuma das hipóteses interfere no fato gerador do IRPJ ou sua base de cálculo, observados os ditames do art. 146, III, da Constituição Federal e art's. 43 e 44

do Código Tributário Nacional.

2. Apelação e remessa oficial, tida por submetida, providas.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa oficial, tida por submetida, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 13 de dezembro de 2006.
(data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU II de 11.07.2007, p. 235).

ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2002.35.00.014971-2/GO

Processo na Origem: 200235000149712

RELATOR (A): DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS FERNANDO MATHIAS
APELANTE: CORTANAGEM E LITOGRAFIA ANAPOLIS LTDA

ADVOGADO: ULISSES FREIRE BRANQUINHO E OUTROS(AS)

APELADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS. ILEGALIDADE. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO DECENAL. IRRETROATIVIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 118/05. CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DO RECOLHIMENTO INDEVI-

DO. SELIC A PARTIR DE 1/1/1996.

I. A jurisprudência, inclusive do excelso Pretório, vem se dirigindo no sentido de entender violado o art. 195, I, da Constituição, em hipótese que tal, por estar incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS, como faturamento, o ICMS.

II. Ajuizada a ação anteriormente a data de vigência da Lei Complementar 118/05, deve ser adotada a tese dos “cinco mais cinco” no tocante ao prazo prescricional.

III. São compensáveis créditos decorrentes do indevido recolhimento a título de PIS e de COFINS com qualquer outro tributo arrecadado e administrado pela Secretaria da Receita Federal, sendo irrelevante se o destino das arrecadações seja outro.

IV. Sobre os valores devidos deve incidir correção monetária pela UFIR até 31/12/1995, seguindo-se a taxa SELIC a partir de 1/1/1996, sem juros de mora, posto que aplicáveis a partir do trânsito em julgado, quando já incidente a SELIC.

V. Apelação a que se dá provimento.

ACÓRDÃO

Decide a Turma dar provimento à apelação, por unanimidade. 8ª Turma do TRF da 1ª Região - 12/06/2007 (data do julgamento).

Des. Fed. CARLOS FERNANDO MATHIAS

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 20.07.2007, p. 141).

ICMS. CONVÊNIO CONFAZ 5/95. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ILEGALIDADE.

Apelação cível nº 2006.001.16354

3.ª Câmara Cível

Relator: Des. LUIZ FERNANDO RIBEIRO DE CARVALHO

Apelante: TVA Sistema de Televisão S.A.

Advogado: Luiz Gustavo A. S. Bichara

Apelado: Estado do Rio de Janeiro

Proc. Est.: Gustavo Amaral

Acórdão

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL RELATIVO À AUSÊNCIA DE ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS DE MERCADORIAS QUE COMPÕEM O ATIVO IMOBILIZADO. NÃO APLICAÇÃO DA VEDAÇÃO PREVISTA NA CLÁUSULA SEGUNDA, PARÁGRAFO ÚNICO DO CONVÊNIO 05/95. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ANULAÇÃO DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. PROVIMENTO DO APELO.

Vistos, relatados e discutidos estes autos da Apelação n.º 16354/06, em que figuram como Apelante TVA SISTEMA DE TELEVISÃO LTDA. e como Apelado o ESTADO DO RIO DE JANEIRO, ACORDAM os Desembargadores que compõem a 3.ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade, em sessão realizada em 06 de fevereiro de 2007, em conhecer do Recurso e dar-lhe provimento, na conformidade do voto em separado.

Rio de Janeiro, 11 de julho de 2007.

Desembargador LUIZ FERNANDO RIBEIRO DE CARVALHO

Relator

(Ementa publicada no DO III RJ – Judiciário – Seção I, p. 35).

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. APLICAÇÃO DE EX-

PURGOS INFLACIONÁRIOS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À COISA JULGADA.

AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 622.333/MG (2005/0197588-7)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

AGRAVANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: ANSELMO HENRIQUE CORDEIRO LOPES E OUTROS

AGRAVADO: CLETO JOSÉ VAROTO E OUTROS

ADVOGADO: JOSÉ CARLOS MATILDES DOS REIS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. INCLUSÃO DE EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. INEXISTÊNCIA DE OFENSA À COISA JULGADA. QUESTÃO PACIFICADA NO ÂMBITO DESTES EG. STJ. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 168/STJ A OBSTACULIZAR OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.

I - Conforme a reiterada jurisprudência deste eg. Tribunal indica, a correção monetária não se revela em aumento de valores, mas em sua mera atualização, de modo que não pertence à questão jurídica de que se cuida o art. 610 do Código de Processo Civil.

II - Inexiste modificação da sentença de eficácia cognitiva, a aplicação dos expurgos inflacionários, ainda mais quando há, nesta, determinação expressa de que haja correção monetária, sem que se tenha fixado o índice a ser observado na fase de execução, conforme ocorrente, *in casu*.

III - Súmula n. 168/STJ, a obstaculizar os embargos de divergência.

IV - Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são

partes as acima indicadas, decide a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros CASTRO FILHO, LAURITA VAZ, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TEORI ALBINO ZAVASCKI, NILSON NAVES, FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, HUMBERTO GOMES DE BARROS, CESAR ASFOR ROCHA, ARI PARGENDLER, JOSÉ DELGADO, FERNANDO GONÇALVES, CARLOS ALBERTO MENEZES DIREITO, FELIX FISCHER, HAMILTON CARVALHIDO, ELIANA CALMON e PAULO GALLOTTI 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, ALDIR PASSARINHO JUNIOR e GILSON DIPP.

A Sra. Ministra NANCY ANDRIGHI foi substituída pelo Sr. Ministro CASTRO FILHO. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 06 de junho de 2007.(Data do Julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 06.08.2007, p. 445).

CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA. CAUÇÃO EM MEDIDA CAUTELAR. CABIMENTO.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 710.421 – SC (2005/0203109-8)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: GILBERTO MOREIRA COSTA E OUTROS

EMBARGADO: DICAPEL PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA

ADVOGADO: EDILSON JAIR CASA-GRANDE E OUTRO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. CAUÇÃO. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITO DE NEGATIVA. VIABILIDADE.

1. É lícito ao contribuinte, antes do ajuizamento da execução fiscal, oferecer caução no valor do débito inscrito em dívida ativa com o objetivo de, antecipando a penhora que garantiria o processo de execução, obter certidão positiva com efeitos de negativa. Precedentes.

2. Embargos de divergência não providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Castro Meira, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Castro Meira a Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros José Delgado, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha. Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Humberto Martins e Herman Benjamin (RISTJ, art. 162, § 2º). Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília, 28 de março de 2007(data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 06.08.2007, p. 452).

COFINS. LOCAÇÃO DE LOJAS EM SHOPPING CENTER. INCIDÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR N. 70/91, ART. 2°.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 727.245 - PE

(2005/0207478-6)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PAULO MENDES DE OLIVEIRA E OUTROS

EMBARGADO: SHOPPING CENTER JARDINS S/A

ADVOGADO: GLÁUCIO MANOEL DE LIMA BARBOSA E OUTROS

EMENTA

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS. LC 70/91. RECEITAS PROVENIENTES DE LOCAÇÃO DE LOJAS COMERCIAIS EM SHOPPING CENTER. INCIDÊNCIA.

1. É pacífico na 1ª Seção o entendimento segundo o qual as receitas das pessoas jurídicas provenientes da locação de bens imóveis integram a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS (LC 70/91, art. 2°).

2. Tal entendimento se aplica também às receitas provenientes da locação de lojas em *shopping center*, mesmo nos casos em que o valor do aluguel seja fixado em percentual sobre o faturamento do lojista locatário. Relativamente às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e as receitas, o regime da não-cumulatividade só se aplica para os setores da atividade econômica definidos em lei (CF, art. 195, § 12).

3. Embargos de divergência a que se dá provimento.

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, vencidos os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon, rejeitar a preliminar de não-conhecimento. Quanto ao mérito, também por maioria, decide a Egrégia Primeira Seção, vencidos os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Eliana Calmon, dar provimento aos embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros José Delgado, Luiz Fux e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Sustentaram, oralmente, os Drs. ALEXANDRE MOREIRA TAVARES DOS SANTOS, pela embargante e PEDRO MELCHIOR DE MELO BARROS, pelo embargado.

Brasília, 09 de agosto de 2006 .

(Ementa publicada no DJU de 06.08.2007, p. 452).

ISS. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. LC N. 56/87. AUSÊNCIA DE OFENSA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 450.342-5

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

AGTE(S): MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

ADV.(A/S): ANA MARIA DA SILVA BRITO

AGDO.(A/S): SINDICATO DOS BANCOS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): MARIA ADELAIDE PENAFORT PINTO QUEIRÓS

Decisão: A Turma, por votação unân-

me, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Gilmar Mendes e Cezar Peluso. 2ª Turma, 05.09.2006.

EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - INADMISSIBILIDADE, EM TAL HIPÓTESE, DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - CARÁTER TAXATIVO DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 56/87 - IMPOSSIBILIDADE DE O MUNICÍPIO TRIBUTAR, MEDIANTE ISS, CATEGORIA DE SERVIÇOS NÃO PREVISTA NA LISTA EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - EXCLUSÃO, DE REFERIDA LISTA, PELA UNIÃO FEDERAL, DE DETERMINADOS SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL - HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA - LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DESSA EXCLUSÃO NORMATIVA - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA - INOCORRÊNCIA DE OFENSA AO ART. 151, III, DA VIGENTE CONSTITUIÇÃO - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RECURSO IMPROVIDO.

- Não se revelam tributáveis, mediante ISS, serviços executados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, eis que esse tributo municipal

não pode incidir sobre categoria de serviços não prevista na lista elaborada pela União Federal, anexa à Lei Complementar nº 56/87, pois mencionada lista - que se reveste de taxatividade quanto ao que nela se contém - relaciona, em "*numerus clausus*", os serviços e atividades passíveis da incidência dessa espécie tributária local. Precedentes.

- As ressalvas normativas contidas nos itens ns. 44, 46 e 48 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 que excluem, do âmbito de incidência do ISS, determinadas atividades executadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central - não configuram concessão, pela União Federal, de isenção heterônoma de tributo municipal, expressamente vedada pela vigente Constituição da República (art. 151, III).

- Essa exclusão de tributabilidade, mediante ISS, das atividades executadas por referidas instituições qualifica-se como situação reveladora de típica hipótese de não-incidência do imposto municipal em causa, pois decorre do exercício, pela União Federal, da competência que lhe foi outorgada, diretamente, pela própria Carta Federal de 1969 (art. 24, II), sob cuja égide foi editada a Lei Complementar nº 56/87, a que se acha anexa a lista de serviços a que alude o texto constitucional. Precedentes.

(Ementa publicada no DJU de 03.08.2007, p. 114).