

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 14 - JUNHO 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 Fabio Luiz Carvalho e Nathalia Ferrarezi
Composição Deborah Mattos
Edição Pedro Barros
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento Gráfica Paym
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
CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS INCIDENTES SOBRE AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, INSTITUÍDAS PELA LEI Nº 10.865/04: ENFOQUE INFRACONSTITUCIONAL	15
<i>Fellipe Cianca Fortes e Raquel Mercedes Motta</i>	
1. Introdução	15
2. Da ilegalidade da contribuição ao PIS-COFINS/Importação: inexistência de correlação lógica entre a materialidade e a base de cálculo do tributo	17
3. O alcance da materialidade do art. 1º da Lei nº 10.865/04	20
4. As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação e seu veículo introdutor	22
5. As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação e sua função extrafiscal de proteção aos bens e serviços nacionais	25
6. Considerações finais	28
OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E A COMPENSAÇÃO	31
<i>Fernanda Matos Fernandes de Oliveira</i>	31
Introdução	31
1. Os embargos à execução fiscal	33
2. A compensação	41
3. Os embargos à execução fiscal e a compensação	45
4. Considerações finais	52
Referências bibliográficas	53
A RETENÇÃO NA FONTE NAS REMESSAS AO EXTERIOR E A LEGITIMIDADE DO SUBSTITUTO REQUERER A RESTITUIÇÃO DE VALORES	55
<i>José Maria Arruda de Andrade, Enio Zaha e Rodrigo Beleza Marques</i>	
1. Introdução	55
2. A natureza da obrigação da fonte retentora do imposto sobre a renda	56
3. Responsabilidade tributária da fonte e a aplicação do art. 166 do CTN	62
4. Possível contraponto	65
5. Quadro jurisprudencial no Poder Judiciário	67
6. A posição do Conselho de Contribuintes	75
7. Considerações finais	77

A SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E SUA RELAÇÃO COM A NATUREZA DOS PARCELAMENTOS: NOVAÇÃO?	79
<i>Lais Vieira Cardoso</i>	
1. Introdução	79
2. Conceito e natureza dos parcelamentos: hipótese de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários	80
3. Natureza das consolidações dos débitos tributários dos “pseudo-parcelamentos”	82
4. Adoção do instituto da novação para o direito tributário: novação como mais uma causa de extinção da exigibilidade do crédito tributário ou o rol do art. 156 do CTN é taxativo?	83
5. Considerações finais	94
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: FATO GERADOR DE PRESUNÇÃO ABSOLUTA – INADMISSIBILIDADE	97
<i>Luiz Lustosa Roriz Caribé</i>	
1. Considerações preliminares	97
2. Aspectos gerais: gênese constitucional do tributo – unicidade da hipótese de incidência	98
3. Substituição tributária progressiva	100
4. Fato gerador presumido absoluto – inadmissibilidade	110
5. Fato gerador absoluto – falseabilidade das teses pertinentes	117
6. Consistência do § 7º do art. 150 da CF	119
CONTRIBUIÇÕES E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA	123
<i>Natercia Sampaio Siqueira</i>	
1. Introdução	123
2. Aspectos gerais da natureza jurídica da contribuição	124
3. Os fatos geradores das tradicionais espécies tributárias	125
4. Modelos de tributação	127
5. A contribuição como modelo de tributação	130
6. A igualdade no custeio do Estado	135
7. A adequação da contribuição ao justo modelo de custeio do Estado	138
O DIREITO CONSTITUCIONAL DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO E AS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS PUNITIVAS EM SENTIDO CONTRÁRIO: HARMONIA INTERPRETATIVA	141
<i>Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira</i>	
1. Informações propeleúcticas	141
2. Premissas e conceitos fundamentais	141

3. Normas e princípios: sistema sintaticamente homogêneo e semanticamente heterogêneo	142
4. Princípio constitucional da não-auto-incriminação	144
5. Normas infraconstitucionais conflitantes	155
6. Considerações finais	164

PARECER	167
---------	-----

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL PARA CUSTOMIZAR APARELHOS DE TELEFONIA FABRICADOS NO BRASIL PARA DESTINAÇÃO A OUTROS PAÍSES, ATRAVÉS DA EMPRESA BENEFICIADORA ESTRANGEIRA, QUE PASSA A ATUAR NO BRASIL PARA TAIS EFEITOS - BENEFÍCIOS PARA O PAÍS EM NÍVEL DE EMPREGOS

169

Ives Gandra da Silva Martins

ACÓRDÃOS-INTEIRO TEOR

EMPRESA COM DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. VEDAÇÃO À DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. ART. 52 DA LEI N. 8212/91. INAPLICABILIDADE QUANDO HÁ DÉBITO COM A EXIGIBILIDADE DE SUSPENSÃO. 193

ISS. LANÇAMENTO POR ESTIMATIVA. CONTRIBUINTE EM DIA COM SUAS OBRIGAÇÕES. ILEGALIDADE. 202

SENTENÇA 204

PARCELAMENTO EXTRAORDINÁRIO. MP Nº 303/06. CONTRIBUINTE COM DÉBITO DE PIS/COFINS EM DÍVIDA ATIVA. ADESÃO AO PARCELAMENTO POSSIBILIDADE. 204

DESPACHOS 208

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO PRESCRICIONAL. ARTS. 45 E 46 DA LEI 8212/91. ILEGALIDADE FACE AOS ARTS. 173 E 174 DO CTN. 208

PAES. EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTE DO PROGRAMA. APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. AUSÊNCIA DE CERTEZA DO DÉBITO. 211

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. APLICAÇÃO DO PRECEDENTE DO STF. 213

MEDIDA CAUTELAR. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO PRINCIPAL. PRODUÇÃO DE EFEITOS. 214

MANDADO DE SEGURANÇA. OBTENÇÃO DE CND. OFERECIMENTO DE GARANTIA APENAS PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. 216

EXECUÇÃO FISCAL. INADIMPLÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA EMPRESA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. 217

EMENTAS 221

IMPORTAÇÃO DE AERONAVE ATRAVÉS DE FEDERAÇÃO DESPORTIVA. UTILIZAÇÃO POR PESSOA FÍSICA. EVASÃO FISCAL CARACTERIZADA. 221

CRÉDITO DE ICMS. DECISÃO JUDICIAL RECONHECENDO QUE A OPERAÇÃO ANTERIOR ERA ISENTA. ESTORNO ANTES DA HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. 222

RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-REALIZAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL VIGENTE À ÉPOCA. IMPOSSIBILIDADE DE POSTERIOR COBRANÇA DO TOMADOR DE SERVIÇO. 223

PIS. COFINS. RECEITA DE ADMINISTRAÇÃO DE SHOPPING CENTER. ALUGUEL PERCENTUAL. DIVERGÊNCIA ENTRE DAS TURMAS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. INCIDÊNCIA. 225

PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. ENERGIA ELÉTRICA. PREÇO PREDETERMINADO. CLÁUSULA DE REAJUSTE. REQUISITOS DO ART. 10, XI, B, DA LEI 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 658/06. ILEGALIDADE. 228

CSSL. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ABRANGÊNCIA DO ART. 149, § 2º, I, DA CF/88. EC N. 33/2001. 229

PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. RECONHECIMENTO PELO PLENÁRIO DO TRF 4ª REGIÃO. 230

IOF. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 150, VI, C, CF/88. AFASTAMENTO DO DECRETO N. 2219/97.	231	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. MUNICÍPIO DO GUARUJÁ. INSTITUIÇÃO POR EDITAL. ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.	235
REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA. BAIXA DO TERMO DE RESPONSABILIDADE E DA FIANÇA.	231	TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TFA. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.	236
ART. 19 DA LEI Nº 11.033/2004. EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES PARA RECEBIMENTO DE PRECATÓRIO. CRIAÇÃO DE REQUISITO NÃO PREVISTO NO ART. 100 DA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.	232	TERRENO DA UNIÃO. PORTO DE SANTOS. COBRANÇA DE TAXAS PELA MUNICIPALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. IMUNIDADE RECÍPROCA.	237
TAXA DE HABILITAÇÃO DE TELEFONE CELULAR. ICMS. INCIDÊNCIA. ILEGALIDADE DO CONVÊNIO ICMS N. 69/98.	234	LEI Nº 9.718/98. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFICÁCIA VINCULANTE AOS DEMAIS TRIBUNAIS.	238
ISS. SERVIÇOS GRATUITOS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO. MULTA MANTIDA.	234	DEPÓSITO RECURSAL. ARROLAMENTO DE BENS. CONDIÇÃO PARA ANÁLISE DE RECURSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE.	239

CONSELHO EDITORIAL

Ives Gandra da Silva Martins
Fellipe Cianca Fortes
Raquel Mercedes Motta
Fernanda Matos Fernandes de Oliveira
José Maria Arruda de Andrade
Enio Zaha
Rodrigo Beleza Marques
Lais Vieira Cardoso
Luiz Lustosa Roriz Caribé
Natercia Sampaio Siqueira
Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira



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

INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre este tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a), por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei 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

ENIO ZAHA

Advogado em São Paulo

FELLIPE CIANCA FORTES

Advogado em Londrina/PR

Especialista em direito tributário pelo IBET

Professor assistente do IBET

FERNANDA MATOS FERNANDES DE OLIVEIRA

Advogada

Especialista em direito e processo tributários pela UNIFOR

Pós-graduanda em contabilidade e planejamento tributário pela UFC

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor emérito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e Constitucional

Membro benemérito da APET

JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE

Doutor em direito econômico e financeiro pela USP

Professor da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie (graduação e pós-graduação)

Advogado em São Paulo

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

LAIS VIEIRA CARDOSO

Advogada tributarista

Especialista em direito tributário pela PUC-Campinas

Mestre em direito obrigacional pela UNESP de Franca

Professora de direito tributário, financeiro e econômico

Membro do Conselho Científico da APET

LUIZ LUSTOSA RORIZ CARIBE

Auditor tributário do Estado de Pernambuco (aposentado)

Advogado em Recife

NATERCIA SAMPAIO SIQUEIRA

Mestre em direito tributário pela UFMG

Professora da Faculdade Sete de Setembro/CE

Procuradora do Município de Fortaleza

Advogada

RAQUEL MERCEDES MOTTA

Advogada em Londrina/PR

Especialista em direito tributário pelo IBET

Mestranda em direito tributário pela PUC-SP

Professora assistente do IBET

RODRIGO BELEZA MARQUES

Pós-graduando em direito tributário na Universidade Presbiteriana Mackenzie

Advogado em São Paulo

VIVIAN DE FREITAS E RODRIGUES DE OLIVEIRA

Mestranda em direito tributário pela PUC-SP

Especialista em direito tributário pelo IBET

Tax Advisor de Planejamento Tributário Nacional e Internacional da Embraer, em

São José dos Campos

ARTIGOS

CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E A COFINS INCIDENTES SOBRE AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, INSTITUÍDAS PELA LEI Nº 10.865/04: ENFOQUE INFRACONSTITUCIONAL

Fellipe Cianca Fortes e Raquel Mercedes Motta

1. Introdução

Com o advento da EC nº 42/2003, incluiu-se o inciso IV ao art. 195 da CF, outorgando à União competência para instituir contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços.

Com base no novel dispositivo constitucional, foi editada a MP nº 164/04, instituindo as contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, nos seguintes termos:

Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I – executados no País; ou

II – executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

I – bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se:

a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;

b) devolvidos por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou

e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II – os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia, e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

Com a instituição dessas contribuições buscou-se dispensar tratamento isonômico entre os bens e serviços nacionais e estrangeiros, uma vez que, enquanto os bens e serviços nacionais eram onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS, incidentes sobre o faturamento da pessoa jurídica, os internacionais não sofriam a exação, fato que, em tese, favoreceria as importações, causando danos à economia nacional. É o que dispõe a Exposição dos Motivos da MP 164/04:

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. [...]

12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC nº 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País. (destaques nossos)

Nestes termos, visando ao tratamento igualitário entre os produtos nacionais e estrangeiros, instituíram-se, via medida provisória, as contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre as operações de importação. Posteriormente, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 10.865/04, convertendo a MP 164/04.

Ocorre que, embora a contribuição criada pela MP 164/04 incida sobre as operações de importação de bens e serviços estrangeiros do exterior, tais tributos encontram-se eivados de patentes ilegalidades, consoante será abordado nos tópicos seguintes.

O presente artigo não busca discutir eventuais vícios da EC nº 42/03; tem-se como constitucional tal inovação no sistema tributário, de forma que é totalmente válida a nova competência para instituir contribuições sociais a cargo do importador de bens e/ou serviços. Em contrapartida, serão analisados aspectos formais e materiais da regra-matriz das contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação, bem como a validade/possibilidade da citada função extrafiscal, protetora do mercado interno nacional.

2. Da ilegalidade da contribuição ao PIS-COFINS/Importação: inexistência de correlação lógica entre a materialidade e a base de cálculo do tributo

A base de cálculo de determinado tributo é a grandeza sobre a qual incide a alíquota indicada na lei, apurando-se o montante a ser recolhido aos cofres públicos. Para Geraldo Ataliba¹, a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur.

Dessa maneira, a materialidade do tributo define sua natureza jurídica, bem como determina a escolha da sua base de cálculo. Na

1. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108.

dicção de Ricardo Lobo Torres, “uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar o próprio núcleo do tributo”.²

Diante disso, a base de cálculo de determinado tributo, necessariamente, há de ser a medida efetiva da sua materialidade. É imprescindível que haja perfeita conexão entre a hipótese de incidência tributária e a grandeza econômica eleita como base de cálculo do tributo. Exatamente por esse motivo Paulo de Barros Carvalho identifica como funções da base de cálculo: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”.³

A base de cálculo, nos tributos chamados “pessoais”, que levam em conta a pessoa ou as atividades econômicas do contribuinte, guarda estrita relação com o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da CF, uma vez que tais exações exoneram signos presuntivos de riqueza (v.g. renda, operações de importação, exportação, comercialização, industrialização, etc.), de forma que, quanto maior a riqueza externalizada, representada pela base de cálculo do tributo, maior será a tributação.

Pelo exposto, a base de cálculo eleita pelo legislador ordinário deve guardar estrita relação com a materialidade constitucional do tributo, sob pena de desvirtuar a regra de competência, eivando de ilegalidade insanável a exação tributária.

No caso sob análise, conforme se compulsa do seu art. 195, IV, a Constituição outorga competência tributária à União para instituir contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a ele se equiparar. Em princípio, a Carta Magna não determina qual deve ser a materialidade da referida contribuição, bem como não impõe a sua base de cálculo, a exemplo de como procedeu com as contribuições a cargo do empregador, da empresa, ou entidade equiparada (art. 195, I); a CF faz menção

2. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 214.

3. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 327-32.

somente à sujeição passiva da exação, a qual deve, necessariamente, ser atribuída ao importador de bens ou serviços.

O legislador ordinário, ao exercer sua competência tributária, instituiu as referidas contribuições, cuja materialidade, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865/04 (de idêntico teor do já citado art. 1º da MP 164/04), consubstancia-se no fato de importar bens e/ou serviços do exterior. No entanto, como base de cálculo, o art. 7º da mesma lei⁴ elegeu a base de cálculo do Imposto de Importação, acrescido do ICMS, e do valor das próprias contribuições.

Ocorre que, a toda evidência, as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS-Importação, da forma como concebidas, são ilegais, uma vez que seus elementos não permitem a construção de uma regra-matriz válida; inexistente a necessária correlação lógica entre a base de cálculo e a materialidade dos tributos.

Isso porque, ao se levar em consideração que o PIS/Importação e a COFINS/Importação incidem sobre operações de importação de bens e/ou serviços, nada mais correto do que eleger como base de cálculo a grandeza econômica diretamente referida à operação de importação, qual seja, grosso modo, o valor do bem e/ou serviço importado do estrangeiro. De outro giro, a Constituição Federal não impede que o legislador ordinário estabeleça como base de cálculo da contribuição a cargo do importador o montante do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições; porém, a materialidade deverá ser tal que condiga a este montante. Neste caso, a materialidade, certamente, não será “realizar operações de importação”.

4. “Art. 7º. A base de cálculo será:

I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

II – o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.”

O legislador, ao adicionar o montante do ICMS e das próprias contribuições, desvirtuando a materialidade do tributo sob análise, criou uma regra-matriz ilógica e inválida, consoante lições de Paulo de Barros Carvalho:

Podemos afirmar que a base de cálculo está viciada ou defeituosa quando verificamos que ela não mede as proporções do fato imponible, sendo-lhe totalmente estranha. Ou seja, ainda que ambas as proposições incidam sobre o mesmo suporte factual, pode ocorrer que a base de cálculo e a hipótese tributária recortem fatos jurídicos diversos. Tal circunstância é motivo para desvios na consistência interna da regra-matriz de incidência: não basta que a hipótese tributária e a base de cálculo sejam ambas de imposto ou taxa, há de existir correlação lógica entre os fatos jurídicos constituídos por ambas.⁵ (destaques nossos)

Portanto, é patente a ilegalidade das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação, face à ausência de correspondência legal entre a materialidade e a base de cálculo.

3. O alcance da materialidade do art. 1º da Lei nº 10.865/04

A materialidade das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação corresponde a “realizar operações de importação de bens e/ou serviços do estrangeiro”. Logicamente, a base de cálculo deverá corresponder ao valor da operação, o qual se resume, no mínimo, ao valor dos bens e/ou serviços importados.

Diante disso, cabem as seguintes indagações: quais outros elementos podem ser agregados ao “valor da operação”? O montante do ICMS e o da própria contribuição, efetivamente não podem compor o “valor da operação”? Como se chegar ao “valor da operação”?

5. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 37, out. 1998, p. 128.

A análise do alcance da materialidade da contribuição ao PIS/Importação e da COFINS/Importação inicia-se pela formação do próprio ordenamento jurídico. O sistema é uno e indissociável, fragmentado exclusivamente para fins didáticos. Logo, os conceitos de certos institutos jurídicos empregados em um determinado “ramo do direito” devem ser, e são, exatamente os mesmos conceitos utilizados nos demais “ramos”. Por exemplo, o conceito de “relação de trabalho”, enunciado na Consolidação das Leis do Trabalho, será aplicado para fins tributários, civis, criminais, comerciais, entre outros.

Justamente por esse motivo, o art. 110 do CTN determina que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado. Os tributos, mormente os impostos e contribuições, por excelência, incidem sobre relações negociais regidas pelo direito privado, não sendo diferente neste caso.

“Importar”, segundo Maria Helena Diniz, significa “a) introduzir mercadorias estrangeiras no país; b) mandar vir ou trazer produtos de país estrangeiro”.⁶ Portanto, para fins tributários, “importação” será a operação, de natureza contratual privada, em que determinada pessoa adquire algo do exterior que ingressará em território nacional. Conseqüentemente, o valor da operação de importação – base de cálculo para a contribuição social a cargo do importador – será justamente o valor acordado entre as partes, ou seja, o valor do contrato (acordo) de importação.

Diante disso, é possível afirmar que o montante do ICMS e das próprias contribuições pode compor o valor da operação, desde que acordado no contrato de importação. Isso ocorrerá quando o valor do ICMS e das contribuições for repassado no preço das mercadorias, assumindo natureza de custos ou despesas para sua confecção e venda (importação), porque, conforme expõem Geraldo Ataliba e Aires Barreto, “as espécies tributárias, com relação à sua materialidade, incidem sobre fatos em si mesmos (renda, propriedade, etc.)

6. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*: D-I. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 777.

ou sobre fatos decorrentes de atos jurídicos, assim considerados aqueles que se originam de obrigações de dar ou de fazer (ICMS, IPI, ISS, etc.)”.⁷ Desse modo, quando as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação incidirem sobre negócio jurídico privado (fato decorrente de ato jurídico), o negócio deve ser respeitado, podendo as partes livremente compor o valor da operação com seus respectivos elementos.

Se a lei incluir encargos às operações de importação, tal como fez a Lei nº 10.865/04, acarretará o alargamento indevido do conceito de “operação de importação”, violando o art. 110 do CTN e desvirtuando a materialidade do tributo, eivando-o de ilegalidade.⁸ No entanto, por outro lado, se o acordo assim previr, esta será a base de cálculo das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação.

Portanto, em face da natureza jurídica contratual privada das operações de importação, a base de cálculo das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação – valor da operação de importação – não poderia ser outra além da manifestada pelos contratantes.

4. As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação e seu veículo introdutor

Muito se discute se as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação deveriam ter sido introduzidas no ordenamento jurídico via lei complementar. Os defensores desta tese pugnam pela inconstitucionalidade da EC nº 42/03, de forma que as contribuições em apreço foram instituídas com base na competência

7. ISS: locação e leasing. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 51, jan.-mar. 1990, p. 54.

8. Esta é exatamente a conclusão exposta por Luciano Amaro: “Embora não expressamente dito, a lei que institui o tributo pode *reduzir*, para fins de incidência, o alcance do conceito utilizado para definir a competência tributária. O que se lhe veda é *ampliar* seu campo de *competência*” (*Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 212).

extraordinária da União. Logo, faz-se imprescindível a utilização de lei complementar.

A nosso ver, conforme restou assentado, temos como constitucional a EC nº 42/03, sendo válida a nova competência constitucional, de forma que as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação, sob esta ótica, podem ser veiculadas por intermédio de lei ordinária. Nada impediria, no entanto, que o legislador infraconstitucional, com base em sua competência constitucional implícita⁹, utilizasse lei complementar, hipótese em que ulteriores alterações também só poderiam ser concretizadas por intermédio de lei complementar.

Por outro prisma, o PIS, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, com sua respectiva contribuição, e a COFINS, destinada a custear as atividades-fins das áreas de saúde, assistência e previdência social, foram criadas mediante lei complementar. Em outros termos, via lei complementar, foram criados serviços sociais referentes à seguridade social, com as respectivas formas de custeio, cuja base de cálculo é o faturamento da pessoa jurídica. Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.865/04, ampliou-se a fonte de custeio dos serviços/benefícios do PIS e da COFINS, por intermédio de contribuições incidentes sobre as operações de importação.

Pelo exposto, cabe analisar se as contribuições instituídas pela Lei nº 10.865/04 consubstanciam novas contribuições ou se alteraram as contribuições instituídas pelas LC's nº 7/70 e nº 70/91, ampliando a materialidade das mesmas. O confronto entre as hipóteses de incidência é suficiente para se dirimir a questão:

9. Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, poderes implícitos, ou *implied powers*, são os "poderes não expressamente mencionados na Constituição, mas adequados à prossecução dos fins e tarefas constitucionalmente atribuídos aos órgãos de soberania" (*Direito constitucional e a teoria da constituição*. Lisboa: Almedina, 1997. p. 493).

	LC's nº 7/70 e nº 70/91	Lei nº 10.865/04
Critério material	Auferir receita bruta operacional (faturamento)	Realizar operações de importação de bens e/ou serviços do exterior
Critério temporal	Momento da auferição das receitas brutas operacionais	Entrada do bem em território nacional ou o pagamento em contraprestação ao serviço prestado
Critério espacial	Qualquer local do território da União	Qualquer local do território da União
Sujeito ativo	União	União
Sujeito passivo	Empregador (pessoa jurídica)	Importador (pessoa física ou jurídica)
Base de cálculo	Total da receita bruta operacional auferida pela pessoa jurídica	Valor da operação de importação
Alíquota	Cumulativo: 0,65% (PIS) e 3% (COFINS) Não-Cumulativo: 1,65 (PIS) e 7,6% (COFINS)	Variadas de acordo com o art. 8º

As contribuições têm em comum somente o critério espacial e a sujeição passiva, de forma que é possível concluir que se tratam de contribuições diversas, embora destinem o produto da arrecadação aos mesmos benefícios da seguridade social. Inexistem elementos que permitam afirmar que a Lei nº 10.865/04 ampliou o campo de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. As LC's nº 7/70 e nº 70/91, ao exercerem a competência tributária prevista no art. 195, I, da CF, instituíram, respectivamente, as contribuições ao PIS e a COFINS, delimitando seu campo de incidência. Ao se compulsar a Lei nº 10.865/04, não se observa pretensão do legislador em invadir o campo de atuação das referidas leis complementares. O que

houve, na realidade, foi a instituição de novas contribuições, com base no art. 195, IV, da CF, vinculando o produto da arrecadação a programas da seguridade social já existentes.

Tendo-se em vista que o campo de incidência das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação é manifestamente diverso do campo de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, de forma que aquelas não pretenderam alterar ou ampliar estas últimas, não se faz necessário o uso de lei complementar para veiculá-las.

5. As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação e sua função extrafiscal de proteção aos bens e serviços nacionais

Um último aspecto que chama a atenção nas contribuições ao PIS/Importação e na COFINS/Importação é sua função extrafiscal de tratar isonomicamente os bens e serviços nacionais e estrangeiros, conforme restou exposto na introdução do presente artigo. Resta analisar se as contribuições sociais – em especial aquelas destinadas à seguridade social – podem exercer funções outras que não a de angariar recursos financeiros para a finalidade a que foram instituídas (criação ou aumento de serviços ou benefícios sociais). Para tanto, faz-se mister identificar as características da espécie tributária “contribuição”, aferindo-se, no presente caso, sua presença nas contribuições ao PIS/Importação e na COFINS/Importação.

De antemão, para que determinado tributo possua natureza jurídica de contribuição, é preciso estarem presentes os seguintes elementos: a) tributo não-vinculado (materialidade desvinculada de atividade estatal; b) previsão de destinação legal do produto da arrecadação; e c) não-restituição do produto arrecadado (elementos abstraídos da própria Constituição Federal).

A primeira característica – tributo não-vinculado – é aferida a partir das normas que regem a competência tributária. A Constituição Federal, ao outorgá-la para a instituição das contribuições sociais, delimitando ora as materialidades possíveis, ora

a sujeição passiva, demonstra que a espécie tributária em análise incidirá, tal como os impostos, sobre atividades privadas (faturamento da empresa, receita de concursos, folha de salários, etc.). Paralelamente, há a determinação constitucional de que somente as taxas serão cobradas em virtude da prestação de serviços públicos, desde que sejam específicos e divisíveis. Portanto, a materialidade das contribuições é desvinculada de qualquer atividade estatal.

Com relação à segunda característica – destinação legal do produto da arrecadação –, a Lei Máxima, em seu art. 149¹⁰, permite à União instituir contribuições como instrumento de atuação no âmbito social, corporativo ou interventivo. Assim, as contribuições são instituídas para custear as ações da União nas referidas áreas. Especificamente no âmbito social, o art. 195¹¹ da CF estabelece as formas de custeio da seguridade social. Portanto, as contribuições são criadas com a finalidade específica de custear atuações da União, ou, em outros termos, o produto de sua arrecadação é vinculado à finalidade para a qual foi instituída.

Por fim, estas duas características, por si só, não são suficientes para distinguir as contribuições de todas as demais espécies tributárias. Tanto a espécie “empréstimo compulsório” quanto a “contribuição” apresentam os elementos citados. O critério diferenciador encontra-se na determinação de que a norma que instituir o empréstimo compulsório deve, necessariamente, prever sua restituição

10. “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

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

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

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

aos contribuintes, dentro do período estabelecido quando da sua instituição, previsão que inexistente nas contribuições. Eis, pois, as características primordiais que determinam a espécie tributária “contribuição”.

Com relação às contribuições ao PIS/Importação e à COFINS/Importação, facilmente denota-se a presença dos requisitos apontados:

- a) tributos não-vinculados: nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865/04, os tributos analisados incidem sobre as operações de importação de bens e/ou serviços, atividade eminentemente privada;
- b) destinação legal do produto da arrecadação: o mesmo art. 1º determina que a contribuição foi instituída em prol do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS (LC nº 7/70), bem como para o financiamento da Seguridade Social – COFINS (LC nº 70/91); e
- c) não-restituição: inexistente na Lei nº 10.865/04 qualquer previsão para a restituição dos valores arrecadados.

A conclusão a que se chega é que as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação, embora evadas dos vícios apontados, efetivamente possuem natureza jurídica de contribuição, uma vez que apresentam todos os elementos desta espécie tributária. Em consequência, nada impede que o legislador infraconstitucional, ao aprovisionar o custeio do PIS e da COFINS mediante contribuições incidentes sobre as operações de importação, valha-se desta exceção para proteger o mercado nacional, desde que não desvirtue as finalidades legais.

No entanto, afastando-se momentaneamente do plano jurídico e adentrando o plano econômico e social, não se nega a estranheza que causa o legislador ao criar novas contribuições para proteger os produtos e serviços nacionais. Os impostos, a exemplo das contribuições, também podem possuir, e com frequência possuem, caráter extrafiscal. O Imposto de Importação, por sua própria natureza, não visa primordialmente abastecer os cofres públicos; sua função é

eminentemente extrafiscal, visando à proteção da indústria nacional, conforme observa Hugo de Brito Machado¹²:

Predominantemente, no imposto de importação, é sua função extrafiscal. Ele é muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público.

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disso, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica. (destaques nossos)

Diante disso, é possível ao legislador infraconstitucional valer-se das contribuições para finalidades além daquelas legalmente dispostas. No entanto, deve ser observado se o ordenamento jurídico não dispõe de outros meios para suprir, sorver os “problemas” sociais ou econômicos encontrados. A própria Constituição Federal, diversas vezes, oferece as soluções pretendidas pelo legislador, devendo as contribuições ser reservadas às finalidades precípua determinadas pela Carta Magna.

6. Considerações finais

As contribuições instituídas pela Lei nº 10.865/04, embora constitucionais, são ilegais, uma vez que inexistente a necessária correlação lógica entre sua materialidade (realizar operações de

12. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 207.

importação de bens e/ou serviços do exterior) e sua base de cálculo (valor da operação de importação, acrescido do ICMS e do valor da própria contribuição).

A materialidade do PIS/Importação e da COFINS/Importação, da forma como foram instituídas pela Lei nº 10.865/04, corresponde a “realizar operações de importação de bens e/ou serviços”, cuja base de cálculo é, necessariamente, o valor acordado entre as partes contratantes, em que podem ser incluídos, desde que contratados, os valores do ICMS, da contribuição e quaisquer outros encargos financeiros que acarretem custo ou despesa à confecção do bem ou execução do serviço, bem como à própria operação de importação.

As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação podem ser inseridas no ordenamento jurídico via lei ordinária, embora seja facultativo ao legislador, com base em competência implícita, utilizar lei complementar.

As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação não se confundem com as contribuições ao PIS e a COFINS, instituídas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 70/91; os elementos que formam as hipóteses de incidência são manifestamente diversos, não se confundindo.

Ao legislador infraconstitucional é permitido utilizar a espécie tributária “contribuição” com funções extrafiscais outras além da própria finalidade para a qual a contribuição foi instituída, desde que o ordenamento jurídico não disponha de outros meios para atingir o objetivo pretendido, o que não foi observado no caso das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação.

OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E A COMPENSAÇÃO

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira

Introdução

Com a concretização da hipótese de incidência tributária, ou seja, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária. Em outras palavras, a obrigação tributária decorre de uma situação fática, ao passo que bastam a ocorrência desta e sua adequação à hipótese normativa para que nasça a obrigação. Ela se constitui justamente nesse vínculo entre sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo (contribuinte ou responsável), por meio do qual este deverá pagar àquele determinada quantia em pecúnia por haver realizado o fato gerador que se subsumiu à hipótese normativa.

Se fosse possível uma análise comparativa da obrigação tributária com a obrigação no âmbito civil, poder-se-ia aduzir ser aquela abstrata e ilíquida, e o lançamento, o ato pelo qual a administração tributária, tomando conhecimento da ocorrência do fato gerador, a individualizaria (tornando-a líquida), calculando o montante do tributo, definindo o sujeito passivo, entre outros fatores disciplinados no art. 142 do CTN, que conceitua o lançamento tributário. É dessa forma que a obrigação converte-se em crédito tributário apto a cobrança administrativa, em um primeiro momento, e judicial, posteriormente, se for o caso.

Não havendo o adimplemento voluntário por parte do devedor, pode a Administração Pública cobrar os valores devidos judicialmente ao desapropriar bens do executado, visando à satisfação do crédito figurado no título executivo. Esgotado o prazo fixado em lei, ou mesmo em decisão final proferida em processo administrativo regular para o pagamento, poderá a Fazenda Pública inscrever o crédito em dívida ativa.

É cediço que essa dívida, uma vez regularmente inscrita, goza da presunção de certeza e liquidez, presunção relativa, uma vez

que pode ser elidida por prova irretorquível a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite. A execução fiscal, que objetiva a cobrança da dívida ativa, fundamenta-se justamente neste título executivo.

Os embargos à execução, por outro lado, são o meio utilizado pelo devedor para insurgir-se contra a pretensão do credor, desconstituindo a execução ou o título executivo. É uma ação de caráter dúplice, pois, ao mesmo tempo em que é utilizada como defesa do devedor, possui todas as características de ação, já que, no âmbito do processo de execução, não se discute a existência ou inexistência do direito material consubstanciado no título (tendo em vista a presunção de certeza e liquidez do mesmo).

Por meio dos embargos do devedor, o executado opõe resistência à pretensão do exequente, mas eles não são uma simples resistência passiva, como é a contestação no processo de conhecimento.

O embargante assume a posição de autor, e o embargado, a posição de réu. [...]

Para que a ação executiva se extinga, é necessário mover uma verdadeira *ação de cognição*, que são os embargos do devedor. [...] por meio dos embargos, o executado não apenas se opõe ao pedido do exequente, mas levanta uma controvérsia em torno da existência do direito material, deduzindo em juízo uma pretensão própria, reclamando uma decisão dos órgãos judiciais. (PEREIRA, 2001, p. 140)

Assim, enquanto a execução objetiva o adimplemento do crédito tributário e se alicerça no título executivo, os embargos à execução buscam elidir a eficácia deste, desonerando o sujeito passivo.

De início, faz-se um breve apanhado acerca dos embargos à execução fiscal, abordando a natureza jurídica, os requisitos de admissibilidade e o seu procedimento e, em seguida, o estudo da compensação *lato sensu* especificamente no âmbito tributário. Posteriormente, analisam-se a compatibilidade entre ambos os institutos e sua (não) harmonização com a Constituição Federal.

1. Os embargos à execução fiscal

Os embargos podem ser de mérito, quando se dirigem ao título executivo propriamente dito, ou de forma, quando argüem vícios existentes no processo executivo e buscam impedir a execução. No entanto, não restam dúvidas que a sentença proferida em sede de embargos é de mérito, ao contrário do que afirmam alguns autores que definem os embargos como mera defesa do executado. É cediço que o executado formula pedido expresso de determinada tutela jurisdicional e, por conseguinte, deverá o órgão judicial posicionar-se pela procedência ou não do pedido.

1.1. Natureza jurídica dos embargos à execução

Existe controvérsia no que se refere à natureza jurídica da sentença que julga os embargos à execução fiscal. Parte da doutrina afirma ter ela natureza declaratória, uma vez que se pede por meio dos embargos a declaração da existência ou inexistência do crédito, e, por outro lado, outros doutrinadores aduzem ter a sentença natureza constitutiva negativa, tendo em vista o fato de que a simples declaração de insubsistência do direito afirmado pelo exequente não é suficiente para satisfação do interesse do devedor.

A declaração negativa é, sem dúvida, a base necessária para a oposição de mérito ou para uma ação tendente à restituição do que se apreendeu com a execução ou o ressarcimento correspondente; mas não pode bastar para arrebatar ao título a eficácia formal que lhe é própria (LIEBMAN, 1968, p. 161).

Há quem entenda que a sentença proferida em sede de embargos tem natureza mandamental e também quem afirme que ela tem natureza declaratória ou constitutiva, dependendo da matéria alegada. Se for declarada a inexistência da relação jurídica de direito material ou se ausente qualquer condição da ação, terá a sentença natureza declaratória. Havendo quaisquer vícios relacionados

à matéria processual ou mesmo se os embargos argüirem falta de citação no processo cognitivo, quando correu à revelia, terá a sentença natureza constitutiva negativa. No mesmo sentido:

O escopo do processo de embargos à execução será diverso, dependendo da matéria alegada pelo embargante. Assim, a sentença de mérito, que os extingue, terá natureza constitutiva negativa, se o provimento jurisdicional postulado desfizer o título executivo, tal como na hipótese de falta ou nulidade de citação no processo de conhecimento, e se o processo correu à revelia do réu, ou natureza declaratória, se o provimento jurisdicional declarar a inexistência ou os exatos limites da relação jurídica de direito material que o título aparenta documentar. Poderá ser também declaratória de uma situação de ausência de uma das condições da ação no processo de execução, ou desconstitutiva, no caso da presença de algum vício relacionado à matéria processual. (LUCON, 1996, p. 143-4)

O entendimento majoritário, no entanto, afirma ter a sentença que julga os embargos natureza constitutiva negativa, já que ela, além de declarar a inexistência do crédito, anula a eficácia do título executivo, aniquilando todos os atos preteritamente realizados em virtude dele.

1.2. Requisitos de admissibilidade

Os embargos podem ser caracterizados como ação ou recurso. Embora os embargos constituam-se como meio de defesa do devedor no âmbito do processo executivo, assemelhando-se à figura da contestação no processo de conhecimento, eles também se revestem na qualidade de ação. Assim, têm caráter dúplice, conforme anteriormente asseverado. Trata-se de ação incidental ao processo de execução, em que o executado poderá discutir o que lhe é vedado no âmbito da execução. Em se tratando de ação de conhecimento, deverá obedecer às condições da ação – sob pena de extinção do processo sem julgamento de mérito –, ou seja, as partes devem ser legítimas, o pedido juridicamente possível e há de ser demonstrado o interesse de agir.

O sujeito ativo dos embargos à execução, via de regra, é o sujeito passivo da execução fiscal que há de ter sido devidamente citado para adimplir com a obrigação e, por conseguinte, tenha recaído a penhora sobre seus bens. Assim, pode ser sujeito passivo o devedor, ou contra quem a execução fiscal foi promovida em consonância com o art. 4º da LEF.¹

Enfim, tem legitimidade ativa para propor embargos à execução fiscal o *devedor*, o sócio, o espólio, o fiador, a massa falida, os herdeiros e demais sucessores, o responsável tributário (arts. 134 e 135, CTN), o cônjuge, o réu condenado na pena de multa judicial, criminal, eleitoral, civil, o condenado por tribunal de contas, etc. (OLIVEIRA, 2000, p. 91)

Evidentemente, todas as pessoas elencadas no art. 4º da LEF têm interesse de agir, uma vez que os embargos são o meio útil, adequado e necessário para ilidir a prática dos atos que visam à satisfação do Poder Público por parte do Fisco. Encontra-se, por sua vez, no pólo passivo dos embargos à Fazenda Pública (seja ela federal, estadual ou municipal). Em outras palavras, podem figurar no pólo passivo a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias e fundações públicas.

Deverão os embargos ser tempestivos, ou seja, devem ser propostos em trinta dias, tendo a contagem termos iniciais diferenciados, de acordo com a modalidade da garantia, como se depreende do art. 16 da LEF.²

O prazo para opor os embargos à execução fiscal é fatal e peremptório, podendo gerar preclusão instituída pelo art. 183 do CPC e com as conseqüências previstas no art. 19 da LEF, ele não se renova com reforço ou substituição da garantia. Dessa forma, se levada a efeito a constrição e feita a intimação ao executado,

1. "Art. 4º. A execução fiscal poderá ser promovida contra: I – o devedor; II – o fiador; III – o espólio; IV – a massa; V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI – os sucessores a qualquer título."
2. "Art. 16. O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I – do depósito; II – da juntada da prova da fiança bancária; III – da intimação da penhora."

tem início o decurso do prazo conforme a modalidade da garantia (MOTA, 2002, p. 139).

Cabe ressaltar que, no procedimento executório, a defesa do executado é condicionada, ou seja, o juízo deve ser garantido de acordo com o § 1º do art. 16 da LEF³, que pode ser feito mediante depósito em dinheiro, fiança bancária, nomeação de bens à penhora ou indicação à penhora de bens pertencentes a terceiro, em consonância com o disposto no art. 9º do mesmo instrumento legal.

Por fim, para alguns doutrinadores, a possibilidade jurídica do pedido está contida no interesse processual; para outros, está consumida pelo mérito, porquanto, se houver pretensão desprotegida pela norma, o pedido é rejeitado pelo juiz que adentra no mérito. No entanto, salienta-se que a possibilidade jurídica do pedido, entendida como a terceira condição da ação, é percebida como a possibilidade do pedido do autor ser tutelado pelo ordenamento jurídico.

1.3. Procedimento

Como exaustivamente discutido, é nitente a relação processual entre a execução e os embargos. As partes, via de regra, são as mesmas e ambas as ações giram em torno da mesma relação jurídica, diferindo-se apenas no que tange aos direitos pleiteados, que são antagônicos.

Os embargos à execução fiscal possuem características peculiares, diferenciando-se dos embargos no processo civil, como, por exemplo, no tocante aos prazos. No entanto, por força do disposto no art. 1º da LEF⁴, socorrer-se-ão do Código de Processo Civil subsidiariamente. O procedimento da ação em comento tem seu início com a petição inicial.

3. “Art. 16. [...] §1º Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. [...]”.

4. “Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

1.3.1. *Petição inicial*

A petição inicial dos embargos à execução deve obedecer ao disposto no art. 16, § 2º, da LEF⁵, e tendo em vista o fato de não haver o aludido instrumento legal esmiuçado todos os requisitos a serem observados na exordial, por força dos arts. 270 e 271 do CPC⁶, aplicar-se-á o processo de conhecimento ao processo de embargos. Assim, deverá o embargante formular a petição inicial observando os requisitos constantes nos arts. 282 e seguintes do CPC, e o juiz, por sua vez, deverá examinar se estão todos presentes, podendo conceder prazo para o embargante emendar a inicial ou mesmo rejeitar liminarmente os embargos na forma do art. 739 do CPC.⁷

Embora se trate de ação, como exaustivamente discutido, não se submetem os embargos à distribuição, uma vez que a competência já fora firmada com o ajuizamento do processo executivo principal.

A petição inicial deverá indicar o juiz a que é dirigida (que é o mesmo da ação executiva em função da competência funcional); os nomes, prenomes, estado civil, profissão, domicílio e residência do autor e do réu; o fato e os fundamentos jurídicos do pedido; o pedido, com as suas especificações; o valor da causa, que é o mesmo da ação de execução fiscal, salvo se os embargos forem parciais, caso em que poderão ter valor inferior ao da ação executória.

Ainda no que se refere ao valor da causa, a sua omissão, via de regra, não acarreta o indeferimento da inicial, visto que geralmente é o mesmo da execução fiscal – processo principal. No caso de embargos parciais, a fixação do valor da causa é indispensável e deverá ser dada em consonância com o valor constante do seu

-
5. “Art. 16. [...] § 2º No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.”
 6. “Art. 270. Este Código regula o processo de conhecimento (Livro I), de execução (Livro II), cautelar (Livro III) e os procedimentos especiais (Livro IV). Art. 271. Aplica-se a todas as causas o procedimento comum, salvo disposição em contrário deste Código ou de lei especial.”
 7. “Art. 739. O juiz rejeitará liminarmente os embargos: I – quando apresentados fora do prazo legal; II – quando não se fundarem em algum dos fatos mencionados no Art. 741; III – nos casos previstos no Art. 295.”

objeto, sobre o qual incidirá o pagamento das custas e honorários advocatícios.

Ainda são requisitos que devem constar na petição inicial as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados – há de se ressaltar que o embargante não deve só protestar pelas provas, como ocorre factualmente na *práxis* jurídica, mas especificá-las; caso contrário, poderá sofrer prejuízos.

Essa prática pode ensejar graves prejuízos ao embargante, na eventualidade de vir o juízo a entender configurada a preclusão do art. 183 do CPC, por não terem as provas sido indicadas, especificamente, quando da propositura dos embargos à execução, nos termos do art. 282, VI, do CPC. Em se tratando de embargos do devedor, é de fundamental importância requerer de pronto, como prova a ser produzida, a requisição do procedimento administrativo que gerou o crédito tributário, para consulta e indicação de peças a serem trasladadas aos autos. (CAIS, 2004, p. 620).

Embora também conste como requisito no inciso VII do art. 282 do CPC o requerimento para a citação do réu, nos embargos à execução fiscal não existe citação, mas intimação do exequente-embargado para, querendo, defender a cobrança impugnando os embargos. Dessa forma, também deverá constar na petição inicial o pedido de intimação da Fazenda Pública, em consonância com o disposto no art. 17 da LEF.⁸

De acordo com o art. 283 do CPC⁹, as provas documentais imprescindíveis para as alegações do embargante devem acompanhar a exordial. Os documentos poderão ser dispensados na possibilidade de já constarem no processo de execução fiscal, e também poderão deixar de ser produzidos caso se demonstre pelo embargante que o título executivo sobre o qual se embasa a Fazenda Pública somente pode ser desconstituído mediante a produção de outra espécie

8. “Art. 17. Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.”

9. “Art. 283. A petição inicial será instruída com os documentos indispensáveis à propositura da ação.”

de prova. Assim, a propositura da petição inicial desacompanhada da prova documental indispensável acarretará o indeferimento da mesma, salvo se já estiver nos autos da execução fiscal ou for necessária produção de outro tipo de prova, como supramencionado.

1.3.2. Impugnação

Uma vez garantido o juízo, na forma do já trasladado art. 16, § 1º, da LEF, e opostos os embargos, o juiz proferirá o despacho de admissibilidade dos embargos, que determinará a suspensão da execução fiscal, de acordo com o que dispõe o art. 739, § 1º, do CPC¹⁰, e também a intimação do Fisco para eventual impugnação. Cabe mencionar que tal intimação deverá ser pessoal para este ato, nos termos do art. 25 da LEF¹¹, consentâneo com a Súmula 240 do antigo TFR¹², e que o Fisco disporá do prazo de trinta dias para impugnar os embargos, onde defenderá a cobrança, de acordo com o art. 17 da LEF.

A impugnação do exequente embargado equivale à contestação no âmbito do procedimento ordinário do Código de Processo Civil. Evidentemente, se a Fazenda Pública não impugna os embargos, será revel em sentido amplo; no entanto, não sofrerá o principal efeito da revelia (a presunção da veracidade dos fatos alegados pelo argüente), pois é detentora de documento presumivelmente eficaz para satisfazer a sua pretensão. Há inclusive falar-se em presunção de legalidade dupla do título executivo.

Nesse assunto, é de se considerar, ainda, que a presunção de legalidade é dupla, uma vez que existe tanto o interesse público na atuação do ente público como o próprio título executivo e seus atributos de liquidez, certeza e exigibilidade. Além disso, não existirão os efeitos da revelia porque a falta de manifestação do representante da Fazenda Pública não

10. "Art. 739. [...] § 1º Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo."

11. "Art. 25. Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente."

12. "A intimação do representante judicial da Fazenda Pública, nos embargos à execução fiscal, será feita pessoalmente".

pode elidir os direitos indisponíveis de que são detentores o Estado e seus entes autárquicos. (OLIVEIRA, 2000, p. 157)

No entanto, cabe mencionar que, sendo a Fazenda Pública revel, embora lhe escapando o principal efeito da revelia, poderá a lide ter seu julgamento antecipado de acordo com o que dispõe o art. 330, II, CPC.¹³ Todavia, o Fisco livrar-se-á de todos os efeitos dela quando a matéria versar sobre direitos indisponíveis, consoante a Súmula 256 do TFR¹⁴ e por força do art. 320, II, CPC.¹⁵ No mesmo sentido: “Sendo indisponíveis os direitos da Fazenda Pública, porque a ela não se aplica o princípio dispositivo, incide o art. 320, II, do CPC, que afasta os efeitos da revelia” (BOTTESINI, 2000, p. 194).

Uma vez impugnados os embargos, tem-se o início da fase instrutória. Havendo necessidade, o juiz designará audiência de instrução e julgamento. Ora, sabe-se que a obrigação tributária decorre de lei, e, assim, quase nada será objeto de prova testemunhal ou mesmo de exame pelo juiz em audiência de instrução. Por outro lado, caso a matéria dos embargos verse sobre direito, ou sendo ela de direito e de fato, mas com prova exclusivamente documental, não será necessária a audiência e o juiz deverá sentenciar no prazo de trinta dias.

1.3.3. *Sentença e recursos*

A sentença¹⁶ é o ato final pelo qual o juiz encerra o processo analisando ou não o mérito da demanda e, no caso de analisar, deverá decidir pela procedência ou não do pedido. Ela deve ser exarada observando os requisitos constantes do art. 458 do CPC, que diz ser necessário constar na sentença o relatório que conterá os nomes das partes, a suma do pedido e da resposta do réu, bem como o registro das principais ocorrências havidas no andamento do pro-

13. Código de Processo Civil. Art. 330, II: “O juiz conhecerá diretamente do pedido, proferindo sentença: [...] II - quando ocorrer a revelia.”

14. TFR. Súmula 256: “A falta de impugnação dos embargos do devedor não produz, em relação à Fazenda Pública, os efeitos da revelia”.

15. Código de Processo Civil. Art. 320, II: “A revelia não induz, contudo, o efeito mencionado no artigo antecedente: [...] II - se o litígio versar sobre direitos indisponíveis; [...]”.

16. Acerca da natureza jurídica da sentença vide item 1.1.

cesso; a fundamentação, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito; e o dispositivo, que é a decisão propriamente dita, onde o juiz resolverá as questões que as partes lhe submeteram.

Em se tratando de embargos manifestamente protelatórios, o juiz poderá condenar o executado-embargante a pagar multa não excedente a um por cento sobre o valor da causa e a indenizar a parte contrária dos prejuízos que esta sofreu, mais honorários advocatícios e todas as despesas que efetuou, como pena por litigância de má-fé em consonância com os arts. 17 e 18 do CPC. Por fim, deverá a sentença condenar o vencido a arcar com os honorários advocatícios (sucumbência).

No tocante aos recursos, a apelação poderá ser interposta caso a sentença rejeite os embargos ou se os julgar improcedentes, caso em que será recebida com efeito meramente devolutivo. Do contrário, se os embargos forem julgados procedentes, terá a apelação efeito devolutivo e suspensivo.

Das decisões interlocutórias caberá agravo, retido ou de instrumento. No entanto, sabendo-se que do despacho de citação nos embargos à execução não cabe recurso e que o ato que rejeita liminarmente os embargos tem natureza de sentença, as impugnações via agravo são restritas às decisões interlocutórias, tais como as que indeferem o pedido de prova pericial ou testemunhal ou as não definitivas praticadas em audiência de instrução e julgamento. (OLIVEIRA, 2000, p. 165).

Por fim, os embargos infringentes ou de declaração poderão ser interpostos no prazo de dez dias em face das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 obrigações do Tesouro Nacional, bem como daquelas sentenças dadas em sede de embargos à execução fiscal.

2. A compensação

A palavra “compensação” deriva do latim *compensatio*, de *compensare* (contrapesar, contrabalançar), ou seja, induz à noção de duas obrigações devidas reciprocamente por dois indivíduos que,

depois de contrapesados os respectivos créditos e débitos, verificar-se-á pela dedução o credor e devedor. Assim, por meio da compensação, fazem-se o encontro e a liquidação de encargos recíprocos de dois devedores.

O antigo Código Comercial já dispunha sobre a compensação em seu art. 439, que dizia que, se um comerciante fosse obrigado a outro por certa quantia de dinheiro ou efeitos e o credor fosse obrigado ou devedor a ele em outro tanto mais ou menos, caso as dívidas fossem igualmente líquidas e certas ou os efeitos de igual natureza e espécie, o devedor demandado pelo outro tinha o direito de exigir que se fizesse a compensação. O referido dispositivo foi revogado pelo Código Civil de 2002.

Consoante o Novo Código Civil, em seu artigo 368, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Dessa forma, percebe-se que, no âmbito privado, a compensação visa extinguir débitos e créditos recíprocos referentes a obrigações equivalentes entre os respectivos titulares, até a importância que eles se equivalham.

2.1. A compensação no direito tributário

No direito tributário, a compensação já não tem o mesmo alcance, vez que o crédito tributário tem natureza pública e é alcançado por normas disciplinadoras do interesse público que, por sua vez, ocupam posição de supremacia em face do interesse particular. O instituto da compensação nasce como corolário da busca pela praticabilidade, ao passo que a lei permite a realização de um só pagamento pelo saldo da dedução dos créditos e débitos contrapostos, ao contrário de dois pagamentos. Neste sentido:

Funda-se na justiça e na equidade, revelando significativa utilidade, pois objetiva (implicitamente) evitar a multiplicação de providências administrativas e demandas judiciais. Notória a vantagem da compensação na medida em que inúmeras transações se entrecruzam em sentidos

diversos. Dessa forma, poupam-se várias complicações e ônus, em razão da simples amortização dos créditos recíprocos, eliminando-se repetidas transferências ou movimentações de dinheiro e os naturais riscos de atrasos, perdas etc. (MELO, 2004, p. 283).

Tal instituto foi acolhido pelo Código Tributário Nacional com algumas peculiaridades. São requisitos essenciais da compensação tributária: autorização legal (que decorre do princípio da reserva legal), obrigações recíprocas e específicas entre o Fisco e o contribuinte e dívidas líquidas e certas.

Embora a compensação esteja locada no capítulo das modalidades extintivas do crédito tributário¹⁷ – porque de fato se trata de instrumento eficaz para tanto –, a efetiva extinção do crédito nem sempre vai ocorrer. Basta vislumbrar a hipótese em que o crédito tributário seja superior ao débito do Fisco. Nesse caso, o crédito subsistirá pela parte sobejante do tributo correspondente, embora tenha-se operado a compensação.

De acordo com o art. 170 do CTN, a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Dispõe também no parágrafo único que, sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Pode-se subentender que deve haver lei específica (ordinária) regulamentando a compensação. A lei complementar é para elencar as hipóteses e a compensação, embora esteja arrolada como hipótese extintiva do crédito tributário (que deve ser vista com desvelo, em virtude da possibilidade da não-extinção), precisa ser regulamentada por lei específica.

17. Código Tributário Nacional. Art. 156: “Extinguem o crédito tributário: [...] III – a compensação; [...]”.

2.1.1. Tipos de compensação

A compensação pode ser legal, quando feita nos termos da lei (é o caso da compensação fiscal, vez que o tributo é *ex-lege*, indisponível pelo Estado-Administração); voluntária, quando presente o elemento volitivo, ou seja, quando decorrer da vontade das partes; e judicial, quando a dívida se faz líquida e certa por decisão judicial. (COELHO, 2005, p. 846).

O instituto em comento tem como pressupostos a existência de duas dívidas recíprocas (objeto da amortização), que devem ser fungíveis (esse requisito nasce como corolário do princípio legal de que ninguém poderá ser obrigado a receber coisa diversa da que lhe é devida) e exigíveis (pode-se pleitear o seu pagamento em juízo).

Como modalidade extintiva da obrigação tributária, a compensação guarda como pressuposto a existência de duas relações jurídicas distintas, por inversas: o credor, na primeira relação, apresenta-se como devedor na segunda e vice-versa. Conquanto atinente à teoria geral das obrigações, é bom que se ressalte que a compensação, no específico campo tributário, só se opera mediante lei que a autorize, ali residindo (na seara tributária) outras tantas peculiaridades [...] (CONRADO, 2003, p. 97).

Melo (2004, p. 284) excetua hipóteses em que a compensação não necessitará da lei autorizando e disciplinando seu procedimento, por já haver expressamente previsto na Carta Magna, quais sejam elas: a apuração do IPI¹⁸ e do ICMS¹⁹, no entanto, *data maxima venia*, ousa-se discordar deste entendimento, tendo em vista o fato de que o que se compensa ou se diminui do *quantum* devido a título de tais tributos é tão-somente o que já fora recolhido em operações anteriores. Ou seja, faltarão os pressupostos necessários à configu-

18. Constituição Federal. Art. 153, §3º, II: "O imposto previsto no inciso IV (IPI) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

19. Constituição Federal. Art. 155, §2º, I: "O imposto previsto no inciso II (ICMS) atenderá ao seguinte: será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal".

ração da compensação, uma vez que não existem obrigações correlatas, tampouco débitos correspondentes (pois os débitos anteriores já foram extintos), faltando a essência da compensação, que supõe a existência de obrigações recíprocas, uma neutralizando a outra.

Essa minoração do *quantum* do débito do ICMS ou IPI constitui-se de operação imprescindível para o cálculo normal do *quantum debeat* do imposto, tendo em vista as leis que os disciplinam – que pregam pela não-cumulatividade. Dessa forma, não se trata de pagamento via compensação, mas de compensação de débitos e créditos em razão da não-cumulatividade, objetivando apurar o valor devido para o conseqüente pagamento.

O art. 170-A do CTN veda a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de acordo com a LC nº 104, de 10.1.2001. Isso porque, antigamente, o contribuinte que entendesse ter crédito tributário contra a Fazenda Pública e, em decorrência disso, ingressasse em juízo para o reconhecimento do crédito, no mais das vezes lhe era concedida liminar e, conforme os débitos iam surgindo, iam sendo compensados. No entanto, se ao término o pedido fosse julgado improcedente, o contribuinte teria compensado crédito inexistente, fazendo surgir para o Fisco um grande risco. Daí o porquê de hodiernamente ser proibida a compensação antes do trânsito em julgado.

3. Os embargos à execução fiscal e a compensação

Numa retrospectiva histórica, percebe-se a vedação à compensação em vários instrumentos legais, como por exemplo, no livro IV, título LXXVIII, das Ordenações Filipinas²⁰ que, conquanto a admitisse, não o fazia quando em se tratando de dívidas fiscais, e é curioso perceber que àquela época já se invocava, nesses casos, em

20. Disponível em: <<http://www.uc.pt/ihti/proj/filipinas/l4p895.htm>>. Acesso em: 23 fev. 2006.

termos, a supremacia do interesse público, pois, sob o argumento de que a arrecadação fiscal destinava-se a custear os serviços públicos, não podia o particular, pleiteando a compensação, lesar o interesse público. O Decreto-lei nº 960/38²¹, em seu art. 17, também vedava a compensação.

A Lei de Execução Fiscal foi elaborada durante os “anos de chumbo”, época em que a compensação não era amplamente autorizada por lei, o que talvez explique a positivação da malsinada vedação (SEGUNDO, 2004, p. 301).

3.1. O art. 16, § 3º, da LEF e os princípios do ordenamento jurídico pátrio

O § 3º do art. 16 da LEF²² veda a possibilidade da compensação em sede de embargos à execução. Tal proibição pode ser verificada nos julgados colacionados a seguir.

A 2ª Turma do STJ decidiu, em 19.3.1988, que “o aproveitamento tardio dos créditos do ICMS, realizado com o propósito de diminuir o valor do débito declarado, implica em compensação inoponível em execução fiscal por força do art. 16, § 3º, da Lei 6.830, de 1980”. (RESP 84.433-SP, rel. Min. Ari Pargendler, *DJ* 19.3.1998). Igualmente, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança, a 1ª Turma do STJ, em acórdão que foi relator o Min. Milton Luiz Pereira assentou: “O bem oferecido à penhora deve adequar-se à ordem legalmente estabelecida, só admitindo-se a compensação de créditos quando expressamente autorizada em lei. No caso, inclusive

21. Decreto-Lei nº 960 de 1938: Art. 16. “O réu deduzirá a sua defesa por meio de embargos, dentro de dez dias contados da data da penhora, ou no caso do artigo 10, parágrafo único, da entrada da precatória no cartório do Juízo deprecante. Nesse prazo deverá alegar, de uma só vez articuladamente, toda a matéria útil à defesa, indicar ou requerer as provas em que se funda, juntar aos autos que constarem de documentos e, quando houver, o rol de testemunhas, até cinco. Parágrafo único. Quaisquer exceções, dilatórias ou peremptórias, serão argüidas como preliminares dos embargos, e juntamente com estes processadas e julgadas. Art. 17. Nos processos desta natureza não se admite reconvenção ou compensação”.

22. Lei de Execução Fiscal. Art. 16, §3º: “Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos”.

está vedado (art. 16, §3º da lei 6.830/80)". (Processo nº 198-SP, 20.6.1994, *DJ* 22.8.1994, p. 21204).

De fato, numa análise perfunctória, perceber-se-ia, no mínimo, incoerência entre ambos os institutos, pois, se por um lado os embargos à execução visam desconstituir o crédito tributário, a compensação, ao contrário, afirma a sua existência. Mas, e se a Fazenda Pública reconhece administrativamente as deduções do contribuinte e, por algum motivo, executa esses créditos? Não poderia o embargante alegar ter havido pretérito encontro de dívidas em sede de embargos, tendo em vista a vedação expressa do art. 16, § 3º, da LEF?

Tal proibição não é acertada, e o referido dispositivo da Lei de Execução Fiscal deveria ser abolido do ordenamento jurídico. Machado Segundo (2004, p. 301) aquiesce à inadequação desta regra proibitiva:

Não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público, reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de suas dívidas, e, paralelamente, exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor lhe deve. Coexistindo débitos e créditos compensáveis, o encontro de contas é medida que se impõe, não apenas por conta do disposto no art. 74 da Lei 9.430/96, mas também como decorrência lógica da própria razoabilidade. Nem se alegue que o crédito que o executado afirma possuir pode não existir, ou não ser suficiente para extinguir por compensação toda a quantia executada: essas questões são "de mérito", e devem ser discutidas no âmbito dos embargos à execução. O que não é possível afastar – sem exame – toda e qualquer questão relacionada à compensação, apenas porque o art. 16, §3º, da LEF o determina. (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 301).

O direito à compensação encontra-se alicerçado na Constituição Federal, que garante aos cidadãos o direito à propriedade em seu art. 5º, *caput*.²³ O crédito, não restam dúvidas, integra o

23. Constituição Federal. 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, [...]"

patrimônio do cidadão e, em não se admitindo a compensação do direito subjetivo do sujeito passivo (débito da Fazenda Pública) com o direito objetivo do Fisco (crédito tributário), percebe-se claramente configurado o confisco. Assim, não poderia uma lei infraconstitucional (LEF – 6.830/80) dispor diferentemente da Carta Magna. Ocorre que esta última foi promulgada em 1988, ou seja, após a Lei de Execução Fiscal, o que leva a crer que o dispositivo em comento (art. 16, § 3º, LEF) não fora recepcionado por confrontar nitidamente com a garantia ao direito ao crédito concedida pela Constituição Federal.

Além de ofender o direito à propriedade, o preceito em discussão ataca flagrantemente o direito à tutela jurisdicional efetiva por parte do embargante, que não disporá de instrumento hábil para fazer valer seu direito subjetivo à compensação. Ao contrário, prevalecerá o direito objetivo da Fazenda Pública de receber seu crédito tributário e, por contar com a vedação à compensação – que não deixa de ser uma “prerrogativa” –, obrigará o sujeito passivo a pagar o débito e discutir o seu crédito em ação de conhecimento, para só então voltar à via executiva e se submeter ao precatório.

É conhecida por todos a dolorosa fila dos precatórios; o contribuinte, neste ensejo, fica à espera do adimplemento por parte do Fisco por anos a fio. Em se admitindo a compensação em sede de embargos, tal via seria abreviada, sem falar em inúmeros outros benefícios que tal permissão concederia, como, por exemplo, a economia de esforços por parte do Poder Judiciário – que se encontra abarrotado de processos –, bem como das partes envolvidas, ou seja, a compensação nos embargos apresenta-se inclusive como medida de economia processual, desafogando a máquina judiciária.

Dentro do princípio do devido processo legal, estão vários outros, inclusive o princípio da efetividade. Processo devido é processo efetivo, isto é, deve propiciar o resultado que dele se espera e, assim, as leis devem ser feitas e as decisões magistrais tomadas no sentido de não obstaculizar a efetividade do processo. No caso em questão, já se comprovou que tal proibição torna a tutela jurisdicional ineficaz, pois deixa o executado-embargante sem meios eficientes para fazer prevalecer o seu direito.

Nesta linha de raciocínio, acaba tocando inclusive o princípio da inafastabilidade, consagrado no art. 5º, XXXV, da CF.²⁴ Embora ele garanta expressamente pura e simplesmente o direito de acesso aos Tribunais, em outras palavras, conquanto ele preveja o direito de ação, não pode ser encarado como simples direito de ir a Juízo, mas também de ter um processo adequado, célere e eficaz. Não basta poder ingressar nos Tribunais, é necessário que o processo seja capaz, efetivamente, de atingir os seus resultados. Assim, o referido dispositivo constitucional visa o acesso fácil aos que reclamam proteção de seus direitos e, implicitamente, preceitua que deve ser assegurado, pelo procedimento, que cada parte possa influir concretamente no convencimento do juiz para obtenção de um resultado justo. Há falar-se inclusive em acesso à ordem jurídica justa quando se refere ao acesso à Justiça²⁵.

Não é difícil constatar os inúmeros princípios e dispositivos constitucionais afrontados pelo disposto no art. 16, § 3º, da LEF. Além dos já elencados, pode-se perceber a ofensa ao princípio da isonomia, que prega o dever de se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida em que se desigualem; no entanto, verifica-se o patente tratamento diferenciado concedido à Fazenda Pública, que pode cobrar o que lhe é devido sem pagar o que deve.

No tocante à isonomia, em defesa da Fazenda Pública, poder-se-ia alegar a supremacia do interesse público sobre o particular, mas a obediência aos princípios constitucionais, visando à manutenção da ordem jurídica, também faz parte do interesse público e, portanto, supremo.

O interesse público é alegado frequentemente ao se defender a vedação à compensação, aduzindo serem os créditos tributários

24. CF, art. 5º: "XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito".

25. Com o acesso aos Tribunais garantido constitucionalmente e o conseqüente aumento na busca pela justiça, houve uma crise dentro do Poder Judiciário, no sentido de que o processo passou a demorar mais do que deveria. Logicamente, quando mais se pugnou pelo maior acesso à Justiça, mais a resposta se tornou tardia. Às vezes, por ser tardia, a resposta é inútil. Daí a preocupação dos processualistas hodiernos, que buscam modificar a legislação no sentido de tornar o processo efetivo (processo de resultado).

pertencentes à coletividade, não podendo ser compensados com créditos individuais de contribuintes. Ocorre que, corroborando o explanado por Machado (2005, p. 216), tal argumento, além de ser próprio das teses autoritárias, é inconsistente pelo fato de que, se os créditos da Fazenda Pública são créditos de todos, também os seus débitos são, não havendo qualquer óbice à compensação.

Observa-se claramente a concessão de tratamento diferenciado à Fazenda Pública em detrimento dos cidadãos. É absurda essa prerrogativa concedida com a vedação imposta no art. 16, § 3º, LEF, pois autoriza o Fisco a cobrar tributos quando ele próprio é manifestamente devedor, sem que seja permitido ao sujeito passivo sequer pleitear a compensação. O Estado acaba cobrando tributos e não pagando seus débitos. Além de ser vergonhoso, traz inúmeros malefícios aos contribuintes, que, muitas vezes, vêm-se de mãos atadas e sem recursos suficientes para manter a atividade profissional por não receberem seus créditos contra o Estado – que, por sua vez, é inexorável em suas cobranças, inclusive apoderando-se de bens do sujeito passivo em sede de execução fiscal.

É inteligível que se outorgue tratamento diferenciado à Fazenda Pública, concedendo-lhe prerrogativas, levando-se em consideração que faz parte do Estado – que avocou para si a obrigação de propiciar o bem comum, devendo, portanto, prevalecer o interesse público sobre o interesse do particular –, contudo, há de se avaliar se tais prerrogativas concedidas não obstruem a efetividade do processo ou mesmo se não lesam o princípio da isonomia.

Outro princípio ardentemente atingido é o da moralidade, pois a vedação, na prática, finda por autorizar a Fazenda a não solver seus débitos; em contrapartida, autoriza-lhe exigir o pagamento de seus créditos, o que contraria a própria razoabilidade que norteia a compensação na seara cível (MACHADO SEGUNDO, 2004, p. 302).

Já existem precedentes na jurisprudência autorizadores da compensação em sede de embargos, desde que atendidos os requisitos legais que a autorizam.²⁶

26. STJ, RESP 120.152/RS, 18.6.1998, DJ 24.8.1998, p. 12, 1ª Turma, rel. Humberto Gomes de Barros.

3.1.1. A normatização da compensação

De acordo com o Código Civil de 1916, os casos em que se discutem créditos de natureza tributária devem observar o disposto na legislação fiscal própria. Dessa forma, o art. 1.017 afasta expressamente a aplicação da legislação civil. Assim, a compensação no âmbito tributário deve ser meticulosamente regida por lei própria, exprimindo o caráter estritamente vinculado da atividade administrativa do agente fazendário que não encontra espaço para discricionariedade.

Cumprido salientar, contudo, que a compensação em sede de embargos nada tem a ver com concessão de discricionariedade ao agente (vedada em razão do princípio da estrita legalidade²⁷, da supremacia e da indisponibilidade do interesse público²⁸ que a Administração Pública está acometida).

Por sua vez, o Código Civil de 2002 previu, em seu art. 374, que a matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, seria regida por ele, ou seja, à compensação de dívidas fiscais e parafiscais dever-se-iam aplicar os arts. 368 a 376 do instrumento legal em comento, e não mais o art. 170 do CTN, que só a permitia em hipótese especial (DINIZ, 2003, p. 294).

Essa disposição foi revogada pela Medida Provisória nº 75, de 24.10.2002, que foi rejeitada pelo Congresso Nacional, mas novamente revogada pela MP nº 104, de 09.1.2003, que fora convertida na Lei nº 10.677, em 22.5.2003. A revogação em comento não encontra razão de ser, pois se trata a compensação de direito inerente às relações obrigacionais; dessa forma, sua normatização deveria decorrer do direito civil, pois não é própria da relação de tributação enquanto categoria especial de relação obrigacional, mas das relações obrigacionais em geral (MACHADO, 2005, p. 213).

Segundo Troianelli (2002, p. 32-3), na medida em que o CTN delegou aos diversos legisladores ordinários – federal, estadual e

27. O administrador não pode agir consoante sua vontade, mas sua atuação deve ser precedida de uma lei.

28. O administrador não tem o poder de disponibilizar o interesse público, consistindo sua obrigação na sua preservação.

municipal – a função de dispor sobre a compensação em matéria tributária, cada ente teria ampla liberdade para tanto, desde que não contrariasse as regras gerais contidas no art. 170. Sendo a instituição do Novo Código Civil competência privativa da União, deveria o art. 374 exercer para os tributos federais o papel previsto no art. 170.

4. Considerações finais

É cediço que a obrigação tributária não goza de auto-executoriedade. Assim, se o sujeito passivo da referida obrigação é devidamente notificado, mediante lançamento, da existência do crédito tributário e, por alguma razão, este não a adimple, o simples não-pagamento do tributo no prazo estipulado dá azo à Fazenda Pública para exigir seu crédito judicialmente. O Fisco formaliza, então, o título executivo extrajudicial (inscrevendo o crédito em dívida ativa, tornando-o líquido e certo para a conseqüente obtenção da CDA que possibilitará o ingresso do Fisco em juízo), o qual instruirá a execução fiscal. A execução fiscal é, portanto, o meio pelo qual a Administração Pública busca a satisfação do crédito inadimplido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Proposta a execução fiscal, tem o sujeito passivo direito de defender-se por meio dos embargos, que se constituem em ação de conhecimento autônoma incidental à execução, em que o executado-embargante tentará desconstituir a execução ou elidir a eficácia do título executivo que alicerça a execução fiscal, não se restringindo a contestar pontos nela contidos, mas com a possibilidade de levantar controvérsias em torno do direito material.

A Lei nº 6.830/80 (LEF) expõe diretrizes que a execução fiscal deverá perfilhar. Mais precisamente em seu art. 16, § 3º, veda a possibilidade da compensação em sede de embargos. Ou seja, o contribuinte que possui crédito com a Fazenda Pública não poderá pleitear nos embargos à execução que seu débito com o Fisco se compense com o seu crédito.

Por todo o exposto, acredita-se não haver sido o art. 16, § 3º, da LEF recepcionado pela Constituição Federal de 1988 por atentar flagrantemente contra alguns princípios nela insertos, como isonomia e moralidade do devido processo legal e da economia processual, garantia ao direito à propriedade.

Finalmente, crê-se que a compensação, por se tratar de direito inerente às relações obrigacionais, deveria ter sua normatização disciplinada pelo direito civil. E, assim, ter-se-ia dado o primeiro passo rumo à consagração do fim dos privilégios injustificadamente concedidos à Fazenda Pública, estabelecendo-se a isonomia.

Referências bibliográficas

- BOTTESINI, Maury Ângelo et al. *Lei de execução fiscal comentada e anotada*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Compensação tributária e processo*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- DINIZ, Maria Helena. *Código civil anotado*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. *Embargos do executado: oposições de mérito no processo de execução*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.
- LUCON, Paulo Henrique dos Santos. *Embargos à execução*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. São Paulo: Atlas, 2004.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MOTA, Roberta Ferreira de Andrade. Embargos à Execução Fiscal. In: _____ (Coord.). *Direito Processual Tributário*. Manaus: Editor Fiscal, 2002.

- OLIVEIRA, Vallisney de Souza. *Embargos à execução fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- PEREIRA, Rosalina P. C. Rodrigues. *Ações prejudiciais à execução*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A compensação do indébito tributário e o Novo Código Civil. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 81, jun. 2002.
- UNIVERSIDADE DE COIMBRA. INSTITUTO DE HISTÓRIA E TEORIA DAS IDÉIAS. *Ordenações Filipinas on-line*. Disponível em: <http://www.uc.pt/ihti/proj/filipinas/14p895.htm>. Acesso em: 23 fev. 2006.

A RETENÇÃO NA FONTE NAS REMESSAS AO EXTERIOR E A LEGITIMIDADE DO SUBSTITUTO REQUERER A RESTITUIÇÃO DE VALORES

José Maria Arruda de Andrade, Enio Zaha e
Rodrigo Beleza Marques

1. Introdução

O presente artigo aborda a legitimidade do substituto tributário, nos casos de retenção na fonte, pleitear administrativamente ou judicialmente os valores que reteve indevidamente (por exemplo, diante de uma ilegalidade ou mesmo divergência entre interpretações sobre a aplicação da legislação sobre o Imposto de Renda).

A problemática decorre das diferenças entre a obrigação do responsável pela retenção e a obrigação do contribuinte. Além disso, tradicionalmente, a questão encontra resposta negativa na doutrina e na jurisprudência, tendo em vista que, em geral, o responsável retém o valor do contribuinte e o repassa ao Estado, de modo que seu patrimônio não é afetado pelo cumprimento da obrigação tributária.

Há casos em que, contratual e documentalmente, demonstra-se que o responsável é obrigado a elevar o valor pactuado, de forma a permitir que todas as retenções não alterem o preço final que o contribuinte pretende receber. Em outros termos, o valor utilizado como base da retenção ressalta que todo o ônus da operação é atribuído exclusivamente ao responsável (fonte pagadora).

Nesse contexto, quando se revela indevida a retenção (por exemplo, nas remessas ao exterior de determinados serviços que não deveriam ser tributados), resta analisar como e quem poderia requerer tal devolução ou se ela seria impossível.

2. A natureza da obrigação da fonte retentora do imposto sobre a renda

A relação tributária é jurídica pessoal, que une um credor (em geral, o Fisco) 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 CTN define essas duas figuras:

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

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.¹

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, I, da CF e art. 97 do CTN). No caso do contribuinte, somente pode ser considerado aquele que possui relação direta com o fato gerador da norma tributária, sendo 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,

1. Por sua vez, o art. 128 do CTN estatui que “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Há discussão doutrinária sobre se todas as formas de responsabilidade estariam contempladas nesse artigo. Em sentido positivo, ver: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

já que a relação é indireta e, portanto, não pode ser estabelecida sem o devido nexo causal.

As convenções particulares entre as pessoas, disciplinando a responsabilidade de cada uma quanto ao pagamento dos deveres tributários decorrentes de seus negócios, não geram efeitos ou não são oponíveis contra o Fisco, conforme o art. 123 do CTN.² Essas convenções, todavia, podem justificar eventuais ações de regresso contra o real devedor da obrigação tributária quando a responsabilidade recair de forma não justificada a um terceiro que não o contribuinte original.

A redação e a concepção teórica adotadas pelo Brasil, no tocante aos responsáveis tributários, expressam a posição teórica do autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, o jurista Rubens Gomes de Sousa. Desde sua época, a doutrina costuma distinguir entre os *responsáveis por transferência* e os *responsáveis por substituição*. Naquela por transferência, a obrigação tributária reputa-se devida contra o contribuinte e, posteriormente, diante de algum fato específico, torna-se devida também pelo responsável. Esse tipo de responsabilidade ocorre na sucessão de direitos e na eleição de terceiros pelo CTN, como os administradores e sócios de sociedades ou os tabeliães e escrivães naqueles tributos incidentes no momento do registro de atos específicos, como a transferência de imóveis.

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. O caso mais antigo em nosso sistema jurídico é o da retenção na fonte no ato do pagamento.

2. "Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes".

No Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), por exemplo, a figura do beneficiário da renda (o contribuinte) está, desde logo, substituída por terceiro, qual seja, a fonte pagadora.

Concordando com essa definição, e por consequência com a classificação do professor Rubens Gomes de Sousa, temos o exemplo de Fábio Leopoldo Oliveira³, que, ao tratar da diferença entre responsabilidade por transferência e por substituição, afirma que, na última, a transferência da sujeição passiva ocorre concomitantemente com a ocorrência do fato gerador, momento em que a lei já elege como obrigada ao pagamento pessoa diversa do contribuinte.

Conforme expõe Brandão Machado⁴, cuja análise de direito comparado no caso de retenção na fonte do imposto de renda já se tornou obrigatória, a doutrina italiana⁵ entende “que na tributação na fonte ocorre um fenômeno jurídico de substituição, no qual o devedor do rendimento substitui o seu credor, passando a ser o sujeito passivo da obrigação tributária”.

No entanto, há tributaristas italianos que entendem de modo diverso, como Enrico Allorio⁶, para quem “o chamado

3. OLIVEIRA, Fábio Leopoldo. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 197-9.
4. MACHADO, Brandão. Notas de direito comparado: tributação na fonte e substituição tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 77. A continuação deste artigo foi publicada em: Ainda a substituição tributária. *Direito Tributário Atual*, n. 19, p. 12-5.
5. Por exemplo, Achille Donato Giannini (*Concetti fondamentali di diritto tributario*. Turim: Utet, 1956. p. 251-61), que classifica o responsável por restituição como sujeito passivo da obrigação tributária, tecendo as seguintes definições: “Oltre al soggetto passivo dell'imposto, di cui si è delineata finora la nozione, la legge tributaria molte volte dichiara obbligata al pagamento del tributo, o anche all'adempimento di altri doveri fiscali, una diversa persona che può denominarsi 'responsabile d'imposta' [...] La legge tributaria, nell'estendere le obbligazioni d'imposta a persone diverse dal soggetto passivo, può fare ancora un passo innanzi, sostituendo completamente al soggetto medesimo, nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, una diversa persona, la quale prende il posto del primo, e è quindi tenuta, non accanto, ma in luogo del medesimo, all'adempimento di tutti indistintamente gli obblighi, tanto materiali, quanto formali, che derivano dal rapporto giuridico d'imposta. A questa persona la moderna dottrina del diritto tributario dà il nome di 'sustituto d'imposta'”.
6. ALLORIO, Enrico. *Diritto Processuale Tributario*. Turim: Unione Tipografico/Torinese, 1969. p. 138-9. Segundo o autor, muitos se equivocam ao estabelecer o conceito de substituição, confundindo o momento pré-jurídico com o jurídico. “Orbene, è sembrato

substituto não é um sujeito passivo, mas mero colaborador do fisco na arrecadação do tributo”. Partilha da mesma opinião o tributarista brasileiro Paulo de Barros Carvalho, que não considera o substituto como responsável tributário, discordando da preleção de Rubens Gomes de Sousa, elaborada nos “albores do direito tributário no Brasil”.⁷ Zelmo Denari⁸ aponta outro autor italiano, Antonio Berliri⁹, que faz diferença entre o responsável e o substituto, pois na responsabilidade acrescenta-se terceiro na relação, que assume a dívida solidária e subsidiariamente, enquanto na substituição a figura do substituto toma o lugar do contribuinte, excluindo sua responsabilidade. O próprio Denari, no que também concorda com o conceito posto por Rubens Gomes de Sousa, prefere classificar a substituição como espécie de responsabilidade, mais precisamente como:

Atribuição da responsabilidade tributária à terceira pessoa – designada *substituto tributário* –, que, na relação jurídica tributária, passa a ocupar o lugar reservado ao contribuinte – designado *substituído* – de duas maneiras: com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou com manutenção dessa responsabilidade, em caráter supletivo.

Por sua vez, ao tratar sobre o substituto na tributação de fonte no Brasil, Brandão Machado¹⁰ expõe os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa¹¹, que, influenciado pela doutrina majoritária

in tutte queste norme di ravvisare un fenomeno giuridico di sostituzione del vero debitore dell'imposta con altro soggetto, al quale è stato dato il nome di sostituto d'imposta. Ma in questo stesso concetto della sostituzione s'annida l'equivoco: perchè si confonde il momento pregiudiziale con quello giuridico; si confonde la proposizione esatta.”

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 199-200.
8. DENARI, Zelmo. Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Op. cit.*, p. 172-3.
9. BERLIRI, Antonio. *Corso istituzionale di Diritto Tributario*. Milão: Giuffrè, 1965, p. 125. Apud DENARI, Zelmo. *Op. cit.*, p. 172.
10. BRANDÃO, Machado. *Op. cit.*, p. 81-4.
11. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária: para uso das faculdades de ciências econômicas e administrativas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financieiras, 1954. p. 54-5. Nas palavras do autor, a substituição “ocorre quando, em virtude

italiana, distingue entre sujeito passivo direto e indireto, sendo o primeiro aquele que está em relação direta com o pressuposto da obrigação tributária, e o segundo, aquele cuja sujeição dá-se por representação.

Após a exposição da lição de Rubens Gomes de Sousa, Brandão Machado prossegue afirmando que a doutrina nacional acabou por fixar a qualificação jurídica do sujeito passivo, na tributação de fonte, como substituto. Como dispõe o art. 121 do CTN, em seu parágrafo único, o sujeito passivo está em relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador. E, como em uma relação intersubjetiva qualquer dos participantes pode ser contribuinte ou substituto, não há como confundir o papel do último, que se consubstancia no dever de recolhimento e repasse do tributo devido pelo contribuinte.

Por fim, para Brandão Machado, “a substituição tributária, assim qualificada em nosso direito a tributação na fonte, é estendida, como se disse, também a outros impostos, ditos indiretos, porque suscetíveis de repercussão”. A retenção na fonte é exemplo primordial de substituição tributária, sistemática adotada posteriormente pela legislação para fixar a obrigação do responsável pela retenção nos impostos indiretos.

Convém lembrar o magistério de Aliomar Baleiro, para quem a fonte pagadora é o único sujeito passivo nas obrigações de pagamento do imposto de fonte, pelo que discorda daqueles que identificam a fonte pagadora como simples agente de retenção, distinguindo-o de um responsável tributário, “inclusive substituto”.¹²

Vários outros autores, como Hugo de Brito Machado¹³, não tubeteiam ao classificar a obrigação do terceiro obrigado à retenção

de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto. No imposto de renda sobre dividendos de ações, o sujeito passivo direto é o acionista; mas, quando as ações forem ao portador, o fisco não pode evidentemente cobrar o imposto do acionista, porque este é desconhecido; então, por uma disposição expressa de lei, o imposto é cobrado da própria sociedade anônima que paga o dividendo e que fica sendo, assim, o sujeito passivo indireto por substituição”.

12. BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 741.
13. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 99.

na fonte como responsável tributário. O autor utiliza-se do mesmo exemplo do IRRF para explicar a figura da responsabilidade no sistema tributário nacional:

O *contribuinte* do imposto de renda, conforme o art. 45 do CTN, é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. É aquele que aufera a renda, ou os proventos. Mas a lei pode atribuir à fonte pagadora dessa renda, ou desses proventos, a condição de *responsável* pelo recolhimento do imposto correspondente (CTN, art. 45, parágrafo único). A fonte, no caso, é sujeito passivo da obrigação principal, porque está obrigada a fazer o pagamento do tributo. Não é *contribuinte*, porque não auferiu a renda, ou os proventos, mas é *responsável*, porque a lei lhe atribuiu a obrigação de efetuar o pagamento do tributo.

O que caracteriza a responsabilidade tributária em nosso sistema é a necessidade de que o vínculo entre o terceiro e o fato gerador seja de tal sorte que permita ao responsável proceder ao recolhimento do tributo sem onerar seu próprio patrimônio.

Tal noção é fundamental para a análise da legitimidade do terceiro responsável na substituição por retenção para pleitear a repetição de valores recolhidos indevidamente.

Explica-se: o ordenamento tributário pressupõe que, na sistemática da responsabilidade, o terceiro não arca com o ônus financeiro do tributo que recolhe. Pelo contrário, a lei apenas o adianta como substituto do contribuinte direto, que verdadeiramente figura no pólo passivo da obrigação tributária e transfere parte de seu patrimônio aos cofres públicos. Trata-se de limite à determinação do responsável; a lei não pode deslocar o ônus do tributo arbitrariamente, ainda que para pessoa vinculada ao fato gerador, se tal pessoa não puder recolher o tributo às expensas do contribuinte direto.

3. Responsabilidade tributária da fonte e a aplicação do art. 166 do CTN

Partindo da premissa acima, alguns autores não admitem que o responsável tributário, nos casos de retenção, pleiteie em seu nome a repetição de imposto indevidamente recolhido. Entretanto, tais autores não chegam a enfrentar a questão da possibilidade de repetição nos casos em que o substituto arcou em concreto com o ônus tributário, como ocorre freqüentemente em remessas ao exterior, em virtude de prestação de serviços.

Outros há que, atendo-se à literalidade do disposto no art. 166 do CTN¹⁴, não vislumbram a possibilidade de repetição do imposto retido na fonte sequer com a comprovação da assunção da carga tributária, por não se tratar de hipótese de tributo indireto, na qual o ônus financeiro pode ser transferido na cadeia econômica.

Há de se traçar breve histórico do contexto que levou à elaboração do art. 166 do CTN. Conforme explicita Luciano Amaro¹⁵, a inspiração do dispositivo partiu de um anteprojeto de código argentino, de Giuliani Fonrouge, que, por sua vez, buscou inspiração no Revenue Act norte-americano de 1936, diploma que tratou da repetição de impostos criados pelo Agricultural Adjustment Act.

O direito à repetição do indébito tributário lastreia-se no princípio que veda o locupletamento sem causa. Durante muito tempo a jurisprudência nacional entendeu pela impossibilidade de restituição de tributos indiretos, pelo contribuinte de direito, utilizando-se do mesmo princípio. Se o sujeito passivo da obrigação tributária não arcou com o ônus financeiro da exação, o que, via de regra, acontece com os tributos “indiretos”, não teria qualquer legitimidade para pleitear a repetição do indébito, sob pena de enriquecimento sem causa em detrimento ao contribuinte “de fato”.

14. “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

15. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 398.

Desse modo, antes mesmo da inclusão do artigo no CTN, o STF via por bem impedir a restituição dos tributos ditos indiretos, alegando ser mais justo que o Estado se beneficiasse do indébito, que aproveitaria a toda a sociedade, ao invés de restituí-lo àquele que recolheu o tributo sem arcar com o ônus financeiro.

Nesse passo, foi editada a Súmula nº 71 pela Corte Constitucional, que solidificou entendimento quanto à impossibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos. Após diversos debates naquela corte, sobretudo alimentados por Aliomar Baleeiro, que não concordava com o rigor da Súmula nº 71, sobreveio a Súmula nº 546, cujo texto estabeleceu que “cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte *de iure* não recuperou do contribuinte *de fato o quantum* respectivo”. Aí residia a inspiração para a inclusão do art. 166 no CTN.

Assim, há de se considerar a opinião de doutrinadores, como Cleide Previtali Cais¹⁶, que, partindo de rigorosa distinção entre sujeição passiva do responsável tributário e retenção na fonte, somada à aplicação do art. 166 do CTN, nega ao retentor a possibilidade de postular em juízo ação de repetição de indébito, porque os recursos jamais integram seu patrimônio, limitando-se a prestar um serviço ao Estado. “Em outro ângulo, a pessoa jurídica que por força de lei recolhe o imposto sobre a renda na fonte por fato gerador de responsabilidade de terceiros não é parte legítima ativa para postular restituição”.

Outros teóricos argumentam que aquele que retém tributo devido por terceiro não é participe de uma relação juridico-tributária, agindo simplesmente como agente de arrecadação, como, por exemplo, Marco Aurelio Greco.¹⁷ Esses autores, portanto, fazem distinção entre responsabilidade tributária e retenção na fonte. Desse fato parcela da doutrina extrai por consequência que “o retentor jamais tem legitimidade para pedir a repetição, porque nada pagou, só reteve e entregou. Tampouco tem legitimidade

16. CAIS, Cleide Previtali. *O processo tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 420-1.

17. GRECO, Marco Aurelio. *Substituição tributária: ICMS, IPI, PIS, COFINS*. São Paulo: IOB, 1997. p. 148.

para impugnar a exigência, por falta de interesse econômico ou moral”.¹⁸

Há aqueles que também ressaltam que a regra do art. 166 do CTN aplica-se nas hipóteses de exação fiscal indireta, em que o contribuinte de direito repassa ao contribuinte de fato o valor do tributo, o que ocorreria nos casos do ICMS e do IPI, que operam pela regra constitucional da não-cumulatividade. Com relação ao ICMS, o contribuinte que realiza operação de venda transfere para o adquirente o imposto quando da saída da mercadoria do seu estabelecimento, e o faz por meio da nota fiscal. Como não agregou ao seu custo o valor do imposto, a lei o impede de pedir a restituição, salvo se estiver autorizado pelo seu consumidor, que teve transferido o encargo tributário.¹⁹

Forte defensora dessa posição é Misabel Derzi que, em nota atualizadora à obra de Aliomar Baleeiro, estatui existirem apenas dois impostos sujeitos à aplicação do art. 166 do CTN, o ICMS e o IPI. Para o dispositivo sob comento, importa a repercussão jurídica do ônus tributário, determinada pela própria sistemática de arrecadação das exações. Não importa, na análise das regras que restringem a possibilidade de repetição de indébito, a repercussão econômica.²⁰

Porém, Rubens Gomes de Sousa, ao discorrer sobre a sujeição passiva na obrigação tributária, já colocava que “em certos impostos, chamados indiretos, há dois contribuintes, o de direito e o de fato [...] mas desde já podemos dizer que ao direito tributário só interessa o contribuinte de direito ou legal”²¹, importa ao direito tributário a relação entre o responsável e o Fisco, sendo que a relação subsequente entre o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, nos ditos impostos indiretos, rege-se pelo direito privado, não havendo falar-se em pagamento indevido.

A tese que afirma a impossibilidade de pleito de restituição pelo contribuinte de direito, nos casos de retenção na fonte, seja qual for

18. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 614.

19. NUNES, Cleucio Santos. *Teoria e prática do processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 144.

20. BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 886-91.

21. SOUSA, Rubens Gomes de. *Op. cit.*, p. 54.

a hipótese, é defendida sobretudo pelo Fisco, para quem a substituição tributária, assim entendida a responsabilidade por retenção, não passa de técnica de arrecadação, que facilita a fiscalização do tributo junto ao contribuinte substituto e evita a sonegação fiscal pelo substituído. Portanto, seria incabível situação em que o substituto arca com o ônus financeiro do tributo devido pelo substituído.

Não é essa, contudo, nossa opinião, tendo em vista estar baseada em pressupostos teóricos pouco criticados. Fosse a sistematização legal brasileira lastreada, nesse quesito específico, na cultura jurídica germânica, mais fácil seria justificar a opinião dos doutrinadores acima apontados. Todavia, conforme já manifestado, a nossa influência direta foi a italiana, sobretudo a partir da obra de Achille D. Giannini.²²

4. Possível contraponto

A mera influência cultural de um país ou outro nem sempre justifica a adoção de conclusões diretas sobre questões práticas, tendo em vista que o direito (suas normas jurídicas) é resultado de uma aplicação concreta e contextualizada no momento. Em outros termos: a experiência jurídica é histórica e, como tal, comporta decisões diversas, muitas vezes partindo dos mesmos textos normativos, tudo isso a partir da evolução histórica ou mesmo diante das especificidades locais de um país ou região.

Afirmado isto, resta acrescentar, contudo, que a influência italiana sobre essa questão – a substituição tributária por retenção

22. Ver, nesse sentido, Ricardo Lobo TORRES. As influências italianas no direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, v. 84, p. 76, 2002. Sobre a influência da doutrina italiana no CTN, ver TÔRRES, Heleno Taveira. Contribuições da doutrina italiana para a formação do direito tributário brasileiro. In: SCHOUERI, Luis E. (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 1.162. O autor lembra que a definição de tributo (art. 3º) foi buscada em Tesoro e Giannini e, especialmente, em Berliri. Nos conceitos de obrigação tributária, a orientação foi na obra de Giannini, e as de responsabilidade e de substituição, nas obras de Cocivera e Bodda. No sentido de criticar a identificação do direito tributário brasileiro com a teoria da obrigação, ver ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 103-13.

na fonte – foi direta e bem documentada, resultando em uma positividade do próprio texto legal dos arts. 121 e 128 do CTN e pela cristalização de alguns pressupostos, como o fato de que, no Brasil, o substituto tributário é sujeito passivo do tributo (ainda que se discutam certas questões pontuais, como ausência de retenção por medida judicial etc.).

Assim, a substituição tributária nos casos de remessas ao exterior e, nesse sentido, ressaltada a figuração do substituto como sujeito passivo da obrigação tributária correspondente dessa remessa (IRRF), no lugar dos reais contribuintes (seus fornecedores), resta analisar tais operações do ponto de vista não só formal tributário (o que já foi feito), mas também econômico.

Embora a doutrina mais tradicional manifeste resistência a considerações de natureza econômico-financeira sobre as normas tributárias, muitas vezes elas são inevitáveis e até mesmo relevantes. Veja-se, por exemplo, a regra já citada acima, do art. 166 do CTN, onde se prescreve que um contribuinte não pode requerer a restituição de valores pagos indevidamente, nos casos de impostos indiretos (IPI e ICMS, basicamente), se não comprovar que assumiu o encargo financeiro da operação ou que obteve autorização daquele outro sujeito que suportou o ônus. Referida regra jurídica buscou justamente impedir a devolução de valores tributários a alguém que não suportou, financeiramente, a operação.

No caso da retenção na fonte pagadora, essa sistemática tributária funciona baseada no pressuposto de que a fonte recolherá o valor devido pelo contribuinte real sem qualquer prejuízo de seu patrimônio, já que o contribuinte arcará com o ônus financeiro.

Nesse sentido, o art. 166 serve, ainda que *a contrario sensu*, para justificar o argumento jurídico-financeiro de que, nos casos onde a realidade negocial impõe o ônus financeiro da operação à fonte pagadora, mais legitimidade ainda terá para requerer a devolução dos valores pagos indevidamente.

Em outros termos, se a posição adotada pela legislação brasileira é a que reconhece a condição do substituto tributário como sujeito passivo da obrigação tributária em detrimento do próprio contribuinte

e, levando-se em conta a prova cabal de que, em certas operações específicas, o encargo financeiro foi totalmente suportado pela fonte pagadora, não haveria motivos, senão de natureza formalista, para não reconhecer o direito do substituto de obter a devolução dos valores pagos (a serem aproveitados por meio de compensação, por exemplo).

Convém examinar a jurisprudência dos tribunais brasileiros e a posição do Conselho de Contribuintes, tribunal administrativo subordinado ao Ministério da Fazenda.

5. Quadro jurisprudencial no Poder Judiciário

A tese segundo a qual o retentor não possui legitimidade para pleitear a restituição do indébito é acolhida por algumas decisões na jurisprudência pátria. É o caso do acórdão proferido em Embargos de Divergência pela 1ª Seção do STJ, cuja ementa segue transcrita:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ADICIONAL DO IMPOSTO DE RENDA – RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO – ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

O caso em tela não se amolda à questão relativa à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, ou mesmo, pelo substituto tributário, referente a tributos devidos pelo contribuinte de fato ou pelo substituído. Cuida-se de hipótese em que a empresa repassou aos cofres públicos valores pagos a título de adicional do imposto de renda, cujo ônus recaiu sobre terceiros. A pessoa jurídica retentora não suportou o ônus do imposto.

Consoante restou consignado no v. acórdão paradigma, “não se trata de pagamento feito por responsável tributário, e sim de mero repasse de recursos ao Tesouro Estadual, por parte de quem reteve o tributo na fonte”. A circunstância de o Código Tributário Nacional garantir, em seu artigo 165, o direito do sujeito passivo à repetição, e denominar tanto o contribuinte como o responsável de sujeito passivo (art. 121), não pode servir de mote para permitir o enriquecimento daquele que, sabidamente, não recolheu o tributo em seu nome e não tem qualquer relação com o fato gerador.

O responsável tributário, pois, não é parte legítima para pleitear a restituição de adicional de imposto de renda retido na fonte do Estado de São Paulo, cuja inconstitucionalidade fora reconhecida pela Excelsa Corte.

“O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária” (BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3. ed. Lejus, p. 560-1).

Deve prevalecer na hipótese dos autos, portanto, o entendimento esposado no v. acórdão paradigma no sentido de que, “ao repassar para o Erário o imposto de renda devido por terceiros, a fonte pagadora nada desembolsa, e portanto não tem legitimidade para pedir a restituição do indébito” (RESP 197.955/SP, rel. Min. Ari Pargendler, DJU 21.6.1999). Embargos de divergência acolhidos (sem grifos no original).

(ERESP 417.459/SP, rel. Ministro Franciulli Netto, 1ª Seção, 09.6.2004, DJ 11.10.2004, p. 219).

Não obstante, a posição esposada pelo STJ não adentra na discussão da legitimidade do retentor para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, caso comprove ter assumido o encargo financeiro ou esteja expressamente autorizado pelo contribuinte de fato a fazê-lo, consoante interpretação do art. 166 do CTN.

Saliente-se que o próprio STJ já rechaçou a tese de que o citado dispositivo legal incide somente na devolução de impostos indiretos, dentre os quais não se incluiria o Imposto sobre a Renda. Com efeito, aquela corte afirmou, ao proferir acórdão sobre o RESP 26.677-8/RJ, que o art. 166 não cuida, apenas, da repetição de tributos indiretos, mas trata de situações em que a natureza do tributo (ou do modo pelo qual é recolhido) permite a transferência do encargo respectivo.

O voto do relator Ministro Humberto Gomes de Barros declara ainda que a retenção na fonte é hipótese de substituição tributária; o retentor é sujeito passivo da relação jurídico-tributária como responsável. Logo, possui legitimidade para pedir a restituição, nos

termos do art. 165 do CTN, que diz: “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento”. No caso de tributo que admite a transferência do encargo financeiro, fica ressalvada a comprovação dos requisitos do art. 166 do mesmo diploma normativo. Verifique-se a ementa abaixo:

PROCESSUAL – TRIBUTÁRIO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO – LEGITIMIDADE – CTN (ART. 166).

O substituto tributário, desde que autorizado expressamente pelo contribuinte substituído, tem legitimidade para repetir o tributo indevidamente pago (CTN, arts. 121, 165 e 166). (RESP 26.677-8/RJ, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, 02.2.1994, DJ 07.3.1994)

Extraem-se duas importantes conclusões do julgado acima para análise do problema estudado: (i) a hipótese de retenção na fonte enquadra-se na responsabilidade por substituição, sendo que o responsável figura no pólo passivo da relação tributária; e (ii) o art. 166 do CTN não se aplica exclusivamente aos chamados impostos indiretos.

Grande parte da doutrina nacional admite que a classificação entre tributos diretos e indiretos encontra-se superada pela realidade, pois não há tributo que não repercuta no consumidor final. Assim, seria muito difícil sustentar a impossibilidade de pedido de restituição no caso de Imposto de Renda retido na fonte, por não haver previsão para aplicação do art. 166 do CTN em hipótese diferente de tributo indireto.

Aliomar Baleeiro já chamava atenção, em sua atuação no Supremo Tribunal Federal²³, para a necessidade de não se generalizar as hipóteses de restituição de tributos indiretos, como fazia a Súmula nº 71, pois nem mesmo os financistas lograram alcançar, “depois de 200 anos de discussão, desde os fisiocratas do século

23. ERE nº 47.624-GB (RTJ, 44/530, Pleno do STF, 17.5.1967, apud BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 883-4).

XVIII, um conceito seguro para distinguir o imposto direto do indireto”.

O mestre explicava que, dependendo da técnica de incidência e oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou ato tributado, qualquer exação poderia ser direta ou indireta, motivo pelo qual cada caso concreto deveria ser analisado conforme suas peculiaridades.

A lição é repetida por Brandão Machado, que, ao tratar da repetição do indébito tributário, nega caráter científico-financeiro à divisão dos impostos em diretos e indiretos, pois todos os tributos comportam, por sua natureza, a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro. Sobretudo na doutrina alemã, há muito se concluiu que inclusive o Imposto sobre a Renda pode ser repassado a terceiro, “fenômeno cuja ocorrência não pode hoje ser contestada”.

Nas palavras do autor:

O encargo financeiro dos tributos em geral pode ser transferido a curto ou a longo prazo, sendo que sua transferência depende de inúmeros fatores, e não da natureza do tributo, de modo que, qualquer que seja ele, a sua translação é sempre possível, conforme se opere a curto ou longo prazo.²⁴

Seguindo o mesmo raciocínio, mas restringindo a conclusão de Brandão Machado, José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques interpretam o art. 166 do CTN de modo a concluir que a verificação da efetiva transferência do encargo financeiro na repetição de indébito não está adstrita somente aos ditos tributos “indiretos”, mas a todos aqueles que se submetam ao regime jurídico de substituição tributária.²⁵

24. MACHADO, Brandão. Repetição do indébito no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 82-3.

25. GONÇALVES, José Artur Lima; MARQUES, Márcio Severo. O direito à restituição do indébito tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Repetição de indébito e compensação no direito tributário*. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET, 1999. p. 207-10.

Nessa mesma esteira, Luciano Amaro²⁶, analisando o disposto no art. 165 do CTN, coloca que o termo “sujeito passivo” utilizado abrange tanto as hipóteses em que o tributo é pago pelo contribuinte, quanto aquelas em que tenha sido recolhido pelo responsável. Com relação às restrições trazidas no art. 166 do CTN, o autor coloca:

É inadequada a atribuição desta ou daquela natureza ao valor recolhido, pois, se se trata de indébito, aquilo que se recolheu não foi tributo, nem direto nem indireto. Se, numa dada situação, não havia tributo a recolher, e alguém foi posto na condição de devedor, o direito à restituição deriva do fato do pagamento indevido, independentemente da análise que se possa fazer sobre as características do tributo a *cujó título (indevidamente)* tenha sido feito o recolhimento.

Amaro ainda afirma que a prova de assunção do ônus pelo contribuinte de direito tanto pode ser feita pela demonstração de que o encargo não foi transferido como pelo ressarcimento feito ao terceiro (contribuinte de fato). Ora, no caso do Imposto de Renda Retido na Fonte, em que se calcula por dentro o imposto devido pelo beneficiário de remessa ao exterior, a própria assunção do ônus implica em ressarcimento ao beneficiário, já que a fonte recalcula a base de cálculo e arca com o pagamento do tributo que reteria e repassaria aos cofres públicos.

A partir das conclusões acima expostas, temos que diversos acórdãos proferidos pelos Tribunais pátrios admitem a legitimidade do substituto tributário para requerer a restituição de valores pagos indevidamente, sempre que comprovada a assunção do ônus fiscal ou com autorização do contribuinte de fato, seja pela aplicação do art. 166 do CTN, no caso do Imposto de Renda, ou simplesmente por um princípio de justiça tributária, de modo a evitar o locupletamento ilícito daquele que verdadeiramente suportou a carga tributária. Seguem exemplos:

26. AMARO, Luciano. Op. cit., p. 392-7.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGURO. REMESSAS AO EXTERIOR. DESPESAS COM SOLICITAÇÃO, OBTENÇÃO E MANUTENÇÃO DE DIREITOS DE PROPRIEDADE INDUSTRIAL. ISENÇÃO, REPETIÇÃO DE INDEBITO.

1. Cabe ao INPI analisar a documentação apresentada, para efeito de comprovação de destino e aplicação de remessas ao exterior em despesas com solicitação, obtenção e manutenção de direitos de propriedade industrial, para fins de isenção de Imposto de Renda na Fonte – IRRF e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro – IOF, em conformidade com o Ato Normativo nº 097/88-INPI.

2. Comprovado o atendimento ao Ato Normativo nº 097/88, pelo INPI, cumpriu o contribuinte as exigências legais, fazendo jus à isenção das exações, conforme estabelecido pelo Decreto-lei nº 2.433/88 (artigo 21 e parágrafo único) e Decreto nº 96.760/88 (artigo 106 e parágrafo único).

3. Tendo recolhido indevidamente valores a que era isenta de pagamento, possível a repetição pelo contribuinte.

4. Apelação e remessa improvidas.

(TRF-4ª Região, AC 9604064150/PR, 2ª Turma, rel. Heraldo Garcia Vitta, 11.6.1999, DJ 30.6.1999, p. 642, grifos nossos)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. ART. 35 DA LEI Nº 7.713/88. ACIONISTA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. RE 172.058-1. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. LEI 8.383/91. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS.

1. A pessoa jurídica, na qualidade de responsável tributário, é parte legítima para figurar no pólo ativo da ação, cujo objetivo é a declaração de inexigibilidade do Imposto sobre o Lucro Líquido, pois possui o encargo de reter o montante descontado na fonte dos rendimentos de seus acionistas. [...]

5. Sendo o imposto de renda sobre o lucro líquido indevido pelos acionistas, é cabível a compensação dos valores indevidamente recolhidos a esse título pela apelada – sociedade anônima, conforme guias DARFs acostadas aos autos.

(TRF-3ª Região, AC 680.346/SP, 6ª Turma, rel. Consuelo Yoshida, 27.7.2005, DJ 19.8.2005, p. 444).

A interpretação que se extrai do julgado supra citado é que o retentor, como responsável tributário, é sujeito passivo da obrigação tributária e parte legítima para questionar sua exigibilidade. Além disso, no caso do Imposto Sobre o Lucro Líquido, firmou-se entendimento de que o ônus financeiro não é repassado aos acionistas, que seriam os contribuintes de fato. Portanto, cabível a restituição pela fonte pagadora responsável pela retenção. Segue exemplo de acórdão proferido sobre o assunto pelo STJ:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE ANÔNIMA. LEGITIMIDADE PARA PROPOR AÇÃO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. AUSÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ECONÔMICA DA RENDA PELOS ACIONISTAS. AUTORIZAÇÃO PREVISTA NO ART. 166 DO CTN. DESNECESSIDADE.

1. Tendo o acórdão proferido nos embargos declaratórios se pronunciado de forma expressa e motivada acerca de todas as questões suscitadas, não há por que falar em ofensa ao preceito inscrito no art. 535, II, do CPC.
2. Quando a sociedade anônima, nos termos do disposto no art. 35 da Lei 7.713/88, recolheu o imposto de renda na fonte antes de autorizada a distribuição dos lucros aos acionistas, tem ela legitimidade para propor ação de restituição do indébito sem a necessidade da autorização prevista no art. 166 do CTN. Precedentes.
3. Recurso especial não-provido. (STJ, RESP 265.642/RS, 2ª Turma, rel. João Otávio de Noronha, 27.9.2005, DJ 17.10.2005, p. 234)

Mesmo os acórdãos que decidem pela ilegitimidade do retentor para pleitear a repetição de indébito pressupõem que a fonte pagadora jamais arca com o ônus tributário dos valores que retém. Porém, tal exegese não pode levar à conclusão que a ilegitimidade persistiria em situação em que o responsável comprovasse também ter arcado com o custo financeiro, como contribuinte do tributo. São casos diferentes, que não podem levar à mesma

conclusão. A esse respeito, colacionamos ementas dos seguintes acórdãos:

TRIBUTÁRIO. ADICIONAL DE IMPOSTO DE RENDA. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI ESTADUAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO.

1. O Código Tributário Nacional, nas disposições gerais sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, especificamente em seu art. 121, estabelece que o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de determinado tributo ou penalidade pecuniária, dizendo-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável, quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

2. Na hipótese do Imposto de Renda retido na fonte, o contribuinte é o beneficiário dos rendimentos, titular da disponibilidade econômica ou jurídica do acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN), enquanto a fonte pagadora assume a condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto (art. 45, parágrafo único, do CTN).

3. Assim, tem legitimidade ativa ad causam para propor ação de repetição de indébito pleiteando a restituição dos valores indevidamente pagos a título de Adicional de Imposto de Renda o contribuinte substituído que realiza o fato gerador, e efetivamente tem o dever de arcar com o ônus da tributação.

4. Recurso especial provido. (STJ, RESP 596.275/RJ, 1ª Turma, rel. Denise Arruda, 19.9.2006, DJ 09.10.2006, p. 260).

I – PROCESSO CIVIL – Ação de repetição de indébito ajuizada por empresa sediada no Rio de Janeiro, objetivando a restituição de imposto de renda pago a maior por sua acionista majoritária no exterior, relativo a remessa de lucros – a legitimidade ativa para maior propor uma ação de repetição do indébito é daquele que suportou o ônus fiscal – não existe autorização legal que permita a autora, responsável pela retenção do imposto de renda, pleitear, em nome próprio, direito alheio – art. 6, do CPC. – ILEGITIMIDADE ATIVA DA AUTORA – EXTINÇÃO DO PROCESSO, SEM JULGAMENTO DO MÉRITO – ART. 267, ITEM VI, DO CPC.

II – APELAÇÃO IMPROVIDA. (TRF-2ª Região, AC 8902007995/RJ, 1ª Turma, rel. Frederico Gueiros, 08.4.1991, DJ 04.6.1991)

Infere-se, nos acórdãos supracitados, que a legitimidade ativa para pleitear a restituição é daquele que arcou com o ônus fiscal, embora em ambos os casos tenha sido afastada tal qualidade da fonte pagadora.

6. A posição do Conselho de Contribuintes

Ainda que o Judiciário não se manifeste expressamente sobre a situação do responsável que arca com a carga tributária em remessas ao exterior, ou mesmo sobre outros casos de retenção na fonte, a questão possui claros contornos no âmbito administrativo, como demonstram diversas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes em sentido favorável à pretensão do substituto. A esse respeito, destacamos:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – ILEGITIMIDADE ATIVA – O Código Tributário Nacional determina em seu art. 166 que a restituição que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Todavia, nada impede que o pedido de restituição seja interposto pelo sujeito passivo, responsável pela retenção e recolhimento, que também compôs a relação jurídico-tributária.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO – ILL – SOCIEDADE LIMITADA – A existência de cláusula no contrato social de distribuição do lucro caracteriza, por si só, a disponibilidade jurídica dos lucros para os sócios quotistas, para efeito do fato gerador do Imposto de Renda, nos termos do art. 43 do CTN, uma vez que somente a deliberação expressa dos sócios o lucro poderia ter outra destinação. Recurso negado. (1º CC, Recurso Voluntário 141.226, Acórdão 102-48049, 2ª Câmara, rel. Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, 09.11.2006, grifos nossos)

RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Uma vez comprovado que o encargo financeiro do tributo pago indevidamente não integrou os custos industriais, nem foi transferido a terceiros através de sua inclusão no preço final das mercadorias ou produtos vendidos defere-se o pedido. Recurso de ofício desprovido. (1º CC, Recurso Voluntário 116.974, Acórdão 302-33059, 2ª Câmara, rel. Luis Antonio Flora, 28.6.1995).

ILEGITIMIDADE – O Código Tributário Nacional determina em seu art. 166 que a restituição que comporte, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE LUCRO LÍQUIDO – DECADÊNCIA – O prazo quinquenal para restituição de tributo pago indevidamente, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário ou, a partir do ato que concede ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO – Afastada a decadência, procede o julgamento de mérito em primeira instância, em obediência ao Decreto nº 70.235, de 1972.

Preliminares afastadas. Recurso provido. (1º CC, Recurso Voluntário 139.144, Acórdão 102-46937, 2ª Câmara, rel. Romeu Bueno de Camargo, 07.7.2005).

Resta claro, portanto, que a matéria encontra decisões favoráveis no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no que tange à legitimidade do responsável para pleitear o imposto de renda indevidamente retido na fonte, desde que comprovados os requisitos do art. 166 do CTN. Como se não bastasse, a 4ª Câmara do 1º Conselho esposou o mesmo entendimento em operação envolvendo remessas ao exterior. Confira-se:

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – IRRF SOBRE REMESSAS PARA O EXTERIOR A TÍTULO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA – RETENÇÃO INDEVIDA – RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO – LEGITIMIDADE – Tratando-se de imposto de renda, o titular da renda é quem possui a legitimidade

para requerer reconhecimento do direito creditório, decorrente de retenção indevida, uma vez que é que, efetivamente, arcou com o respectivo encargo financeiro. Assim, somente é parte legítima para requerer a restituição do imposto pago de forma indevida o responsável pela retenção que demonstrar que assumiu o encargo financeiro do tributo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebe-la. Recurso negado. (1º CC, Recurso Voluntário 147.882, Acórdão 104-21575, 4ª Câmara, rel. Nelson Mallmann, 24.5.2006, grifos nossos)

7. Considerações finais

O problema de estudo posto no título do presente trabalho impõe, de antemão, a análise da figura do responsável pela retenção do Imposto de Renda em operações envolvendo remessas ao exterior, no contexto da obrigação tributária.

Como nosso sistema jurídico positivo só admite a legitimidade do sujeito passivo no pleito de repetição de indébito, é necessário averiguar se o terceiro obrigado à retenção integra a relação obrigacional, ou se dela é mero coadjuvante.

Como visto, a doutrina de origem italiana, que influenciou a elaboração de nossa norma complementar tributária, entende que: i) a sujeição passiva divide-se em direta e indireta, ou entre contribuinte e responsável; e ii) o terceiro que integra a relação jurídica como substituto tributário enquadra-se na noção de responsável, ou seja, aquele que, por exclusão, não possui relação direta com o fato gerador da obrigação, que não é o contribuinte.

O que equivale a dizer que o substituto tributário é sujeito passivo da relação jurídica tributária.²⁷ Dentro dessa definição,

27. Como afirma Amílcar Falcão, em estudo pioneiro entre nós, embora a figura do contribuinte continue a existir quando se trata de substituição por retenção, a figura dessa substituição difere da simples repercussão ou translação de tributo, o que seria destituído de relevância jurídica. "Diversamente, na substituição, o contribuinte é, não um simples atingido por efeitos econômicos do tributo (*Steuerträger*), mas um verdadeiro devedor (*Steuerschuldner*). A circunstância é de máxima relevância jurídica, porque dela decorrem vários corolários". Ver: Substituto legal tributário – Direito de

temos que o responsável pela retenção do Imposto de Renda na fonte é exemplo clássico de substituto tributário, pois a lei o coloca, desde a ocorrência do fato gerador no lugar do contribuinte que pratica o fato jurídico tributário, como responsável pelo recolhimento da exação.

Nos casos de valores retidos e recolhidos indevidamente ao fisco pelo substituto tributário, não caberiam a este a função e o direito de requerer a restituição, já que sobre ele não teria recaído o ônus financeiro da operação, o que, na tradição jurisprudencial brasileira, geraria um enriquecimento indevido do particular.

O direito positivo não deve ser simplesmente ignorado em nome de classificações financeiras ou racionalidades econômicas. Contudo, nos casos específicos onde o substituto tributário agente de retenção realiza um pagamento ao contribuinte de forma a suportar integralmente o ônus financeiro da operação²⁸, e essas retenções tornam-se indevidas, por exemplo, em virtude de falta de amparo legal²⁹, a construção jurisprudencial em torno do art. 166 do CTN, a codificação tributária brasileira e a vedação do enriquecimento indevido justificam a legitimidade do substituto de requerer administrativa ou judicialmente a restituição e a compensação dos valores recolhidos indevidamente ao Estado.

impugnar a legitimidade do débito tributário. In: *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 89. A primeira edição dessa obra data de 1959. No mesmo sentido, Jarach, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito substantivo*. Trad. Dejalma Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

28. Em outros termos, calculando o preço de tal forma que o resultado líquido (descontadas as retenções) corresponda àquilo que o contribuinte pretendia receber caso não houvesse a retenção.

29. No caso de uma consulta fiscal favorável à não remessa ou mesmo em decorrência de uma decisão administrativa ou judicial que declare não ser o caso de proceder à retenção.

A SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E SUA RELAÇÃO COM A NATUREZA DOS PARCELAMENTOS: NOVAÇÃO?

Lais Vieira Cardoso

1. Introdução

O parcelamento consta no Código Tributário Nacional como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e, recentemente, o Poder Judiciário, em sua Corte Suprema, reafirmou esta previsão legal, observando que o parcelamento suspende o crédito tributário apenas enquanto o contribuinte estiver adimplente com suas prestações. Conseqüentemente, a exclusão do parcelamento gerará a reabertura de eventual processo criminal que esteja com a punibilidade suspensa em decorrência da adesão ao parcelamento.

O parcelamento costuma ser concedido pelo ente público em conjunto com outros institutos do direito tributário, referentes a outras hipóteses de suspensão e de extinção do crédito tributário, o que ocorre principalmente nos denominados programas de recuperação fiscal, podendo, conforme verificaremos neste estudo, desnaturar o instituto do parcelamento.

Portanto, questionamos, em apartada síntese, primeiramente, qual seria a natureza dos programas de recuperação fiscal: trata-se realmente de um parcelamento ou o contribuinte torna-se devedor de uma nova dívida fiscal, configurando o instituto da novação?

Verificaremos em seguida se, em se tratando este “pseudo-parcelamento” de novação, é mais uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, embora este instituto não conste expressamente no rol do art. 156 do CTN. Ocorre que, em inúmeros julgados, o STJ entendeu que parcelamentos concedidos pelos entes públicos configuraram novações e, em decorrência de tais entendimentos, questionamos ainda se, ocorrendo a novação do débito fiscal, é ou não imprescindível que seja realizada nova inscrição na dívida

ativa, com a conseqüente extração de novo título da dívida, quando o contribuinte torna-se inadimplente no “parcelamento”.

Caso, nas relações jurídicas tributárias, os entes públicos estiverem adotando o instituto da novação, ele terá os mesmos efeitos que os encontrados no direito privado, pois o direito tributário não possui normas dispoendo sobre tais efeitos de forma diversa da prevista no direito civil.

Conseqüentemente, uma vez realizada a novação no direito tributário, todos os efeitos decorrentes do crédito tributário devem desaparecer e questionamos, por fim, quanto à possibilidade do crime fiscal decorrente da ausência de recolhimento de tributo devido, retido e não repassado, bem como os demais crimes de sonegação fiscal terem sua punibilidade extinta quando for constatada a efetiva novação da dívida, ainda que não venha expressamente prevista na lei do programa de recuperação fiscal e, inclusive, nos casos em que o Fisco realiza, na prática, a novação, mas dispõe expressamente que “referido programa de parcelamento fiscal não importa em novação da dívida”.

Portanto, verificamos, face às normas de nosso ordenamento jurídico, qual a verdadeira natureza dos seus institutos, em especial o parcelamento e a novação, tendo por suporte fático decisões dos Tribunais Superiores e analisando-se ainda a coerência destes julgados.

2. Conceito e natureza dos parcelamentos: hipótese de suspensão da exigibilidade dos créditos tributários

Os “parcelamentos” – denominados programa de recuperação fiscal, parcelamento especial ou parcelamento excepcional, entre outros apelidos encontrados nas normas publicadas pelos entes públicos – são, na maioria das vezes, um misto de cláusulas de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, instituídas por lei ordinária.

O parcelamento, no sentido jurídico do termo, ocorre quando se dá um benefício ao contribuinte de modo que, face à impossibilidade

deste efetuar o pagamento do tributo à vista, integral, em dinheiro e corrigido, o ente público aceite recebê-lo, conforme conste de autorização legal, em parcelas e beneficiando, deste modo, o contribuinte.

Distingue-se o parcelamento da moratória, pois esta representa apenas um lapso maior de tempo para que o contribuinte que não conseguiu quitar seus débitos no prazo legal torne-se adimplente com o Fisco. Explica José Eduardo Soares de Melo que a moratória “consiste na prorrogação de prazo para pagamento do crédito tributário”¹, enquanto o parcelamento “constitui forma de pagamento dos débitos tributários, após o período de seus vencimentos, normalmente em prestações mensais durante alongado período de tempo, revestindo a natureza de uma moratória”².

Embora revestido da natureza de moratória, pois ambos, moratória e parcelamento, constituem o devedor em mora, o parcelamento dela se distingue, pois implica necessariamente na divisão do débito em parcelas, as quais, por sua vez, sofrerão a incidência de juros e multas de mora, salvo se houver previsão legal para a exclusão de tais acréscimos, conforme dispõe o § 1º do art. 155-A do CTN. Portanto, distinguimos o parcelamento da moratória por sua previsão dos encargos legais e de sua divisão em parcelas.

O parcelamento, quando concedido na sua forma pura, sem estar agregado a outros institutos relativos à suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário, abrangendo somente o valor do tributo devido e todos os acréscimos legais, é causa suspensiva da sua exigibilidade, nos termos do art. 151, VI, do CTN.

Não podemos dizer o mesmo quando o parcelamento não é concedido isoladamente, mas cumulado com outros benefícios fiscais de natureza distinta, que gerem a extinção ou a exclusão do crédito tributário, como seria o exemplo de ser concedida uma isenção de 50% do tributo devido cumulada com a possibilidade de o contribuinte quitar o saldo remanescente do tributo em parcelas, ou

1. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 239.

2. *Idem*, p. 248.

ainda no caso de se conceder um parcelamento do tributo agregado a normas de anistia, excluindo as penalidades fiscais.

Para estas hipóteses “mistas” de benefícios fiscais, retomando o enfoque do presente estudo, analisamos o seu tratamento jurídico e respectivo efeito no crédito tributário, se este permanece suspenso ou se se considera extinto, principalmente quando ocorre a “consolidação” de todos os débitos que o contribuinte possua perante o Fisco, sendo, às vezes, incluídos até outros débitos existentes perante outro ente público ou ente com capacidade tributária ativa, para fins de adesão aos programas de recuperação fiscal.

3. Natureza das consolidações dos débitos tributários dos “pseudo-parcelamentos”

Antes de adentrarmos o estudo do instituto da novação e sua consequência quando aplicado aos créditos tributários, é necessário observar como ocorrem as consolidações dos débitos fiscais nos programas de recuperação fiscal, conhecidos como parcelamentos federais.

Utilizando o raciocínio indutivo, tomamos como paradigma os três últimos parcelamentos federais – REFIS, PAES e PAEX – para, resumidamente, verificar como os débitos do contribuinte foram “consolidados”.

No REFIS, dispôs a Secretaria da Receita Federal que:

A consolidação abrangeu todos os débitos existentes em nome da pessoa jurídica, na condição de contribuinte ou responsável, constituídos ou não, inclusive os acréscimos legais relativos a multa, de mora ou de ofício, e a juros moratórios, determinados nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores.³

3. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/Refis/refis.htm>. Acesso em: 25 abr. 2007.

O saldo total apurado na forma acima resulta de todos os valores atualizados, sendo aplicadas algumas normas de anistia, como a redução de 40% das multas incidentes, de ofício, sobre o débito.

O PAES abrangeu, em apartada síntese, todos os débitos que o contribuinte possuísse perante a Fazenda Nacional (SRF e PGFN), constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União e vencidos até 28.2.2003, sendo-lhes aplicável o acréscimo moratório legal e com a aplicação da regra de anistia de 50% da multa de mora ou de ofício incidente sobre o débito.

Já o PAEX possibilitou ao contribuinte parcelar seus débitos em seis meses, com redução de 80% na multa e 30% nos juros, em 130 vezes, com redução de 50% na multa, ou em 120 vezes, sem reduções em multas ou juros, para débitos não inscritos na dívida ativa, ou seja, débitos que ainda não haviam sofrido os acréscimos legais de ofício.

Sobre este misto de parcelamento com anistia foram agregados outros institutos, pois em alguns casos foram agregados outros débitos que já haviam sido parcelados em programas anteriores ou débitos vincendos. Nos casos de valores reparcelados, observamos que haveria, primeiro, a exclusão do contribuinte do parcelamento anterior, sendo o saldo remanescente incluído no parcelamento posterior, com o acréscimo de honorários advocatícios, juros capitalizados mês a mês, entre outros acréscimos previstos na legislação.

Portanto, as consolidações dos débitos não se tratavam verdadeiramente de um mero parcelamento, mas de reunião de institutos diversos, os quais geram também efeitos diversos no crédito tributário.

4. Adoção do instituto da novação para o direito tributário: novação como mais uma causa de extinção da exigibilidade do crédito tributário ou o rol do art. 156 do CTN é taxativo?

Antes de analisarmos a verdadeira natureza dos “parcelamentos” acima citados, observamos que o CTN delimita as causas de

extinção do crédito tributário e, por se tratar a novação também de uma causa de extinção do crédito, analisamos como se dá a sua recepção pelas regras de direito tributário.

4.1. A integração, no direito tributário, dos institutos, conceitos e formas de direito privado

Observamos inicialmente que o direito tributário, ao se referir a um instituto, conceito ou forma de direito privado, pode lhe dar efeito diverso do que este instituto, conceito ou forma possua no direito privado.

No art. 110 do CTN, o direito tributário, em uma primeira situação, tacitamente aceita os institutos, conceitos e formas oriundos do direito privado da forma como compreendidos nesta área do direito, bastando que se refira ao instituto, conceito ou forma sem qualquer ressalva.

Porém, a norma tributária pode, em uma segunda situação, aderir parcialmente ao conceito, instituto ou forma do direito privado, alterando seus efeitos no que não lhe convir. Ainda há a terceira situação, na qual a norma de direito tributário pode redefinir totalmente o efeito do instituto, conceito ou forma do direito privado, exceto os conceitos utilizados expressa ou implicitamente por normas de patamar constitucional, que não podem ter seus efeitos alterados pelas normas do ramo do direito público.

Como exemplo da primeira situação, Luciano Amaro cita: “A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente, a sucessão causa mortis, o herdeiro, o legatário, o meeiro, o pai, o filho, o interdito, o empregador, o empregado, o salário, etc.”⁴

A adesão parcial dos efeitos dos institutos, conceitos e formas do direito privado pode ser exemplificada quando, no direito tributário, a obrigação tributária acessória não segue a principal. O direito tributário adota parcialmente o conceito de obrigação, que

4. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 218.

continua sendo o mandamento para o sujeito dar, fazer, não fazer ou tolerar, mas com o efeito diverso no que se refere à obrigação acessória.

Já a não-adesão é exemplificada quando o:

[...] aderente, num contrato de massa, desfruta de uma posição legalmente privilegiada no plano de direito privado (no sentido de que o contrato deve, em regra, ser interpretado a seu favor), mas não goza de nenhuma vantagem perante o Fisco, no que respeita à definição dos efeitos tributários oriundos daquele negócio; do mesmo modo, o empregado, hipossuficiente na relação trabalhista, não pode invocar essa condição na relação tributária cujo pólo passivo venha ocupar.⁵

Analisamos, a seguir, como tem sido o tratamento dedicado, pelo direito tributário, ao instituto da novação.

4.2 Novação no direito privado

A novação vem prevista no art. 360 do Código Civil, dispondo que se dá a novação quando o devedor contrai com o credor nova dívida para substituir a anterior.

Pode ocorrer a novação do sujeito ativo, do sujeito passivo – “novação subjetiva”, prevista nos incisos II e III do art. 360 do CC – ou da dívida – denominada ‘novação objetiva’, prevista no inciso I do art. 360 do CC –, que se refere ao estudo ora em comento.

Na novação ocorre a extinção da dívida sem o pagamento, desaparecendo o vínculo obrigacional entre os sujeitos, objeto da relação primitiva e surgindo o novo vínculo, decorrente da nova obrigação contraída.

No art. 361 do CC, para se configurar exatamente a novação, e não apenas a mera confirmação da primeira obrigação pela segunda, é imprescindível haver a manifestação de vontade das partes, expressa ou tácita, dispondo a doutrina que:

5. *Idem*, p. 219.

Mister, para que se efetive a novação, que seja declarada expressamente a vontade das partes de assim fazê-lo, ou ainda que manifestada implicitamente esta intenção, seja ela inequívoca. A novação não se presume, requer o assentimento total e incontestável, vez que estará se extinguindo uma obrigação para a criação de outra, que obviamente implicará as partes que se compactuarem. A nova obrigação firmada há de ser incompatível com a primeira, donde se evidencia o propósito de extingui-la.⁶

Portanto, nada impede que a novação seja manifestada de forma implícita pelas partes, bastando que não se detecte uma mera presunção de novação, mas a prática dos atos que a configuram. No que se refere à incompatibilidade das obrigações, isto significa que a segunda obrigação não se acresce à primeira, mas é o resultado da primeira obrigação com as respectivas alterações, ou seja, não são cumuláveis a primeira e a segunda obrigações no instituto da novação.

O objeto da segunda obrigação, se esta fosse cumulada com a primeira, não teria a causa material ou o vínculo obrigacional, pois decorreria do mesmo vínculo daquela – daí a incompatibilidade.

A novação tem por limites, primeiro, a impossibilidade de ocorrer se a primeira obrigação for nula ou estiver extinta, nos termos do art. 367 do CC, e, segundo, violar ato jurídico perfeito, direito adquirido ou coisa julgada, nos termos do art. 5º, XXXVI, da CF.

4.3 Novação no direito tributário

A novação não vem prevista, expressa ou implicitamente, em normas de nível constitucional, seja a Constituição Federal, as Constituições dos Estados ou a Lei Orgânica. Apenas, como dissemos acima, não pode surgir nova dívida em confronto com o que dispõem o art. 5º, XXXVI, da CF e o art. 367 do CC. Tal fato, porém, não implica em estar o conceito de novação utilizado expressa ou implicitamente em normas de patamar constitucional.

6. MORATO, Antônio Carlos. Artigos 334 a 388. In: *Comentários ao Código Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 373.

Portanto, o direito tributário, nos termos do art. 110 do CTN, pode adotar o instituto, conferindo-lhe efeito diverso do previsto na legislação privatística, o que, cumpre ressaltar, não implica em alterar o significado do instituto, pois a novação será sempre, inclusive para o direito tributário, a contração de nova dívida que extinga dívida anterior.

Apenas os efeitos da novação poderão, por expressa previsão legal, ser distintos dos efeitos que citamos, acima, da novação no direito privado.

Ocorre que a novação não consta expressamente no rol de causas extintivas da exigibilidade do crédito tributário. Porém, é pacífico o entendimento pela não-taxatividade deste rol. Neste sentido, a doutrina ensina:

O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (o que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar nº 104/01; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confunde a qualidade de autor e credor (CC/2002, art. 381). Há ainda a novação (CC/2002, art. 360).⁷

Em nota de rodapé, ressalta o autor acima, quanto à novação, que “Hector Villegas anota ser comum essa forma na Argentina, com as periódicas leis de ‘regularização patrimonial’, que extinguem dívidas tributárias mediante a constituição de uma nova dívida”.⁸

Apenas como um parâmetro, no que se refere às causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, a LC nº 104, de

7. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 391.

8. *Idem*, p. 391.

10.1.2001, incluiu novos incisos também no art. 151 do CTN – “V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial” e “VI – o parcelamento” –, podendo-se concluir que tais hipóteses também não são taxativas, fazendo surgir nova espécie de suspensão do crédito tributário.

Portanto, ainda que não haja a previsão legal expressa de uma nova causa extintiva, suspensiva ou de exclusão do crédito tributário no CTN, tal fato não impede a sua utilização quando das negociações entre a autoridade administrativa fiscal e o contribuinte, desde que exista autorização legal para a autoridade administrativa, por despacho, conceder o “benefício” na negociação.

Neste sentido encontramos diversos julgados referentes a novas formas de extinção ou suspensão do crédito tributário, já utilizadas antes de constarem de respectivo rol no CTN:

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CND. FORNECIMENTO. CONDIÇÕES. MORATÓRIA. EXISTÊNCIA DE SALDO DEVEDOR. CTN, ARTS. 151 E 206. PRECEDENTES. 1. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela moratória não implica em sua extinção. 2. Remanescendo saldo devedor, embora regularmente pagas as prestações do parcelamento ajustado, o contribuinte tem direito à certidão prevista no art. 206/CTN e não à do dispositivo antecedente (205). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ, RESP 83.922, Processo 199500694921/SP, 2ª Turma, 26.5.1998, DJ 13.10.1998, p. 65, rel. Min. Peçanha Martins, destaques nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIMINAR. AÇÃO CAUTELAR. CABIMENTO. ART. 151, V, DO CTN. I – A liminar em processo cautelar suspende a exigibilidade do crédito tributário sem ofensa ao art. 151 do CTN. II – Entendimento jurisprudencial que foi convertido em norma legal pela EC nº 104/2001 que aditou essa hipótese ao art. 151 do CTN, acrescentando o inciso V (“a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial”) (RESP 411.396/SC, rel. Ministro José Delgado, DJ 06.5.2002, p. 261). III – Precedentes. IV – Agravo regimental improvido. (STJ. AGRESP

228.792, Processo 199900793307/CE, 1ª Turma, 13.5.2003, DJ 30.6.2003, p. 134, rel. Min. Francisco Falcão, destaques nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. LIMINAR. DEPÓSITO PRÉVIO DE ICMS. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 151, II, DO CTN. O sujeito passivo da obrigação tributária tem direito de fazer o depósito da importância correspondente ao crédito tributário para suspender a sua exigibilidade utilizando-se de medida cautelar. A liminar como ato judicial entregue à livre convicção e prudente discricção do julgador só merece reparos quando entremostra flagrante ilegalidade ou abuso de poder. Recurso provido. (STJ, RESP 85.916, Processo 199600024324/RJ, 2ª Turma, 15.2.2000, DJ 26.6.2000, p. 140, rel. Min. Nancy Andrighi, destaques nossos).

Portanto, o rol de hipóteses do art. 151 do CTN não é taxativo, pois, caso assim o entendêssemos, seríamos forçados a concluir que o Judiciário teria feito as vezes de legislador positivo ao decidir sobre lides referentes a novas hipóteses de suspensão do crédito tributário, não expressamente previstas no art. 151, como constatamos acima, antes da publicação da LC nº 104/01.

Do mesmo modo, quanto à dação em pagamento, causa de extinção do crédito tributário, antes mesmo de sua previsão legal no art. 156 do CTN, o Judiciário a entendia aplicável às relações jurídicas tributárias, como nos seguintes julgados:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: MEDIDA CAUTELAR: L. ESTADUAL (RS) 11.475, DE 28 DE ABRIL DE 2000, QUE INTRODUZ ALTERAÇÕES EM LEIS ESTADUAIS (6.537/73 E 9.298/91) QUE REGULAM O PROCEDIMENTO FISCAL ADMINISTRATIVO DO ESTADO E A COBRANÇA JUDICIAL DE CRÉDITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA DA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, BEM COMO PREVÊ A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. I - Extinção de crédito tributário, criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos

tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.1998, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. (STF, ADI-MC 2.405/RS, DJ 17.2.2006, p. 54, rel. Min. Carlos Britto, destaques nossos)

PROCESSO CIVIL. AÇÃO DE COBRANÇA. DAÇÃO EM PAGAMENTO. PAGAMENTO DOS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE IMÓVEIS. AÇÃO REGRESSIVA. Sendo o outorgante devedor, em escritura de dação em pagamento, ficando responsável por todos os ônus incidentes sobre o imóvel, a outorgada credora, que recolheu o tributo devido, tem direito de ressarcir-se do que despendeu. (TRF, 1ª Região, Apelação Cível 199701000335955/MG, 3ª Turma, 10.2.1998, DJ 06.3.1998 p. 218, rel. Juiz Tourinho Neto).

Podemos concluir que a novação pode ser mais uma causa de extinção do crédito tributário, bastando a autorização por lei para que a autoridade administrativa realize a constituição de novo crédito, o que é feito tendo por base crédito anterior e mediante a constituição de nova dívida, abrangendo outros débitos fiscais ou de outra natureza, como honorários advocatícios e verbas de sucumbência, como vem ocorrendo nas consolidações de débitos para fins de adesão a programas de recuperação fiscal, o que, entendemos, configura novação.

Se utilizado o instituto da novação no direito tributário, por autorização legal estará configurada, portanto, nova causa extintiva do crédito tributário e, a princípio, com os mesmos efeitos decorrentes do direito privado, podendo ter efeitos diversos dos que constam no direito privado caso a lei tributária os atribua ao instituto, como, por exemplo, se dispuser expressamente que “a novação, no direito tributário, não exclui as garantias do primeiro débito fiscal”.

Verificando o art. 16 da MP 303/06, no PAEX consta expressamente que este parcelamento não se trata de novação. Porém,

observando todas as características da consolidação dos débitos, podemos perfeitamente detectar o instituto da novação, pois estão presentes todas as suas características.

Perguntamos, neste momento, se pode a lei tributária descrever, para fins de um programa de recuperação fiscal, um instituto contendo todas as características da novação, todos os seus elementos e, em um de seus artigos, dizer que aquela relação jurídica não é novação. Estaria o direito tributário conferindo novos efeitos a instituto de direito privado ou “redefinindo” o instituto? Estaria deturpando um instituto de direito privado, indo além de seu poder-dever de apenas dar efeitos diversos aos institutos de direito privado? Pode o direito tributário adotar a novação, com todos os seus elementos e características, e dizer que a novação não é novação?

Entendemos que, primeiramente, em decorrência da estrita legalidade – um dos principais princípios de direito tributário –, os institutos ou regras devem vir previstos ou autorizados por lei, ainda que implicitamente, mesmo que a lei não faça menção expressa ao “apelido” dado pelo legislador ou pela doutrina ao instituto adotado.

Uma vez que as regras de direito tributário adotem um instituto de direito privado, ainda que tacitamente, pois detectados todos os seus elementos e características, não podemos admitir que a mesma regra de direito tributário negue a natureza do instituto adotado mediante a mera disposição expressa de que o instituto adotado não é o mesmo instituto previsto nas regras de direito privado. Ao se admitir essa ausência de cientificidade, ter-se-ia, conseqüentemente, de negar toda a coerência do ordenamento jurídico, sua característica de sistema jurídico.

No direito tributário, a natureza do tributo independe da denominação adotada, o que demonstra a intenção do legislador de dar prevalência aos elementos e características de cada tributo para definição de suas espécies tributárias. Neste sentido, devem ser tratados todos os institutos, regras e formas, inclusive de direito privado, utilizados pelo direito tributário, zelando-se pela cientificidade e com a prevalência das características e dos elementos do instituto, independentemente de sua denominação.

Recentemente, porém, a Corte Suprema entendeu que a simples adesão ao REFIS não implica em novação da dívida:

CRIME TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS – APROPRIAÇÃO – ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS – ALCANCE. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal – Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito – artigo 9º da Lei nº 10.684/03. (STF, Recurso em Habeas Corpus no Processo nº 89.618, 1ª Turma, rel. min. Marco Aurélio, 09.3.2007, destaques nossos)

Mas esse não foi o entendimento do STJ:

CRIMINAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTIÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. NOVAÇÃO DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. ORDEM CONCEDIDA. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra o paciente. (STJ, Habeas Corpus 29.421, Processo 200301295526/RS, 5ª

Turma, 01.4.2004, DJ 17.5.2004, p. 249, rel. Min. Gilson Dipp, destaques nossos).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO CAUTELAR. DEPÓSITO PARA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ADESÃO AO REFIS. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. MANIFESTAÇÃO EXPRESSA. INOCORRÊNCIA. 1. A Lei 9.964/00, no seu art. 2º, § 6º, tem como destinatários os autores das ações que versam os créditos submetidos ao REFIS. Em consequência, tanto o particular em ação declaratória quanto a Fazenda que aceita a opção ao programa devem renunciar ao direito em que se fundam as ações respectivas, porquanto, *mutatis mutandi*, a inserção no REFIS importa novação à luz do art. 110 do CTN c/c o art. 999, I, do CC. 2. Encerrando a renúncia ao direito em que se funda a ação ato de disponibilidade processual, que, homologado, gera eficácia de coisa julgada material, indispensável que a extinção do processo, na hipótese, com julgamento de mérito, se dê por iniciativa expressa do embargante, ainda que tenha optado pelo REFIS. Até porque o não-preenchimento dos pressupostos para a inclusão da empresa no programa de parcelamento é questão a ser verificada pela autoridade administrativa fora do âmbito judicial. 3. Recurso Especial desprovido. (STJ, RESP 15.216, Processo 200302161164/PR, 1ª Turma, 20.5.2004, DJ 14.6.2004, p. 181, rel. Min. Luiz Fux, destaques nossos)

As decisões do STJ fundamentam-se em situações nas quais, de fato, se constatou a novação da dívida, pois o contribuinte assumiu nova dívida em substituição à anterior e teve de, inclusive, requerer a extinção dos embargos às execuções fiscais, com o julgamento do mérito e a conseqüente confissão da dívida “irrenunciável e irretratável”.

Por fim, não é imprescindível para configuração da novação da dívida a nova inscrição na dívida ativa, pois pode ocorrer apenas a substituição do título anterior, com a extração de nova certidão da dívida ativa, desde que contendo os novos valores devidos pelo contribuinte e configurando, conseqüentemente, a adoção do instituto da novação.

5. Considerações finais

O instituto da novação pode ser adotado nas relações jurídicas tributárias, bastando que o Fisco, por meio de lei autorizativa, pratique todos os atos que o configuram, que realize a constituição de novo crédito, tendo por base crédito tributário anterior, ou ainda que o ente público expressamente preveja por lei a adoção do instituto da novação.

Mesmo sem a previsão da novação no rol das causas extintivas do crédito tributário no art. 156 do CTN, entendemos possível a utilização da novação como causa de extinção do crédito, pois este rol não é taxativo, conforme vêm dispendo a doutrina e os julgados dos Tribunais superiores.

As consolidações de dívidas realizadas nos programas de recuperação fiscal são, a princípio, novações de dívidas tributárias, pois o contribuinte torna-se devedor de nova dívida, constituída pela dívida anterior, acrescida de novos valores, relacionados ou não ao débito originário.

Em se tratando estes programas de verdadeira novação, ainda que o instituto não venha expressamente previsto na lei, mas por estar detectada a constituição de todos os seus elementos, temos nova hipótese de extinção do débito tributário, que, conseqüentemente, extingue todos os seus efeitos, bem como a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

Não podemos admitir que o ente público autorize por lei a Administração Pública a praticar todos os atos que configuram o instituto da novação e, em seguida, a própria lei queira determinar que, no caso, não se trata de novação. Neste caso, dar-se-ia prevalência da forma sobre a substância do ato, violando-se o princípio da legalidade, da tipicidade e toda a cientificidade do direito, que deve ser coerente, organizado em um sistema jurídico.

Quando o Fisco depara com ato efetivamente praticado pelo sujeito que não corresponde ao ato declarado pelo próprio sujeito, e se constatada a intenção de fraudar a fiscalização, o ato pode, conforme previsão legal, ser desconsiderado pelo agente administrativo mediante a abertura de processo administrativo fiscal e com a busca da

verdade material. É o que se intenta realizar com o veto à EC 3, passando a se permitir que os auditores fiscais da Receita Federal autuem ou fechem empresas prestadoras de serviço constituídas por uma única pessoa quando constatarem que a relação de prestação de serviços com a empresa é, na verdade, uma relação trabalhista “disfarçada”.

Como dissemos em estudos anteriores, é imprescindível previsão legal para que o ente público desconsidere a forma e considere a substância dos atos praticados pelos contribuintes, em obediência ao princípio da legalidade estrita, pois somente a lei pode prever os elementos ou aspectos da obrigação. Não nos encontramos em um Estado de common law e não podemos admitir a adoção tácita do instituto do business purpose test ou teste de finalidade negocial. Entendemos, à época do acréscimo do parágrafo único no art. 116 do CTN, que somente por lei se poderia prever o procedimento fiscal adequado para a descaracterização do ato ou negócio simulado e caracterização do dissimulado, devendo a lei dispor sobre qual seria a autoridade competente, quais os meios de prova cabíveis e quais os demais elementos desta teoria, denominada abuso de forma e de direito e, equivocadamente, apelidada norma antielisiva.⁹

Portanto, podemos finalizar com o entendimento de que, em um Estado de Direito, a lei pode criar obrigações, inclusive prever a adoção da novação nas relações jurídicas tributárias. O que não entendemos possível é a lei adotar o instituto e, depois, querer dizer que aqueles atos praticados, característicos da novação, não constituem novação, pois a lei tributária pode apenas dar efeitos diversos aos institutos de direito privado, e não redefini-los.

Uma vez adotada, expressa ou tacitamente, a novação, por se tratar de causa extintiva do crédito tributário, todas as consequências decorrentes do descumprimento da primeira obrigação jurídica desaparecem por completo, inclusive os crimes fiscais que, em regra, são crimes de resultado, se consumando com a ausência de recolhimento do tributo devido.

9. CARDOSO, Lais Vieira. As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do artigo 116 do CTN. Disponível em: <http://www.lais.adv.br>. Acesso em: 10 maio 2007.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: FATO GERADOR DE PRESUNÇÃO ABSOLUTA – INADMISSIBILIDADE

Luiz Lustosa Roriz Caribé

1. Considerações preliminares

Está na pauta da discussão nacional, tanto no âmbito jurisprudencial quanto no doutrinário, o fato gerador presumido do ICMS na substituição tributária progressiva, de que trata o § 7º do art. 150 da CF, relativamente à sua natureza jurídica: se absoluta ou relativa.

A definição da natureza jurídica do fato gerador presumido citado é imprescindível. Cada espécie importa efeitos diversos. Se for de natureza relativa, há acertamento à vista do fato gerador futuro real, com restituição ou complementação do ICMS, conforme o caso; se, todavia, for de natureza absoluta, não se admite esse acertamento. A obrigação tributária exaure-se no momento da antecipação tributária.

As decisões judiciais declaratórias do fato gerador presumido absoluto, principalmente as do STF, parecem não considerar a fenomenologia daquela figura tributária. Tal omissão é inadmissível, porque o aspecto fenomênico, nos termos da legislação tributária dos Estados, atesta exatamente o contrário: o fato gerador presumido é relativo. Diga-se, por oportuno, que essa omissão, que afronta o princípio da moralidade, deve ser imputada às partes em litígio – Estados e contribuintes – e não aos órgãos judicantes. Por isso, os referidos julgados devem ser revistos, considerando-se a realidade fática da substituição tributária progressiva e os princípios constitucionais regentes do direito tributário amesquinçados pelo fato gerador presumido absoluto.

Pretende-se demonstrar a inadmissibilidade do fato gerador presumido absoluto à vista das seguintes vertentes: a) fenomenologia da substituição tributária progressiva; b) violação de princípios,

notadamente da segurança jurídica; c) falácia das teses que procuram demonstrar a constitucionalidade do fato gerador presumido absoluto. Com essa meta, assume-se posição ousada: a) trazer argumentos até então não apresentados nas discussões da espécie; b) fortalecer as teses da temporariedade do fato gerador presumido; c) demonstrar a falácia dos argumentos embaixadores da tese do fato gerador presumido absoluto.

Em razão da matéria escolhida e do espaço, este artigo sofre limitações. Por isso não serão abordadas todas as razões que depõem contra a presunção absoluta qualificada, nem discutida a consistência da antecipação tributária. Pontuam-se alguns aspectos basilares, mas suficientes, assim se espera, para invalidar a tese da definitividade do fato gerador presumido.

Os Estados procuram blindar (técnica muito em voga nos dias de hoje, no Brasil, é claro) o fato gerador presumido absoluto na suposição de ele oferecer racionalização e garantia de arrecadação. Tais virtudes são falaciosas. Nesse “limbo tributário”¹, prevalece o exacerbamento da arrecadação tributária.

Enfim, a presuntividade absoluta do fato gerador da substituição tributária progressiva é inconstitucional, não estando prevista no § 7º do art. 150 da CF.²

2. Aspectos gerais: gênese constitucional do tributo – unicidade da hipótese de incidência

Não há dúvida, tanto na doutrina como na jurisprudência, de que a gênese jurídica do tributo é constitucional.

Nosso sistema constitucional, diferentemente dos adotados em muitos países, reservou para si um mínimo vital do tributo: sua

-
1. Limbo tributário, assim designado como se existisse: seria o paraíso tributário do poder tributante, insubmisso aos princípios. Está fora do sistema jurídico. É o campo de domínio da arbitrariedade.
 2. “§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

planta, seu arcabouço. Esse mínimo, sob pena de renegar sua origem constitucional, é inafastável. Significa dizer que a completude do tributo só poderá ocorrer nos limites tracejados pela Constituição Federal de 1988. É a lição dos juristas Humberto Ávila³ e Paulo de Barros Carvalho.⁴

Se o tributo tem sua planta inicial na Constituição Federal, o respectivo repositório normativo contém todos os aspectos da hipótese de incidência respectiva: a) *aspecto material*: operações relativas à circulação da mercadoria – à unanimidade da doutrina e da jurisprudência, essa operação constitui negócio jurídico oneroso de direito privado; b) *aspecto temporal*: momento de realização do negócio jurídico; c) *aspecto espacial*: local de realização do negócio jurídico; d) *aspecto pessoal*: pessoa que realiza o negócio jurídico.

A matriz genética do tributo é, portanto, constitucional, e, pelo princípio da supremacia constitucional, constitui os limites da tributação. Por razão alguma, essa maquete pode ser ultrapassada, sob pena de não se ter origem constitucional quanto ao excedente; o excesso é inconstitucional.

Ao mesmo tempo, os aspectos da hipótese de incidência são inafastáveis. Todos têm o aspecto material como fator de coesão. Eles se entrelaçam, no feliz ensinamento do jurista Aires F. Barreto⁵,

3. Como enfatizado, a Constituição Brasileira caracteriza-se precisamente pela extensão das regras de competência que prevê para a instituição dos tributos dos entes federados. O sistema tributário nacional, do art. 145 ao art. 162, estabelece regras que delimitam constitucionalmente o poder que cada ente político possui, não deixando, como sói acontecer em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou que não se objeto de tributação. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 158)
4. É na lei das leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legiferante daquelas pessoas. Igualmente, é o texto constitucional portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 57).
5. "...a irradiação de lei sobre os fatos depende do entrelaçamento lógico dos vários critérios. Cada qual exerce e sofre influência dos demais critérios. A eficácia de uns

formando a unidade lógica da hipótese de incidência, segundo escola do mestre Geraldo Ataliba.⁶ Ela é una e indivisível. Não se admite, pois, o desentranhamento de qualquer dos aspectos da hipótese de incidência. À mingua de qualquer deles, há dois efeitos: a) a impossibilidade de incidência por incompleza da hipótese de incidência; b) a contrariedade da vontade constitucional. Ambos os efeitos interditam a incidência da suposta hipótese de incidência.

Mas a incidência requer outro elemento: o fato imponible. Este deve possuir, no mínimo, os mesmos elementos selecionados pela hipótese de incidência. Há de existir paridade entre os elementos selecionados pela hipótese de incidência e seu correspondente fato imponible. Sem essa paridade, não haverá incidência. Não há ICMS nem substituição tributária progressiva.

3. Substituição tributária progressiva

3.1. Substituição tributária: conceito

A substituição tributária progressiva⁷ constitui a combinação de dois institutos de Direito Tributário: substituição tributária e antecipação tributária. Essas subespécies são distintas e autônomas entre si. Os efeitos mais nocivos da substituição tributária progressiva decorrem da antecipação tributária, e não da substituição tributária. Por isso, nesse estudo dá-se mais ênfase à primeira

Substituição, na definição de Houaiss, em seu *Dicionário da língua portuguesa*, significa a “colocação de coisa ou pessoa no lugar de outra”. Como a própria denominação indica, pela substituição,

condiciona-se à demarcação de outros. (BARRETO, Aires F. Substituição tributária e restituição de diferenças de base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 84, p. 13, 2002).

6. Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é uma e indivisível. Trata-se de ente lógico-jurídico unitário e indivisível (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 63).
7. Também chamada de “para frente”, “pelas saídas” ou “pelas operações subseqüentes”. Esta última é figura adotada pela LC nº 87/96, art. 8º, II.

alguém toma o lugar de outro em determinada relação. No âmbito tributário, a substituição tem esse mesmo perfil, como preleciona o mestre jurista Heleno Tôrres⁸, o qual define a substituição tributária como o instituto tributário pelo qual se imputa a uma pessoa a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributo originalmente devido por outrem. Com esse desenho, a substituição tributária atinge apenas o aspecto pessoal da hipótese de incidência. Os demais aspectos – material, temporal e espacial – continuam incólumes. Ela não pode acarretar, portanto, qualquer alteração no valor da operação que se teria no sistema normal de tributação, como assevera o jurista Hamilton Dias de Souza, citado pelo mestre Heleno Tôrres.⁹ Por isso, os efeitos de valores oriundos da substituição tributária progressiva serão avaliados em comparação com o sistema normal de tributação.

3.2. Antecipação tributária

3.2.1. Conceito

O *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*¹⁰ e Maria Helena Diniz¹¹ definem a antecipação como a execução de um ato antes de seu tempo regular. Antecipação é, pois, conceito universal. Inexistindo esse adiantamento, o instituto deixa de ser antecipação, e a denominação, por não corresponder ao seu conteúdo, torna-se imprópria.

A antecipação tributária tem o mesmo perfil genérico desse adiantamento. Ela exige o pagamento do imposto antes da ocorrência

8. Substituição tributária é o mecanismo de arrecadação que, inserindo um terceiro sujeito na relação jurídica entre o fisco e contribuinte, atribui àquele obrigação própria para antecipar o pagamento dos valores devidos por este... (TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e processuais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 70, p. 96, 2001).

9. SOUZA, Hamilton Dias. Apud TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 100.

10. "Antecipação: ação ou efeito de antecipar (-se) – 1. transferência para antes da data ou época marcada, prevista ou habitual".

11. "[Antecipação] b) recolhimento do pagamento do tributo antes do momento devido" (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998).

fática¹² do respectivo fato gerador. Nessa linha, a antecipação tributária é de natureza presumida sob condição resolutória de ocorrência futura de seu implemento. Por isso, de modo intransponível, ela depende do fato real futuro. Essa vinculação, que é da essência da antecipação, torna-a ontologicamente incompatível com a presunção absoluta. Sem ela, ter-se-á outra obrigação autônoma diferente da antecipação tributária.

3.2.2. *Natureza jurídica e econômica*

Na antecipação tributária, antecipa-se o prazo do pagamento do tributo ou o momento de ocorrência do fato gerador respectivo? Adiantando, diz-se: antecipa-se o pagamento – o fato gerador é inamovível no tempo.

Fato gerador da obrigação tributária principal, como dispõe o art. 114 do CTN, “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Para deflagração do fato gerador, requer-se uma hipótese de incidência (abstrata) e um fato imponible (concreto). Esse fato, como diz o mestre Geraldo Ataliba, é o fato concreto que, por corresponder à descrição constante na hipótese de incidência, dá nascimento à obrigação tributária.¹³ Para Amílcar de Araújo Falcão, é uma relação econômica com relevância jurídica.¹⁴ O fato imponible, portanto, com esses adereços jurídicos, tem por substrato um fato concreto. Como tal, o fato imponible é inamovível. De resto, a antecipação tributária só pode ter por objeto o prazo de pagamento, que é elemento exterior à obrigação tributária. Essa conclusão é defendida pelos juristas Heleno Tôrres¹⁵ e Eduardo

12. Com a instituição do fato gerador presumido, faz-se necessária a referência ao seu oposto: fato gerador real ou fático.

13. Fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. – dá nascimento à obrigação tributária. (ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 67).

14. É o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 64).

15. A tributação sobre o substituto apenas antecipa o pagamento do tributo, que ficará nos cofres públicos sob condição suspensiva de ocorrência do fato jurídico tributário no substituído (TÔRRES, Heleno Taveira. *Op. cit.*, p. 100).

Maneira.¹⁶ É premissa confirmada pelo próprio § 7º do art. 150 da CF. Ele trata de dois fatos geradores: um presente e presumido; outro, futuro e real. Esse é legitimante daquele. O fato gerador presumido não constitui antecipação de fato gerador real. É apenas mera previsão. O fato gerador real prevalece em relação ao fato gerador presumido. Se o direito pretendesse criar fato gerador presumido absoluto, não o faria depender do fato gerador real futuro: atrelaria a obrigação tributária exclusivamente àquele. Mas tal não fez.

O fato gerador presumido de que trata o § 7º do art. 150 da CF é de natureza relativa e não absoluta.

3.2.3. Presunções

A antecipação tributária, determinada pela aplicação da alíquota interna do Estado¹⁷ de localização do contribuinte-substituído, presume: a) o adquirente ser contribuinte do ICMS; b) o substituído-tributário somente realizar operações internas; c) as operações subseqüentes serem todas tributadas; d) o contribuinte-substituído realizar operações com valor igual ao presumido.

Enquanto isso, o fato futuro passível de ocorrência no estabelecimento do contribuinte-substituído é de ampla multiplicidade, admitindo: *I – fatos ordinários*: a) operação interna; b) operação interestadual; c) operação de exportação; d) venda por preço inferior ao presumido; e) descontos líquidos e certos dedutíveis da base de cálculo; *II – fatos extraordinários*: a) saída não tributada; b) mercadoria para uso, consumo e ativo fixo, seriam mercadorias adquiridas para serem comercializadas e desviadas, posteriormente, para aquela finalidade; c) perda.

Comparando as situações presumidas com as reais, verifica-se um descompasso entre ambas. Muitas situações reais escapam à presunção, tais como: a) operação interestadual; b) operação de

16. O dever de pagar o imposto não decorre da ocorrência de um fato gerador previsto por uma ficção jurídica, porque se assim fosse, não estaríamos diante de uma antecipação de pagamento, mas do cumprimento de uma obrigação por fato gerador já ocorrido, por força de uma ficção. (MANEIRA, Eduardo. Da substituição tributária “para frente” no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 95, p. 60, 2003).

17. A referência a Estado, quanto à alíquota, inclui o Distrito Federal.

exportação; c) venda por preço inferior ao presumido; d) descontos; saídas não tributadas; e) perda. Daí a inafastabilidade da presunção relativa da antecipação tributária.

Pertinente ao § 7º do art. 150 da CF, reconhece-se que ele contempla algumas situações futuras, que desbordam a antecipação tributária geral. Todavia, deixa à margem: a) operação interestadual; b) venda por preço inferior ao presumido; c) descontos.

Tais marginalizações provocam efeitos danosos à atividade mercantil, como a inadmissibilidade de operação interestadual, contrariando o direito de comércio¹⁸ e a liberdade de tráfego da mercadoria em razão do destino.¹⁹

Na interpretação pretendida pelos Estados, imputando presunção absoluta ao fato gerador presumido, o § 7º do art. 150 da CF: a) interditaria a restituição para as hipóteses de operação interestadual, de descontos e de venda por preço inferior à base de cálculo presumida; b) permitiria para a não-tributação: uso, consumo, ativo fixo e perda. Essa interpretação apresenta desvio constitucional inadmissível: cuidar dos fatos extraordinários, cujo ICMS a maior é insignificante, deixando à margem os ordinários, em que esse ICMS indevido é bem mais significativo. De conseqüência, a presunção do § 7º do art. 150 da CF é relativa e não absoluta. Como diz o jurista Eduardo Maneira²⁰, a presunção absoluta somente é admissível quando o fato não for relevante. O fato imponível é imprescindível na obrigação tributária. Assim, é inadmissível a presunção absoluta.

3.2.4. Base de cálculo: modalidades

A base de cálculo na substituição tributária progressiva é o preço presumido de varejo do produto. É o que se depreende das

18. CF/88: "Art. 5º [...] XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;"

19. CF/88: "Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino."

20. É que a presunção absoluta é admitida naqueles casos em que o fato real não tem relevância para aquela situação. E, definitivamente, não se aplica ao direito tributário, como fonte de obrigação (MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, p. 61).

presunções do art. 8º, §§2º a 6º, da Lei Complementar nº 87/96.²¹ Como preços presumidos, há três metodologias diversas para determiná-los: a) preço fixado por autoridade competente – poucos são os produtos sujeitos a esse controle; b) preço sugerido pelo fabricante ou importador – também são poucos os produtos sujeitos a esse sistema; c) média ponderada dos preços de varejo: atinge todos os demais produtos não incluídos nas alíneas anteriores – e na regra geral nessa modalidade está a grande maioria dos produtos e por ela, devem-se catalogar preços e quantidades por produto no comércio varejista, para que se determine a média ponderada desses preços no Estado.

3.3. Fenomenologia

3.3.1. Considerações iniciais

Em geral, substituto-tributário é imputado ao industrial ou ao importador; a condição de substituído-tributário, ao atacadista e ao varejista.

Para se saber se os efeitos da substituição tributária progressiva desbordam ou não do permissivo constitucional, imprescindível é a comparação dos seus efeitos com os que se teriam pelo sistema normal de tributação.

Cuida-se, aqui, da base de cálculo geral, obtida por média.

21. LC nº 87/96: “Art. 8º [...] § 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo *preço final a consumidor*, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. § 3º Existindo *preço final a consumidor* sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço. § 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput [substituição tributária progressiva] será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei. [...] § 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput* [substituição tributária progressiva], a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o *preço a consumidor final* usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo”. (grifos nossos)

A fenomenologia da substituição tributária progressiva é de ampla multiplicidade, conforme a combinação de situações entre substituto e substituído tributários e operações internas e interestaduais. Contudo, adotar-se-ão aqui dois procedimentos em relação ao contribuinte-substituído: um, relativo às operações interestaduais; outro, pertinente a operações internas, em que os varejistas adotam preços diversificados para a mesma mercadoria.

Os Estados adotam várias alíquotas internas, de acordo com a mercadoria ou serviço. Neste estudo, optou-se pela alíquota interna de 17%.

3.3.2. Pesquisa de mercado

A substituição tributária progressiva é complexa. A primeira complexidade está na elaboração da base de cálculo (LC-87/96, art. 8º, § 4º), cujas etapas são: a) levantamento de preços nos estabelecimentos varejistas, exatamente o universo que o Estado não quer fiscalizar, alegando impraticabilidade; b) determinação da *média ponderada*, considerando os preços e as quantidades coletados; c) fixação da base de cálculo correspondente a essa média. A complexidade aqui está às claras.

3.3.4. Operação interestadual

3.3.4.1. Sistema normal de tributação

SITUAÇÃO: a) “A”, fornecedor inicial situado em São Paulo – alíquota interestadual de 7%; b) “B”, atacadista situado em Pernambuco – alíquota interna de 17% e interestadual de 12%; c) “C”, varejista situado na Paraíba – alíquota interna de 17%.

Tabela – 1A

Rubricas	A (SP)	B (PE)	C (PB)
Mercadoria	1.000,00	1.300,00	1.500,00
Alíquota	7%	12%	17%
Débito fiscal	70,00	156,00	255,00
Crédito fiscal	0,00	70,00	156,00
ICMS devido	70,00	86,00	99,00

No sistema normal de tributação, “A” recolhe para o Estado de São Paulo o valor de R\$ 70,00, “B”, para Pernambuco, R\$ 86,00, e “C”, para o Estado da Paraíba, R\$ 99,00. O ônus total tributário é de R\$ 255,00.

3.3.4.2. Substituição tributária progressiva

SITUAÇÃO: a) “A”, substituto-tributário inicial; b) “B”, substituído-tributário em relação a “A” e substituto-tributário em relação a “C”; c) “C”, varejista situado na Paraíba.

O contribuinte-substituído, mesmo tendo adquirido mercadorias com antecipação tributária, ao realizar operações interestaduais, deverá fazer nova antecipação tributária em favor do novo Estado de destino, conforme dispõe o Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula 6ª.²²

No exemplo, há duas operações interestaduais. Na primeira, “A”, situado em São Paulo, assume a condição de contribuinte-substituto, enquanto “B” e “C”, de substituídos-tributários. “A” retém de “B” o ICMS antecipado no valor de R\$ 185,00, remetendo-o para o Estado de Pernambuco.

Tabela – 1B

Base de cálculo (valor de “C”)	1.500,00	
Alíquota (interna de Pernambuco)	17,00%	255,00
Crédito fiscal (ICMS normal de “A”)		70,00
ICMS antecipado por “A” retido de “B”		185,00

Na segunda operação, “B”, localizado em Pernambuco, assume, agora, a condição de contribuinte-substituto e retém de “C” o ICMS antecipado de R\$ 99,00, remetendo-o para o Estado da Paraíba.

22. Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula sexta - O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.

Tabela – 1C

ICMS antecipado retido de “C” por “B”		
Base de cálculo (valor de “C”)	1.500,00	
Alíquota (interna de Pernambuco)	17,00%	255,00
Crédito fiscal (ICMS normal de “B”)		156,00
ICMS antecipado por “B” retido de “C”		99,00

I – Contribuinte-substituído “B”: “B” antecipa para o contribuinte “A” o ICMS no valor de R\$ 185,00. Pelo sistema normal de tributação, é devedor apenas de R\$ 86,00. Há antecipação a maior para “A” no valor de R\$ 99,00. O Estado de Pernambuco restitui – operação denominada de ressarcimento - a “B” o valor de R\$ 99,00, nos termos do Convênio ICMS nº 81/93, cláusula terceira.²³ Na venda realizada para “C”, “B” assume, agora, a condição de contribuinte-substituto, antecipando dele o ICMS no valor de R\$ 99,00 e remetendo-o para o Estado da Paraíba. *II – Receita tributária do Estado de Pernambuco:* a) pelo sistema normal de tributação, o Estado tem direito apenas à receita de R\$ 86,00; b) pela antecipação tributária, recebe o ICMS no valor de R\$ 185,00, nele contido o ICMS a maior no valor de R\$ 99,00. Esse valor deve ser restituído a “B” pela modalidade de ressarcimento; *III – Fato gerador presumido da antecipação tributária realizada por “A”:* com a operação interestadual realizada pelo substituído-tributário “B”, em que ocorre nova antecipação tributária, e o ressarcimento subsequente, a presunção absoluta que deveria haver na antecipação tributária realizada por “A” desconstitui-se. Essa presunção é relativa, portanto.

3.3.5. Varejo com valores diversos

Nesta simulação, pelo sistema normal de tributação, pertinente à modalidade da base de cálculo geral – média ponderada – supõem-se três varejistas autônomos, situados no mesmo Estado, com preços de varejo diversos entre si para a mesma mercadoria.

23. Convênio ICMS nº 81/93, Cláusula terceira Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

Tabela – 2A

Situações	A	B	C
Base de cálculo	1.000,00	900,00	1.100,00
Quantidade	8	5	10
Total	8.000,00	4.500,00	11.000,00
Alíquota	17,00%	17,00%	17,00%
ICMS	1.360,00	765,00	1.870,00

Admitindo-se crédito fiscal zero apenas para análise dos efeitos da base de cálculo, tem-se: a) “A” recolhe ICMS de R\$ 1.360,00; b) “B”, de R\$ 765,00; c) “C”, de R\$ 1.870,00. Com a substituição tributária progressiva geral, a base de cálculo, correspondente à média ponderada, é de R\$ 1.021,74:

Tabela – 2B

Situações	A	B	C
Preços	8.000,00	4.500,00	11.000,00
Quantidade	8 00	5 00	10 00
Total das saídas			23.500,00
Peso			23,00
Média ponderada p/ unidade			1.021,74

Os três contribuintes anteciparão o ICMS considerando a base de cálculo única (média ponderada) de R\$ 1.021,74.

Tabela – 2C

Base de calculo antecipada p/ unidade	1.021,74	1.021,74	1.021,74
Alíquota	17,00%	17,00%	17,00%
ICMS antecipado absoluto	173,70	173,70	173,70
Preços reais	1.000,00	900,00	1.100,00
ICMS antecipado relativo (*)	17,37%	19,30%	15,79%
Diferença relativa	0,37%	2,30%	-1,21%

*Relação com o valor real da operação

Os três contribuintes sofrem a mesma oneração tributária, por antecipação, de R\$ 173,70. Esse valor uniforme provoca distorções: “A” antecipa o equivalente a 17,37%, e recolhe a maior 0,37%. “B”

sofre tributação de 19,30%, e recolhe a maior 2,30%. “C” sofre exação de 15,79%, é beneficiado em 1,21%. Na presunção absoluta, em que não se admite o confronto posterior para os devidos ajustes, os que recolhem a maior complementam o ICMS a menor, recolhido por outros contribuintes. É prática inaceitável, porquanto inexistente qualquer relação de causalidade ou de responsabilidade tributária entre esses contribuintes.

4. Fato gerador presumido absoluto – inadmissibilidade

4.1. Violação do princípio da jurisdição e do direito de defesa

O direito de defesa e da jurisdição são princípios introduzidos pelo art. 5º, LV²⁴ e XXXV²⁵, da CF. São cláusulas pétreas, inafastáveis até mesmo pelo § 7º do art. 150 da CF. Ocorrendo esse afastamento, aparece esse efeito. A presunção absoluta produz esse afastamento, e é, portanto, ilegítima.

A interdição do direito de defesa está na impossibilidade, fática e jurídica, de o contribuinte-substituído contestar a base de cálculo geral pertinente à média ponderada dos preços de varejo. Pior ainda: não pode ele sequer avaliar se a base de cálculo adotada pelo Estado constitui ou não a média dos preços de varejo.

O substituído-tributário, para questionar essa base impondível presumida, precisaria coletar preços em todo o universo de varejistas pesquisados. E tal aferição é impossível por dois fatores: primeiro, porque nenhum contribuinte tem competência jurídica para examinar os lançamentos fisco-contábeis de outro – aqui há impossibilidade jurídica; segundo, porque, mesmo que juridicamente fosse permitido, o referido levantamento demandaria bastante tempo e alto custo, inviabilizando tal verificação. De qualquer modo, por

24. “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;”

25. “XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

impossibilidade fática ou jurídica, o princípio do direito de defesa estaria interdito para o contribuinte-substituído.

Sem direito de defesa, perece o da jurisdição por falta de objeto. Como tais direitos, de natureza principiológica, são inalienáveis, o fato gerador presumido absoluto, que interdita esses direitos, é inadmissível. Tais direitos só subsistem com a natureza relativa do fato gerador presumido.

4.2. Princípio da segurança jurídica – Violação

O fato gerador presumido absoluto da substituição tributária progressiva amesquinha o princípio da segurança. Com essa ruptura, instaura-se, em pleno Estado de Direito, o absolutismo tributário contra o qual o contribuinte-substituído nada pode fazer nem por via de direito nem por via de fato.

A primeira violação do princípio da segurança está na impossibilidade do exercício dos direitos de defesa e da jurisdição, como já visto.

Dizer que a segurança está na legalidade é insuficiente. Seria outorgar à lei o poder absoluto. É também inadmissível. Para evitar a tirania da lei, será preciso que outro princípio maior ponha limites à atuação da mesma. Esse princípio maior é o da segurança.

A segurança é, pois, sobreprincípio, e os demais, subprincípios, na lição do jurista Humberto Ávila.²⁶ Ou, ainda, é princípio que transcende o próprio ordenamento jurídico, na lição do mestre José Souto Maior Borges.²⁷ Dentre as várias garantias que o princípio da

26. Os sobreprincípios, como, por exemplo, os princípios do Estado de Direito, da segurança jurídica, da dignidade humana e do devido processo legal, exercem importantes funções, mesmo na hipótese – bastante comum – de os seus subprincípios já estarem expressamente previstos pelo ordenamento jurídico. (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-80).

27. A segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo. Antes inspira as normas que, no âmbito do direito positivo, lhe atribuem efetividade. (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 22, p. 24, 1997).

segurança oferece está a interdição da exação desmedida - além da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Se o princípio da segurança, como um sobreprincípio, rege os demais subprincípios insertos na Constituição Federal de 1988, pela mesma razão também o faz em relação ao § 7º do art. 150 da CF.

Mas como identificar a segurança jurídica em preceitos além do conteúdo dos subprincípios? Como diz o mestre José Souto Maior Borges, ela está inserta em certos dispositivos constitucionais.²⁸

Transcendendo os subprincípios, a segurança há de estar, implícita, na regra matriz constitucional de incidência - Constituição Federal de 1988, art. 155, II -, vez que tal módulo possui todos os aspectos da hipótese de incidência. A base imponível constitucional não pode ir além da expressão mensurável do aspecto material respectivo, não pode desbordar do valor do negócio jurídico respectivo. Esse valor, pois, constitui o limite máximo da tributação possível. Só há segurança até esse limite. Após essa barreira, não há limite objetivo à imposição tributária. Está aberta a porta da arbitrariedade do poder tributante.

Em outra abordagem, o inciso II do art. 155 da CF outorga competência ao Estado para instituir o ICMS. Tal competência, na dicção do mestre Aires F. Barreto²⁹, constitui uma outorga e uma limitação. É outorga na medida em que dá ao Estado poderes para instituir o ICMS, e é limitação, na medida em que permite a tributação apenas nos limites dessa outorga. O STF, citado por Humberto Ávila³⁰, decidiu que o intérprete não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Além desse parâmetro, inexistente

28. Num sentido restrito, a segurança jurídica, está inserta em certos dispositivos constitucionais, com abstração conceitual dos demais. (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na Constituição Federal de 1988 e na Emenda Constitucional 45/04. Implicações fiscais. In: PIREZ, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 249).

29. Como toda outorga de competência envolve uma autorização e uma limitação BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 308).

30. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do supremo tribunal federal. Hipótese de incidência. Base de cálculo e local da operação. Leasing financeiro: análise da incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 122, p. 121, 2005.

outorga de competência; há apenas arbitrariedade, o que é inadmissível. A base de cálculo em valor superior ao do negócio jurídico seria transpor esses limites. O excesso não pertence ao negócio jurídico de direito privado. E sem esse substrato, não há relação do fato econômico, de direito privado nem tributária. A norma deserta daquele substrato é inconstitucional.

A base de cálculo do fato gerador presumido absoluto ultrapassa o valor do negócio jurídico realizado pelo contribuinte-substituído. Fere, pois, o princípio da segurança. É inadmissível. Só o fato gerador relativo contém-se nos limites da segurança jurídica.

4.3. Princípios da isonomia, da capacidade contributiva – Violação

A isonomia e a capacidade contributiva são princípios, encartados na CF. O primeiro, no art. 5º, II³¹, e no art. 150, II³²; o segundo, no art. 145, §1º³³. Tais princípios sobrepõem-se até em relação ao previsto no § 7º do art. 150 da CF.

Isonomia e capacidade contributiva são princípios relativos no sentido de estabelecerem relação entre dois objetos. Dois objetos são isonômicos em relação a um fator, havido como parâmetro. Há de ter um parâmetro em relação ao qual se estabelecem essas relações e o beneficiário dessa pertinência. Nessa perspectiva, o jurista Humberto Ávila diz que a isonomia requer o critério-medida objeto

31. "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:"

32. "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre 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;"

33. "§ 1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

da diferenciação.³⁴ E qual seria o parâmetro ou o critério-medida em relação ao ICMS? Para se ter essa resposta, imprescindível é recorrer-se às características desse imposto.

O ICMS é de natureza proporcional, assim entendido, na lição de Vittorio Cassone³⁵, como o imposto sujeito à mesma alíquota para a mesma mercadoria ou serviço e operação ou prestação, salvo os sistemas especiais de incentivos ao contribuinte, como microempresa e outros. Realiza esse princípio a igualdade relativa (alíquota) e não a absoluta (valor do ICMS). Observadas as mesmas condições, todos os contribuintes devem ser gravados com a mesma alíquota e não com o mesmo valor absoluto.

No exemplo da substituição tributária progressiva (Anexo – 2C), com base de cálculo ponderada, no valor de R\$ 1.021,74, os três contribuintes – “A”, “B” e “C” - recolhem ICMS uniforme de R\$ 173,70. Por essa estampa, há aparência de observância da isonomia e capacidade contributiva. Como o ICMS é de natureza proporcional, essa aparente regularidade esconde verdadeiro desalinhamento: alíquotas de 17,37%, 19,30% e 15,79%, quando elas, no caso, deveriam ser uniformes, de 17%. “A” recolhe a maior 0,37%; “B”, 2,30%, e “C”, a menor, 1,21%. Feriram-se os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Considerando a prevalência dos princípios, o fato gerador presumido absoluto é inadmissível. A restauração desse princípio só é possível com o acerto posterior, adotando-se complementação para quem antecipa a menor, e restituição para quem antecipa a maior. Dizer que o recolhimento a maior é compensado pelo recolhimento a menor não tem valia

34. Para entender o funcionamento do princípio da igualdade, é preciso verificar que ele depende do critério-medida objeto de diferenciação. Isso porque o princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar pessoas. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. (ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 409).

35. Impostos proporcionais – são assim caracterizados quando os impostos são estabelecidos em percentagem única incidente sobre o valor da matéria tributável, crescendo o valor do imposto apenas quando o valor básico para cálculo seja mais elevado (CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997. p. 78).

jurídica, porque essa compensação não ocorre em relação ao mesmo contribuinte. Ao contrário, quem paga a maior complementa o recolhimento a menor por outro contribuinte, sem que exista, entre ambos, qualquer vínculo jurídico ou responsabilidade tributária. Essa compensação é injusta e fere os princípios citados.

4.4. Violação do princípio da inafastabilidade do contribuinte

Na substituição tributária progressiva, com fato gerador presumido absoluto, o contribuinte-substituído é alijado de qualquer acerto. É inadmissível.

O contribuinte-substituído é inafastável, em qualquer momento, da relação tributária, cujo ICMS ele deve antecipar para o substituto-tributário. Várias razões depõem nesse sentido.

A uma, o § 7º do art. 150 da CF elege o fato gerador futuro (situação ocorrida no estabelecimento do contribuinte-substituído) como legitimante do fato gerador presumido da substituição tributária progressiva. Não tivesse essa função, descaberia a referência a fato gerador futuro. Esse fato gerador assegura a presença do contribuinte-substituído em todo momento da obrigação tributária respectiva.

A duas, o contribuinte-substituído constitui o aspecto pessoal da hipótese de incidência constitucional do imposto, nos termos do art. 155, II, da CF, como autor da operação relativa à circulação da mercadoria. Sem ele, não se tem fato gerador, tributo nem substituição tributária por falta de objeto.

A três, tem-se a LC nº 87/96, art. 8º, § 5º, que determina a aplicação da alíquota vigente no Estado do contribuinte-substituído. Essa disposição normativa impõe a inafastabilidade do contribuinte-substituído da relação tributária pertinente.

A quatro, a inafastabilidade do contribuinte-substituído também se demonstra pela incidência da hipótese de incidência já vista. Não pode a substituição tributária progressiva cindir a hipótese de incidência do ICMS, para excluir, do processo, o contribuinte-substituído.

A doutrina nacional acompanha esse mesmo entendimento.

O mestre Heleno Tôrres, com propriedade, diz que o contribuinte-substituído nunca é afastado da relação tributária³⁶, porquanto tem esse sujeito passivo participação inalienável na materialidade da hipótese de incidência do tributo.³⁷ Excluí-lo de qualquer relação tributária é superar os limites constitucionais³⁸, o que é inaceitável. Por isso, essa relação é regida pela legislação tributária do Estado daquele contribuinte.³⁹ Os juristas Geraldo Ataliba⁴⁰ e Paulo de Barros Carvalho⁴¹, citados pelo mestre Heleno Tôrres, asseveram que na relação tributária nenhum sujeito passivo assume o papel do outro. De fato, responsável ou substituto e substituído são pessoas diversas entre si. O contribuinte pratica o fato gerador; o substituto, não, apenas responde pelos efeitos tributários respectivos. São posições ontologicamente impermutáveis.

-
36. O contribuinte nunca é afastado da relação jurídica tributária. Ele manter-se-á sempre na relação tributária (salvo no caso de morte de pessoas físicas ou extinção de pessoas jurídicas, hipóteses em que o efeito sucessório supre a ausência); mesmo quando a lei chama um terceiro para, compulsoriamente, liberá-lo da relação. (TÔRRES, Heleno Taveira. Substituição tributária – Regime constitucional, classificação e relações jurídicas (materiais e formais). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 70, p. 93, 2001).
 37. Somente o destinatário constitucional do tributo pode ser tomado como contribuinte, como aquele sujeito que provoca ou produz a materialidade da hipótese de incidência designada originariamente na Constituição Federal, ou quem tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário (art. 121, do Código Tributário Nacional) e, desse modo, demonstre a respectiva capacidade contributiva. (*Idem*, p. 102)
 38. É superadora dos limites constitucionais, uma tentativa de consolidar uma forma de tributação definitiva, com franca desobediência aos postulados insculpidos na constituição como garantia fundamental protetiva contra abusos dos legisladores. (*Idem, ibidem*)
 39. Neste caso, o regime jurídico aplicável será sempre o do substituído, de tal sorte a termos, assim, pelo menos duas normas distintas incidindo: uma que define a obrigação tributária patrimonial do substituto; e outra tomando o substituído como sendo sujeito passivo de obrigação própria, quando da ocorrência do respectivo fato gerador constitucionalmente pressuposto para confirmar a definitividade da arrecadação (*Idem*, p. 96).
 40. Jamais pode, portanto, a substituição acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou. Jamais poderia funcionar como mecanismo de subversão de padrões constitucionais (ATALIBA, Geraldo. *Apud Idem*, p. 102).
 41. Como bem assevera Paulo de Barros Carvalho, “ não sobeja repisar que a substituição de que falam os mestres, ou que registram os textos prescritivos, dista de ser fenômeno jurídico em que um sujeito de direitos cede lugar a outro sujeito de direitos, sob o pálio de determinado regime, como sugere o termo. (*Apud idem*, p. 98).

Outro grande mestre, Humberto Ávila, na apreciação da capacidade contributiva, diz que esse princípio só poderá ser aferido no momento da ocorrência do fato gerador concreto decorrente das operações reais praticadas pelo contribuinte-substituído.⁴²

5. Fato gerador absoluto – falseabilidade das teses pertinentes

5.1. Realização do princípio da praticabilidade da arrecadação – Falseabilidade

Diz-se que a substituição tributária progressiva, com fato gerador presumido absoluto, tem a virtude de simplificar e garantir a arrecadação tributária. E isto porque o Estado abstém-se de fiscalizar e controlar o setor de varejo, de maior pulverização no universo de contribuintes. A simplificação como objetivo da administração tributária é válida. E deve ser perquirida. Todavia, a suposta praticabilidade e segurança da arrecadação, advinda do fato gerador presumido absoluto, está na violação de direitos constitucionais e na inadmissibilidade de reparação desses direitos. O Estado, como justificativa do fato gerador presumido absoluto, elege-o como único mecanismo capaz de garantir a praticabilidade perquirida. É petição de princípio. A praticabilidade também existe no fato gerador presumido relativo, com a vantagem de reparar os direitos temporariamente violados pela presunção.

A falácia da simplificação no fato gerador presumido absoluto tem sua prova real na própria praticabilidade dos Estados: primeiro,

42. Daí se dizer que implicitamente no texto constitucional está prevista a base de cálculo do imposto como sendo o valor da operação. E esse valor só poderá ser objeto de cobrança depois que o fato gerador ocorrer, pois somente nesse momento é que se manifesta a capacidade econômica do contribuinte, conforme preceitua o princípio da capacidade contributiva - § 1º do art. 145 da CF/88 (ÁVILA, Humberto. Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS. Substituição tributária. Base de cálculo. Pauta fiscal. Preço máximo ao consumidor. Diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta ou o preço máximo ao consumidor sugerido pelo fabricante. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 123, p. 123, 2005).

na determinação da média ponderada para fixação da base de cálculo; segundo, no ressarcimento, quando o substituído-tributário realiza operações interestaduais.

Além desse aspecto fático, faz-se oportuno saber o que seja simplificação. Tal atributo constitui-se em adotar procedimentos com o menor número de atos possíveis, desde que não se ultrapasse o limite mínimo exigido pelos princípios regentes da matéria, notadamente da segurança. Além desse limite, não se tem praticabilidade nem sequer discricionariedade: tem-se arbitrariedade. Nesse enfoque, o professor José Souto Maior Borges diz que a simplificação jurídica não pode comprometer a profundidade da elaboração científica.⁴³ Igual ensinamento pode aplicar-se à questão da simplificação tributária. Ela não pode ultrapassar as condições mínimas de observância dos princípios pertinentes à tributação.

Complementa a inadmissibilidade da presunção absoluta o testemunho do jurista Eduardo Maneira. Para ele, a inalterabilidade da base de cálculo do ICMS antecipado, em razão da suposta praticabilidade do fato gerador presumido absoluto, impõe total submissão de princípios à praticabilidade pretendida pelos Estados.⁴⁴ E prossegue dizendo que a inalterabilidade da base de cálculo presumida acarreta uma praticabilidade injusta na medida em que fere princípios garantidores do Estatuto do Contribuinte.⁴⁵

43. Sob o ponto de vista de uma epistemologia jurídica conseqüente, deve a teoria corresponder ao ideal de clareza e simplicidade expositivas, sem comprometer a profundidade da elaboração científica. A simplicidade é uma categoria metodológica (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança na constituição federal de 1988 e na emenda constitucional 45/2004. Implicações fiscais. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 245).

44. Depois, a definitividade de uma base de cálculo irreal representa total submissão dos princípios da capacidade contributiva, não-confisco, razoabilidade e proporcionalidade à praticidade tributária, numa total subversão dos valores consagrados pelo sistema tributário. (MANEIRA, Eduardo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 95, p. 64, 2003).

45. A definitividade da base de cálculo é antes de tudo injusta, por submeter uma categoria de contribuintes – aqueles que integram a substituição tributária “para a frente” – a um regime que permite ou que cristaliza uma base de cálculo confiscatória, posto que desarrazoada, em nome da praticidade. Ora, não pode haver praticidade injusta.

5.2. Desconstituição da antecipação tributária – Falseabilidade

Diz-se, por essa tese, que a restituição implica o desfazimento da antecipação tributária.

Dois razões falseiam a premissa. A primeira é o ressarcimento, quando o substituído-tributário realiza operações interestaduais; ainda assim, os Estados não deixam de antecipar o ICMS, nem alegam que essa prática fragiliza a substituição tributária progressiva. A segunda é o exemplo do Imposto de Renda, que adota o sistema de restituição; nesse imposto, o universo dos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, é bem maior do que o dos contribuintes-substituídos em relação ao ICMS, e, ainda assim, a antecipação tributária é praticada.

6. Consistência do § 7º do art. 150 da CF

6.1. Antecipação tributária como hipótese de incidência-matriz de tributação: Falseabilidade

Por essa tese, diz-se que o § 7º do art. 150 da CF constitui uma nova regra-matriz constitucional de incidência do ICMS diversa da prescrita no inciso II do art. 155 da CF. Tal pretensão é descabida.

A incidência, para sua concreção, requer: a) completude da hipótese de incidência, assim havida a que reúne o aspecto material, temporal, espacial e pessoal; b) fato impositivo em relação ao qual haja paridade quanto aos aspectos da hipótese de incidência.

O § 7º, referido, em si, não possui esses requisitos? Ele se refere a dois fatos geradores, um atual, de natureza presumida, e outro, futuro, de natureza real. O fato gerador presumido não possui nenhum dos aspectos da hipótese de incidência nem tampouco tem a subjacência do fato, em relação ao qual mantenha paridade. Todos

A praticidade só se legitima se for instrumento que possibilite a aplicação da lei para todos, a fim de se evitar evasão fiscal, jamais como instrumento de perpetuação de irrealidades confiscatórias. (MANEIRA, Eduardo. *Op. cit.*, p. 64).

os requisitos da incidência estão apenas no fato gerador futuro real que não pertence àquele § 7º, mas ao inciso II do art. 155 da CF. Despojados desses requisitos inalienáveis, o § 7º citado não constitui uma regra-matriz constitucional de incidência do ICMS. Essa regra está no inciso II do art. 155 da CF, regente do fato gerador futuro real.

6.2. Limitação constitucional ao poder de tributar

Embora a topografia normativa não baste para definir a natureza dos preceitos albergados em determinado título, não pode, entretanto, tal localização ser totalmente desprezada. O § 7º do art. 150 da CF integra o elenco das limitações constitucionais ao poder de tributar. Não limita o Estatuto do Contribuinte. Por aquela limitação, o fato gerador presumido tem como parâmetro o fato gerador futuro real, como determina o referido parágrafo. Significa dizer que o fato gerador futuro real é o limite máximo e as condições para o desenho do fato gerador presumido. Além daquele limite, não há competência, mas ilegitimidade.

6.3. Repetição do indébito: natureza exceptiva

A interpretação do § 7º, imputada pelos Estados a partir da literalidade do texto, admite a restituição do ICMS antecipado a maior apenas quando não ocorrer o fato gerador futuro do imposto. Dessa premissa, se deduz outra, contrária, pela qual, ocorrendo aquele fato gerador, não se tem restituição do indébito. São premissas equivocadas. Primeiro, avoca-se o ressarcimento para se desconstituir tais afirmações. E se há ressarcimento, mesmo com a ocorrência de fato gerador futuro, têm-se duas conseqüências: o fato gerador presumido não é de natureza absoluta; outra, o fundamento constitucional desse ressarcimento está implícito no § 7º mencionado ou advém de outra fonte constitucional. Válida é a segunda alternativa. Segundo, a repetição do indébito é corolário, como verso e reverso da mesma medalha, do direito constitucional

à propriedade de que trata o inciso XXII do art. 5º.⁴⁶ Nessa perspectiva, os direitos de propriedade e de repetir o indébito, ambos lastreados no excerto constitucional citado, constituem direitos fundamentais de natureza pétrea. Prevaecem ao § 7º em foco. Terceiro, mesmo se admitindo o § 7º como fundamento da restituição em uma única hipótese, da explicitude de se restituir o imposto, em determinadas situações, não se pode extrair a não-obrigatoriedade para as demais hipóteses. Restituir e não-restituir são modais deônticos não co-implicados, conforme ensina o jurista Humberto Ávila.⁴⁷ O segundo não deriva do primeiro.

A matriz constitucional do direito à repetição do indébito é, portanto, o inciso XXII do art. 5º da CF, que trata do direito de propriedade. Se a restituição do indébito, em qualquer situação, não depende do § 7º citado, qual a valia desse parágrafo? Vale como fundamento exceptivo da repetição do indébito. Não para negar ou outorgar essa restituição, mas para excepcionar a forma como esse direito se realiza, imputando-lhe preferência e imediatidade. E não mais. Com esse tratamento especial, difere-se da restituição geral, cujo rito não adota privilégio ou preferência. Obedece à ordem de chegada da repetição do indébito na repartição fazendária.

46. "XII – é garantido o direito de propriedade;"

47. "...da não-obrigatoriedade irrestrita de devolução da diferença não se pode inferir a proibição de devolução em alguns casos. Esses modais deônticos não são co-implicados, pois não se pode extrair, da não-obrigatoriedade de devolver, a proibição de restituir. Esses modais não são como verso e reverso da mesma medalha. Fazem parte de medalhas diferentes. Entender de outro modo seria, com perdão da metáfora, como inferir, da permissão para chegar mais cedo a um compromisso, a proibição de comparecer a ele na hora marcada ou mesmo a proibição de pedir desculpas pelo incômodo causado pela antecipação. Isso revela que as questões são absolutamente disjuntivas" (HUMBERTO, Ávila. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante de pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 124, p. 93, 2006).

CONTRIBUIÇÕES E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA NA ORDEM JURÍDICA BRASILEIRA

Natercia Sampaio Siqueira

1. Introdução

O presente artigo enfoca questões referentes às contribuições a partir dos possíveis modelos de tributação, admitidos no ordenamento jurídico brasileiro.

A Constituição em vigor, quando disciplina as contribuições, não raro se abstém de traçar-lhes os fatos geradores, limitando-se a estipular a aplicação de alguns princípios e das normas gerais tributárias ao regime jurídico das contribuições. Em razão de tal caráter normativo, tem-se uma permissividade absolutamente inadequada em relação às contribuições, o que gera a necessidade de traçar-lhes, com cuidado, os fatos geradores que podem apresentar, assim como os limites para sua própria instituição.

Neste tocante, faz-se crucial a proposta de um modelo de tributação justo e razoável ao Estado brasileiro, organizado como um Estado Democrático e Social de Direito. É este o momento de focar como deve ser realizado o custeio dos gastos estatais, de forma que a carga tributária seja distribuída igualmente entre a coletividade e que a instituição dos tributos seja efetuada em conformidade com o conceito-chave de “mínimo existencial”, que decorre do sistema de direitos fundamentais e com os princípios da ordem econômica.

Ou seja, o estudo referente à distribuição isonômica dos custos do Estado e ao equilíbrio entre o dever social de pagar tributos e os direitos fundamentais aponta para um modelo de tributação justo e razoável, ao qual se devem conformar as contribuições.

2. Aspectos gerais da natureza jurídica da contribuição

Não era pacífica a natureza jurídica das contribuições. A Constituição Federal de 1988 teve o mérito de assentar-lhe o caráter tributário. Os artigos 149 e 149-A, referentes às contribuições, estão inseridos no capítulo que trata do sistema tributário nacional; é certo que referidos dispositivos não encerram a disciplina constitucional das contribuições, mas trazem a regra de competência, além de determinar a aplicação de princípios constitucionais tributários e das normas gerais sobre a matéria tributária.

Entretanto, as dúvidas permanecem. Podem-se citar o debate acerca da autonomia das contribuições como espécie tributária, assim como as discussões referentes à sua estrutura.

No tocante ao primeiro conflito, o *caput* do art. 4º do CTN dispõe que a natureza específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, ainda estipulando, em seus incisos I e II, que a denominação, as características formais adotadas pela lei e a destinação do produto da arrecadação são irrelevantes para a determinação da espécie tributária. O art. 5º, por sua vez, complementa o dispositivo anterior, ao afirmar que os tributos são impostos, taxas ou contribuições de melhoria.

De posse de referidos dispositivos legais, a doutrina dividiu-se acerca da autonomia das contribuições como espécie tributária, entre os que a admitiam¹ e os que não a admitiam. Mas o certo é que, mesmo se admitindo a autonomia da contribuição como espécie tributária, a destinação foi fator determinante ao constituinte para particularizar o regime jurídico das contribuições, sem descaracterizar sua natureza tributária.

Outrossim, perante o judiciário prevaleceu a tese de que a contribuição não é imposto, taxa ou contribuição de melhoria; antes, apresenta-se como espécie autônoma e com regime jurídico próprio – é o que se depreende dos julgados que não aplicam as imunidades

1. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 34-5.

às contribuições, quando as regras imunitárias se restringem, no texto em que são vazadas, aos impostos.

Pensa-se, entretanto, que a polêmica delineada não pode levar ao extremo de superestimar a função da destinação e menosprezar o fato gerador – é o que está ocorrendo. Por outro lado, ainda não se tem um consenso quanto à estrutura da contribuição. Neste ponto, questiona-se se o fato gerador da contribuição reduz-se a um dos fatos geradores característicos das tradicionais espécies tributárias ou se apresenta estrutura própria. Igualmente, tem-se discutido acerca da necessidade de adequação entre a finalidade da contribuição e o contribuinte; se o contribuinte, de alguma forma, deve integrar o grupo beneficiário da atuação estatal custeada pelos recursos das contribuições.

Ambas as questões estão intrincadas com análises, verdadeiramente, fundamentais do direito tributário, referentes à estrutura do modelo do custeio do Estado justo, razoável e que reflita o equilíbrio entre os diversos interesses basilares que compõem o ordenamento jurídico.

3. Os fatos geradores das tradicionais espécies tributárias

Uma das questões referentes à contribuição diz respeito ao seu fato gerador: se é próprio ou se se subsume a algum dos característicos das tradicionais espécies tributárias – impostos, taxas e contribuições de melhoria.

É certo que o fato gerador, de forma isolada, não esgota o regime jurídico dos tributos; entretanto, reflete a relação de custeio entre o contribuinte e o Estado, sinalizando os princípios constitucionais a serem aplicados.

Melhor explicando, faz-se importante observar os fatos geradores das tradicionais espécies tributárias – taxas, contribuições de melhoria e impostos –, de forma a vislumbrar os princípios aptos a racionalizar a carga tributária. Neste ponto, observa-se que as taxas e as contribuições de melhoria enquadram-se no grupo dos tributos

com fatos geradores vinculados; ou seja, trazem na hipótese de incidência a descrição de uma atuação pública.

Entretanto, diferenciam-se os fatos geradores das taxas e das contribuições de melhoria, em razão, fundamentalmente, da natureza geral ou individual da atividade estatal: na taxa, o fato gerador é a prestação do serviço público ou o exercício do poder de polícia, dirigidos, específica e individualmente, ao contribuinte – a atividade administrativa nasce direcionada ao particular. Já na contribuição de melhoria, a hipótese legal consiste na obra pública, inicialmente voltada a toda a coletividade, mas que termina por beneficiar, específica e individualmente, determinado contribuinte.²

Os dois fatos geradores acima descritos denotam uma relação de retribuição ao Estado, seja porque agiu, específica e individualmente, em função de determinado contribuinte, seja porque, mesmo ao atuar de forma geral, terminou por gerar benefícios particulares a alguém. A relação é de um sinalagma preciso, devendo quem ocasionou os gastos públicos específicos e divisíveis, ou quem se beneficiou singularmente da máquina estatal, remunerar o Estado na medida dos dispêndios efetuados e dos benefícios auferidos; aqui, a tributação baseia-se pela equivalência.

Entretanto, além dos fatos geradores vinculados característicos das taxas e das contribuições de melhoria, há os fatos geradores não vinculados, característicos dos impostos. Nestes, não se paga tributo para remunerar o Estado, mas para custear os seus gastos gerais; de outra sorte, não é qualquer pessoa que deve ser chamada para o custeio geral do Estado, mas as que têm capacidade contributiva. Eis a razão de a hipótese de incidência do imposto ser a descrição de um ato ou de uma situação jurídica titularizada pelo particular, de conteúdo econômico; apenas dessa forma podem-se verificar a existência e a medida da capacidade contributiva.

O fato é que a tributação não mais assumindo o caráter de remuneração ao Estado por atuações ou benefícios específicos, o

2. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 130.

custeio estatal deve ser feito na medida da aptidão econômica do contribuinte – o que é uma consequência dos direitos fundamentais. Melhor explicando, os direitos fundamentais são intangíveis, mesmo aos deveres sociais. Dessa forma, o dever social de custear os gastos públicos manifesta-se na inexistência de prejuízos às liberdades individuais e ao mínimo existencial, significando que apenas existe aptidão econômica para o custeio do Estado na medida em que ele compatibiliza-se com o exercício dos direitos fundamentais e com os princípios da ordem econômica, dando-se na exata medida das forças de cada um.

Insta ainda afirmar, o que será explorado adiante, que a tributação na medida da capacidade contributiva realiza a igualdade e a neutralidade tributária na livre concorrência, d’onde se deduz que a capacidade contributiva decorre dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais basilares, manifestando-se como condição para a tributação não vinculada; eis o motivo pelo qual alguns doutrinadores chegam a afirmar que ela é a causa da tributação.

Em suma, os impostos implicam um modelo de custeio estatal de caráter contributivo, fundado na solidariedade e na capacidade contributiva – o que está expresso no art. 145, § 1º, da CF.

4. Modelos de tributação

Não se pode deixar de alertar para o fato de, no liberalismo, ter-se pretendido atribuir natureza sinalagmática à carga tributária; o tributo seria a remuneração ao Estado pela infra-estrutura possibilitada ao particular para exercer as suas liberdades. Decerto que referida mentalidade é a mais adequada a um modelo estatal que não conhece o valor da solidariedade e os direitos de cunho social. Por outro lado, há doutrina que insiste em resgatar o caráter sinalagmático da tributação, não apenas como fundamento valorativo, mas como modelo preferencial do custeio estatal.

Juan Manuel Barquero Estevan³ noticia que alguns autores vêm apresentando como modelo tributário justo aquele que se respalda preferencialmente nos tributos de caráter sinalagmático ou retributivo. Mediante o colacionado pelo autor, há entendimentos de que a tributação praticada nestes moldes seria a mais justa e apropriada aos imperativos da democracia, à medida que o Estado ver-se-ia custeado por quem lhe demanda as atuações. Dessa forma, possibilitar-se-ia um maior controle dos gastos públicos e legitimar-se-ia a atuação estatal, com os contribuintes presenciando as atividades públicas que custeiam; sem mencionar que o Estado se aproximaria daqueles que, efetivamente, lhe sustentam. Em outros termos, a tributação por retribuição aproximaria o Estado do contribuinte.

Talvez a redescoberta de uma exação baseada, preferencialmente, na tributação por retribuição se justifique na elevada carga tributária estipulada em alguns países europeus, que se volta ao sustento de um Estado largamente assistencialista. Há até quem observe que referidos Estados tiram a iniciativa e a responsabilidade do indivíduo. É possível, pois, aparentar a alguns que a alta tributação nestes termos realizada é desnecessária, obstando a economia privada em prol de um paternalismo estatal sem fundamentos e consistência. Daí o prestígio das propostas para um novo modelo de tributação: um Estado que aja dentro das preferências de quem paga pela sua atuação.

No entanto, críticas das mais variadas ordens – tanto principiológicas, como práticas –, desautorizam o modelo proposto: ter-se-ia um Estado mercantil, que agiria por quem está disposto e possui condições para pagar pelas suas atuações. Dessa forma, não haveria razões práticas para afastar-se a esfera de atuação pública da privada⁴; se as atividades estatais passam a se justificar na retribuição, é óbvio que o mercado apresenta-se como instrumento adequado para atuações de tal jaez.

3. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 89-106.

4. ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *Op. cit.*, p. 117.

Fato é que a proliferação da tributação sinalagmática perpetuaria um estado de compra das atuações estatais, inclusive das necessárias ao gozo das liberdades individuais – ter-se-ia de pagar pelo uso de um espaço público? Ou pela atuação específica da polícia, que debelou a invasão de terceiros à propriedade? Ou pela atividade de bombeiros, que retiraram o indivíduo dos escombros de um automóvel? Ou pelo exercício do direito ao voto? Tais situações, não é exagero afirmar, transmudariam o conceito de direito fundamental em dever de pagar pelas atuações estatais necessárias, o que infligiria forte golpe à legitimidade da atuação estatal – eis o que resulta de um Estado mercantil.

De outra sorte, o caráter democrático, de referido modelo, tende a se desnaturar, uma vez que a atuação pública, em consonância com as preferências dos cidadãos, iria delimitar-se pela possibilidade do pagamento, de forma que o Estado dirigir-se-ia para quem poderia e desejaria por ele pagar. Ainda importa mencionar outro elemento prejudicial à democracia: a larga tributação sinalagmática restringiria as liberdades de escolha do indivíduo, à medida que o Estado lhe impusesse a atuação estatal e seu respectivo custeio. Este é um problema que nem mesmo os defensores do sustento estatal por retribuição negam⁵, sendo uma observação mais grave quando o Estado não se abstém de utilizar tributos com tais características.

Insta, por fim, lembrar o óbvio: à medida que a sociedade torna-se complexa, as atuações imprescindíveis à existência de uma mínima ordem social indispensável ao convívio harmônico tornam-se cada vez mais variadas: controle do meio ambiente, fiscalização da ordem econômica e regulação do consumo, por exemplo. Tudo isso significa que as considerações relativas à igualdade e ao pluralismo em uma democracia exigem intervenções estatais das mais diversas índoles para serem suportadas, preferencialmente, por tributos sinalagmáticos, respaldados pelo princípio da equivalência.

Trocando em miúdos: o Estado, longe de atuações pontuais, vê-se diante de uma complexa teia de atribuições insuscetíveis de

5. *Idem*, p. 126

serem custeadas por tributação sinalagmática: a) seja em virtude de uma série de atividades indivisíveis ou voltadas aos hipossuficientes; b) seja porque a tributação, preferencialmente por retribuição, levaria a um permanente estado de compra das atuações públicas imprescindíveis às liberdades; ou c) seja em razão do risco de restrições inadmissíveis à liberdade do indivíduo. Por tudo isso, o justo, o razoável e o possível refletem-se no modelo de tributação respaldado na tributação contributiva, fundada no dever do indivíduo de custeio geral do Estado, independentemente de atuações específicas e benefícios particulares. O sustento do Estado deve, portanto, realizar-se preferencialmente por tributos com fatos geradores próprios dos impostos, que refletem a relação de custeio geral baseada na solidariedade e na capacidade contributiva.⁶

5. A contribuição como modelo de tributação

Entretanto, entre a tributação por equivalência realizada pelas taxas e contribuições de melhoria e a tributação contributiva efetuada pelos impostos, surge a tributação pela contribuição, podendo-se questionar se ela apresenta caráter sinalagmático, contributivo ou misto.

Inicia-se pela observação de que a contribuição ora se justifica pela agilidade do custeio das atuações públicas, ora se explica pela igualdade da carga tributária, ora se fundamenta em razões não tão nobres, como a consistente na maior retenção de recursos tributários nas mãos da União Federal, que não rateia as contribuições com os demais entes federados. Outra razão também pode ser enumerada para a proliferação das contribuições: o fato de o Judiciário ter negado a aplicação de princípios limitativos ao poder de tributar, sob a justificativa de que se reportam

6. Sobre o conceito de estado fiscal, sustentado, prioritariamente, por impostos, ver: NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável*: Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. cap. I.

aos impostos e não às contribuições, que são espécies tributárias autônomas e distintas daqueles.

A verdade é que as contribuições têm-se tornado cada vez mais freqüentes, de forma a ser necessária a definição da sua função na tributação. Em relação ao ordenamento jurídico brasileiro, dentro do modelo conferido ao Brasil como Estado Democrático e Social de Direito, asoberbado de funções das mais variadas índoles – proteção às liberdades individuais, promoção dos direitos sociais relativos à dignidade humana, realização dos interesses difusos, ordem interna e externa –, não existe dúvida de que a tributação é, preferencialmente, contributiva, realizada por tributos com fatos geradores próprios dos impostos.

Dessa forma, a contribuição não pode deformar o caráter de custeio estatal por tributos preferencialmente contributivos. Entretanto, continuando o estudo do ordenamento jurídico brasileiro, constata-se o já assente na doutrina: o constituinte, quando prevê a competência tributária para a criação das contribuições, não raro, esquiva-se de traçar seu fato gerador. Por outro lado, referente aos casos em que o constituinte trabalhou a regra-matriz de incidência tributária das contribuições, tem-se tanto a utilização de fatos geradores vinculados como a de fatos geradores não-vinculados. Como exemplo, pode-se mencionar a contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro líquido do empregador, que apresenta fato gerador não vinculado, consistente na manifestação de capacidade contributiva análoga à do IR; já a contribuição para a seguridade social incidente sobre o empregado apresenta fato gerador vinculado às atividades previdenciárias, voltadas, específica e individualmente, ao contribuinte.

Eis a razão de afirmar-se que o fato gerador das contribuições pode ser vinculado e não-vinculado, de forma a sobressair o caráter de retribuição ou contributivo da contribuição. Dentro desta maleabilidade, que resulta do silêncio do texto constitucional, há doutrina que entende que a contribuição, para além do fato gerador, caracteriza-se pelo caráter sinalagmático – ela deve ser prestada

por quem participa do grupo que será o destinatário da atuação pública custeada pelos recursos da contribuição.⁷ Nesta perspectiva, mesmo aquelas contribuições de fato gerador não-vinculado têm, efetivamente, caráter remuneratório; nos limites da capacidade contributiva, uma pessoa será chamada a arcar com determinados gastos em razão de integrar o grupo beneficiado pela atuação pública custeada com as receitas decorrentes da tributação específica.

Face ao necessário caráter sinalagmático da contribuição – manifesto na adequação –, há opiniões no sentido de ser possível o seu custeio através de um cálculo *per capita* entre os integrantes do grupo ao qual se volta a atuação estatal custeada pela contribuição.⁸ Pensa-se, entretanto, ser esta posição inadmissível, sob pena de ferimento aos direitos fundamentais. Destarte, a tributação, quando perde o caráter de remuneração pelas atuações públicas dirigidas ao contribuinte ou que geram benefícios particulares, passa a ser respaldada na capacidade contributiva, de forma que a imposição tributária ocorra na medida da aptidão econômica de cada um. Evita-se, de tal feita, que os direitos fundamentais sejam consumidos pela tributação e que lhe seja retirado o caráter da individualidade.

A necessária tributação na medida da capacidade contributiva, quando não mais se está a tratar da remuneração pela atuação e

-
7. Marco Aurelio Greco leciona: “Atendido o requisito da necessidade, cumpre verificar o requisito da adequação no sentido de aferir-se se aquele determinado fenômeno captado pela lei, para deflagrar o dever de pagar a contribuição, é funcionalmente adequado para a obtenção do fim e substancialmente adequado para não agredir outro valor protegido constitucionalmente. Neste plano, é pertinente verificar se o fenômeno captado pela contribuição está em sintonia com a finalidade. Uma contribuição que defina como fato determinante do dever de pagar algo que não tem nenhuma relação com a finalidade que justifica sua instituição fere a norma de validação constitucional por desatender ao requisito da adequação” (*Contribuições: Uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 142). Na página seguinte, prossegue: “Assim, uma contribuição de intervenção no domínio econômico deve captar, para fins de exigência, algum evento, realidade, pessoa ou situação que esteja relacionado com a intervenção em si mesma considerada”.
 8. Neste sentido, manifesta-se Marco Aurelio Greco: “Assim não repugna que certas contribuições adotem como critério um rateio *per capita* (tipo *poll tax*); também não repugna que certas contribuições que, de algum modo suponham o número de horas de trabalho, possam ser dimensionadas em valores fixos por hora trabalhada, e assim por diante” (*idem*, p. 197).

benefícios a favor do contribuinte, tem outro aspecto de suma relevância: a neutralidade tributária na livre concorrência. Destarte, quando a tributação volta-se ao custeio de gastos não-específicos e divisíveis, deve afligir o contribuinte na medida das suas forças, onerando de forma equivalente os que apresentam igual aptidão para contribuir com os gastos públicos. Apenas dessa forma a tributação não será elemento que intervenha na concorrência, beneficiando determinadas atividades e contribuintes em detrimento de outras atividades e outros contribuintes, à medida que impõe encargos financeiros que pesem mais a uns do que a outros.

Resta ainda asseverar que mesmo em matéria de taxas, na qual há relação de estrita remuneração, o STF⁹ tem admitido que elementos da capacidade contributiva componham a base de cálculo, de forma que a tributação por remuneração não inviabilize os direitos fundamentais do contribuinte. Ora, se a capacidade contributiva manifesta-se até nas taxas, como pode ser afastada no caso das contribuições, quando se está custeando os gastos gerais referentes a determinada atuação? O que assentou o Supremo foi a onipresença da capacidade contributiva, que mesmo em uma relação de equivalência entre a atuação estatal e o indivíduo não é afastada.

Eis, em breve síntese, a razão pela qual se entende que, afora a remuneração por ações estatais de caráter individual, o custeio estatal deve ser feito na estrita medida de capacidade contributiva, o que viabiliza a tributação justa, pessoal, em respeito aos direitos fundamentais e aos cânones da ordem econômica. Nesta ordem de consideração, entende-se que os arts. 4º e 5º do CTN, antes de tratarem das espécies tributárias, assentam que os fatos geradores viáveis

9. Consta do Acórdão da ADI 453/SP, rel. Min. Gilmar Mendes: "O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. [...] No caso da taxa de fiscalização da CVM a variação dos valores lançados não só reflete a capacidade contributiva do interessado, bem como espelha a quantidade necessária do serviço público dispensado, *uti singuli*, e que deve ser remunerado na exata proporção do trabalho da fiscalização efetivado. Conclusivamente, Senhora Presidente, voto pela improcedência dessa Ação Direta de Inconstitucionalidade".

aos tributos são os característicos das taxas, das contribuições de melhoria e dos impostos. Deles, que delineiam ou a relação de custeio fundada na remuneração por atuações e benefícios específicos e individuais ou a relação de custeio geral, na medida da capacidade contributiva, não podem fugir à contribuição. Assenta-se, portanto: o fato gerador da contribuição não apresenta peculiaridades referentes aos fatos geradores das tradicionais espécies tributárias.

Resta indagar sobre o necessário caráter sinalagmático das contribuições, no que ajuda a análise do texto constitucional, mais especificamente dos dispositivos referentes às contribuições para a seguridade social. Vê-se que a seguridade social possui contribuições específicas do empregador e do empregado, ambos beneficiados pela atuação do Estado na área da seguridade, em especial na área da previdência. Os empregados são os beneficiários diretos da previdência social, tanto que suas contribuições têm fato gerador característico das taxas. Já os empregadores beneficiam-se, indiretamente, da seguridade social; aproveitando-se da capacidade laborativa dos empregados, é justo que arquem com os dispêndios relativos ao desgaste físico e moral decorrente do trabalho. Poder-se-ia até assentar que a previdência seria dever originário dos empregadores, que é entregue ao Estado face à impossibilidade daqueles de arcarem com os ônus previdenciários; em contrapartida, são chamados a colaborar, especificamente, com a seguridade.

Na análise, entretanto, de outras contribuições para a seguridade social, verifica-se inexistir qualquer vínculo especial entre o contribuinte e o beneficiário da atuação pública na qual é vertida a contribuição; é o caso da CPMF. Entretanto, é fato que esta contribuição encontra-se dispersa por toda a sociedade, sem agravar, em especial, determinado grupo ou segmento. Dessa forma, pensa-se que a situação de dispensa da adequação entre o contribuinte e o grupo beneficiado pela atuação estatal apenas faz-se possível quando não há a estipulação de ônus a um grupo específico de contribuintes; ou seja, quando a contribuição é suportada por toda a coletividade. Neste tocante, é interessante o estudo da igualdade no custeio do Estado.

6. A igualdade no custeio do Estado

A igualdade no custeio do Estado não pode ser obtida pela utilização de apenas um critério de distribuição da carga tributária, mas pela conjugação de vários, tanto que se têm diferentes modelos de tributação.

Na tributação por equivalência, na qual se retribui o Estado por atuações específicas ou que geram benefícios particulares, a igualdade realiza-se pela perspectiva da remuneração. Em outras palavras, não é justo que toda a coletividade arque com as atuações em prol de determinado contribuinte ou que termine por lhe gerar benefícios individuais, de forma que, nestes casos, ele é que deverá custear a atuação do Estado.

Entretanto, é certo que a imposição da tributação sinalagmática apenas deve ser implementada quando ela não inviabiliza os direitos fundamentais. Como exemplo, pode-se falar da lei de assistência judiciária, que dispensa os pagamentos das custas judiciais às pessoas que não possam efetuar-lo; caso não previsto referido benefício fiscal, haveria negativa do acesso ao Judiciário, o que resultaria em impedimento à fruição de garantia fundamental prevista no art. 5º da CF. Sem mencionar que a negativa ao Judiciário deixa ao desabrigo os direitos do cidadão, que em ambiente de litígio ou mesmo de não-litígio dependem da manifestação dos juízos para se realizarem.

Aqui fica assinalado este primeiro método de realização da igualdade em matéria de custeio do Estado: aquele que demanda atuações individuais ou que geram benefícios particulares deve arcar com os respectivos custos. No entanto, falou-se que, preferencialmente, o modelo de custeio do Estado é realizado pela tributação contributiva, em que os gastos do Estado são suportados por toda a coletividade, na medida da capacidade contributiva de cada contribuinte. As razões de ordem prática e principiológica que levam à prevalência da tributação contributiva em relação à sinalagmática já foram tratadas neste estudo.

É chegado, pois, o momento de afirmar-se: a capacidade contributiva é o critério preferencial a ser utilizado para a distribuição

isonômica da carga tributária entre a população. Ou seja, na medida da capacidade contributiva, as pessoas custearão os gastos públicos gerais, de forma que iguais manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas igualmente e que desiguais manifestações de capacidade contributiva sejam tributadas desigualmente.

A igualdade em matéria de custeio do Estado faz-se da seguinte forma: os beneficiários das atuações públicas individuais e específicas ou que geram benefícios particulares deverão remunerar o Estado por estas atuações e pelos benefícios, no limite do custo da atuação e do valor do benefício; a remuneração implica, entretanto, critério residual de distribuição da carga tributária. A regra é que os gastos do Estado sejam suportados por toda a coletividade na medida da capacidade contributiva de cada qual. Em palavras mais sintéticas, pode-se asseverar que, residualmente, o Estado é custeado por remunerações a atuações e benefícios pontuais, mas a regra geral é que a distribuição dos encargos de custeio do Estado faça-se pela capacidade contributiva.

Em certas ocasiões, é possível o amálgama entre os critérios de remuneração e de capacidade contributiva, o que ocorre na contribuição de fatos geradores não-vinculados, que tem as receitas direcionadas ao custeio de respectivo órgão, entidade ou despesa. Neste ponto, deve-se ter uma das duas situações: a) ou a contribuição incide sobre manifestação de capacidade contributiva dispersa por toda a coletividade, de forma que a capacidade contributiva de um não seja mais onerada do que a capacidade contributiva de outro – o que ocorre no caso da CPMF; b) ou a capacidade contributiva especificamente onerada apresenta vínculos com a atuação custeada pela contribuição, de forma a se poder justificar a maior oneração de determinado grupo em relação ao restante da coletividade – eis o caso em que a tributação apresenta um caráter misto, sinalagmático e contributivo.

Neste ponto, a adequação surge como um elemento indispensável à realização da igualdade em matéria tributária: se determinada pessoa, de alguma forma, mesmo como mero integrante de uma categoria, tem ligação com a atuação custeada pela contribuição,

ela encontra-se passível de ser chamada para contribuir com a respectiva atuação estatal, na medida da sua capacidade contributiva. É este, inclusive, o viés pelo qual se deve fazer uma análise referente à constitucionalidade da contribuição do aposentado para a previdência.

Tendo-se assentado, após a EC nº 40, que a contribuição do aposentado não apresenta natureza sinalagmática e fato gerador próprio das taxas, antes manifestando caráter contributivo, a questão está em saber se a tributação, nestes termos realizada, faz-se possível, de forma a não se ferir a isonomia, que é cláusula pétrea insuscetível de ser excepcionada por emenda. Num primeiro momento, urge verificar que os trabalhadores inativos passam a ser afligidos de forma mais intensa em sua capacidade contributiva do que outros grupos e segmentos sociais, devendo-se questionar se há adequação que justifique o maior encargo que lhes foi atribuído, em razão do custeio da previdência dos servidores públicos.

O fato é que a contribuição sobre o trabalhador ativo justifica-se não no aspecto de solidariedade com os demais trabalhadores ou no caráter contributivo, mas na perspectiva da remuneração, tanto que referida contribuição tem fato gerador próprio da taxa – está-se a retribuir ao Estado os benefícios previdenciários percebidos ou a perceber. De outra sorte, é expressa a Constituição ao dizer que os grupos especialmente onerados por contribuições para a seguridade social são os empregados – em caráter estritamente sinalagmático – e os empregadores – em caráter misto, sinalagmático e contributivo; fora estes, a seguridade social deverá ser custeada por toda a coletividade, sendo um dos seus princípios a equidade na forma de participação do custeio – art. 194, parágrafo único, IV.

Referida sistemática de custeio leva à conclusão de que a única espécie de tributação apta a justificar a sujeição dos empregados ao custeio da seguridade é a de caráter remuneratório, não havendo adequação entre os trabalhadores inativos e a seguridade que justifique a imposição de contribuições àqueles para o custeio desta, e referida observação não passou despercebida por Maria Sylvia

Zanella de Pietro.¹⁰ Por outro lado, é certo que os princípios da seguridade social são aplicados à previdência dos servidores públicos – art. 40, § 12, da CF –, possibilitando a aplicação das conclusões acerca das possíveis modalidades de tributação relativas à seguridade e à previdência dos servidores estatutários.

É fundamental, pois, o exame da existência de adequação que permita maior oneração da capacidade contributiva de um grupo para o custeio de determinada atividade ou entidade, de maneira que seja resguardada a igualdade no custeio dos gastos públicos.

7. A adequação da contribuição ao justo modelo de custeio do Estado

Há, pois, um modelo de tributação que reflete a justiça no custeio dos gastos públicos, dentro do modelo em que é constituído o Estado Democrático e Social brasileiro: uma tributação predominantemente contributiva, baseada na capacidade contributiva, na qual se assegura o equilíbrio entre liberdades individuais e deveres sociais e a distribuição equânime da carga tributária. As contribuições não podem descaracterizar referido modelo, não se devendo interpretar os silêncios constitucionais como cheque em branco ao legislador; antes, tem-se de estruturar as contribuições de forma a adequá-las ao modelo justo e equânime do custeio dos gastos públicos.

Assevera-se, pois, uma primeira conclusão: não deve haver a proliferação exacerbada das contribuições, sob pena da descaracterização do aspecto contributivo do custeio estatal. Ainda vale lembrar que o incremento das contribuições traz ao cenário tributário brasileiro os problemas decorrentes de uma expressiva tributação

10. “É estranho e contraditório afirmar que o regime deve ser custeado por toda a sociedade e, com base no princípio da solidariedade, defender a contribuição dos inativos e pensionistas, que correspondem a apenas uma pequena parcela da sociedade. A contribuição de toda a sociedade é representada pela receita pública proveniente de impostos” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 514).

sinalagmática, como a permanente situação de compra, pelo particular, das atuações do Estado necessárias à fruição das liberdades individuais. Esta situação, além dos problemas referentes à legitimidade da atuação do Estado, na qual os direitos fundamentais transmudam-se em deveres de compra das atuações públicas essenciais, põe em cheque a autonomia das escolhas.

É certo que a imposição tributária justificada nas atuações do Estado sobre a pessoa ou o grupo de que ela participa vai minando as livres escolhas do indivíduo – à medida que ele vai sendo mais onerado em razão dos grupos que integra ou das atividades que pratica, a tributação funciona como mecanismo de desestímulo ou estímulo a escolhas que deveriam limitar-se ao livre arbítrio de cada um. Ademais, a tributação, nestes moldes, pode chegar a inviabilizar as opções do indivíduo. Ainda nesta ordem de consideração, insiste-se que o custeio obrigatório pelo particular das atuações estatais impostas a si ou ao grupo a que pertence leva a uma situação de substituição de escolhas do particular pelo Estado; em vez de o primeiro decidir acerca de como locar os seus recursos e estruturar o ambiente no qual atua, o Estado passa a intervir na economia, nas atividades sociais e de cunho associativo, impondo ao indivíduo a sujeição às atividades que julga necessárias, bem como o respectivo custeio.

Há ainda um último e sério problema: o fato de as contribuições serem regulamentadas constitucionalmente pela finalidade não pode levar ao desprezo do fato gerador, sob pena de prejudicar o justo modelo de custeio do Estado. Como dito, os fatos geradores refletem a relação de custeio entre o contribuinte e o Estado, trazendo consigo a necessária aplicação dos princípios e regras decorrentes do modelo adotado. Nos tributos com fatos geradores vinculados, nos quais há uma relação de remuneração, a tributação dá-se pela equivalência, numa dinâmica sinalagmática que norteia o regime jurídico a ser aplicado. Por outro lado, nos tributos de fatos geradores não-vinculados, a relação é contributiva, baseada na capacidade contributiva, de forma que as regras e os princípios dela decorrentes devem ser observados em todo e qualquer tributo

de fato gerador não vinculado, mesmo quando se estiver tratando de uma contribuição.

As decisões que restringem a imunidade à espécie tributária em relação à qual ela é prevista no texto constitucional não consistem na melhor decisão do conflito. Tem-se de averiguar se a imunidade decorre da capacidade contributiva; caso afirmativo, ela deve ser aplicada a todos os tributos de fatos geradores não-vinculados, sob pena de a tributação desestabilizar o equilíbrio entre liberdades individuais e o dever social de custeio do Estado, que se perfaz na tributação mediante a capacidade contributiva.

Os exemplos avultam-se, restando ainda alertar: o princípio de solidariedade em matéria de contribuições, mais especificamente em matéria de contribuições para a seguridade social, não permite desconsiderar os direitos fundamentais e os princípios constitucionais basilares, como o da igualdade e os referentes à estruturação da ordem econômica. A solidariedade social é um interesse basilar do ordenamento jurídico, que convive ao lado de outros elementos, igualmente basilares, de forma a se ter de construir uma relação de equilíbrio, não de subordinação.

Poder-se-ia até dizer que a tributação contributiva apresenta caráter solidário, uma vez que voltada ao custeio de complexas atuações do Estado, que não mais se limitam ao imprescindível à ordem, abrangendo funções referentes à dignidade humana e à democracia social. Mas a solidariedade em matéria de contribuições implica um *plus*: funciona como fundamento ao fato de estar-se direcionando receitas auferidas de toda a sociedade a órgão ou a entidade destinados às atuações específicas, ainda mais se as atuações consistem na tríade que compõe a seguridade – saúde, previdência e assistência. Entretanto, em nenhum momento a solidariedade social autoriza a desconsideração dos princípios e regras necessários ao justo modelo de custeio estatal, o que exige, conforme ressaltado, uma tributação baseada predominantemente na capacidade contributiva, que representa e concretiza o imprescindível equilíbrio entre os princípios basilares e fundamentais do ordenamento jurídico constitucional brasileiro.

O DIREITO CONSTITUCIONAL DA NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO E AS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS PUNITIVAS EM SENTIDO CONTRÁRIO: HARMONIA INTERPRETATIVA

Vivian de Freitas e Rodrigues de Oliveira

1. Informações propedêuticas

O presente trabalho tem como intuito promover a elucidação do princípio constitucional da não-auto-incriminação relativamente ao conteúdo das normas infraconstitucionais tributárias punitivas em sentido contrário.

A idéia é promover uma análise do conteúdo semântico do princípio da não-auto-incriminação e seus reflexos em sua aplicação pragmática, mormente aquela produzida pelo STF, e estabelecer os limites e alcance da norma, num sistema constitucional tributário que adota como premissa lógica e axiológica a hierarquia das normas.

2. Premissas e conceitos fundamentais

Para a correta compreensão do que se pretende elucidar, mister se faz fixar algumas premissas fundamentais. A primeira delas é o que entendemos por “direito positivo” e “ciência do direito”.

Por óbvio que se tratam de conceitos distintos. No entanto, as diferenças variam de acordo com as premissas adotadas.

Sob nosso ponto de vista, adotamos “direito positivo” como objeto cultural, produto da atividade humana e, por isso mesmo, uma linguagem. Direito positivo é uma camada de linguagem prescritiva, que visa orientar condutas intersubjetivas, implantando valores; é linguagem prescritiva válida em um território, em certo tempo histórico, por isso mesmo determinável. A linguagem

prescritiva do direito positivo é regida pela lógica deôntica, em que os valores são “validade e invalidade”.

Fixado o conceito de “direito positivo”, passemos à análise do conceito que adotamos de “ciência do direito”.

Na mesma linha adotada, ciência do direito é igualmente uma camada de linguagem. Só que, diferentemente do direito positivo, tal linguagem é descritiva de situações objetivas, ou seja, regida pela lógica clássica ou apofântica e, ainda, submetida aos valores de “verdade e falsidade”.

A ciência do direito é linguagem de sobrenível em relação à sua linguagem, tendo-a como linguagem-objeto, cujo papel é descrevê-la sem nela interferir. O trabalho do cientista do direito é descrever o direito positivo, que se utiliza do processo de interpretação, o qual será abordado adiante. Nos dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, “o jurista dogmático não deve julgar as normas do ordenamento, deve, unicamente compreendê-las, para bem descrevê-las”¹.

Portanto, direito positivo e ciência do direito são camadas de linguagem distintas que não se confundem, regidas por lógicas diversas e submetidas a valores diversos, além da primeira ser uma linguagem do tipo técnica, e a segunda do tipo científica, o que já basta para torná-las inconfundíveis.

3. Normas e princípios: sistema sintaticamente homogêneo e semanticamente heterogêneo

3.1. Conceito de norma

Nenhuma linguagem atinge seu objeto, e o direito positivo, como linguagem, não atinge condutas humanas intersubjetivas.

A norma não se confunde com tais enunciados de direito positivo. Adotamos “norma” como instância proposicional dos textos

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Crédito-prêmio de IPI: estudos e pareceres III*. São Paulo: Manole, 2005. p. 3.

de direito positivo, algo que se produz na mente do intérprete quando trava contato com tais suportes físicos. Norma não é algo físico. Produz-se na mente. É construção de cada intérprete.

Legislação é tinta no papel, produto do trabalho do legislador. Norma é proposição que decorre dos enunciados do direito positivo. Exatamente por essa razão, as proposições normativas são produtos de operações mentais, de inferências, não havendo “norma implícita” ou “norma explícita”. Todas as normas são “implícitas”.

Existem normas em sentido amplo e em sentido estrito. Adotamos normas em sentido amplo como todo enunciado do direito positivo, sintaticamente bem construído e com sentido apto a permitir a extração de proposições normativas.

Normas em sentido estrito são aquelas em que a mensagem deôntica é completa.

3.2. Sobre princípios

Admitimos em nossas premissas que direito positivo é um conjunto de normas, de enunciados prescritivos orientados à conduta humana intersubjetiva, que visa implantar valores. Admitimos também que é um conjunto composto somente por normas.

Outra premissa sobre a qual nos fixamos é que normas não são textos de direito positivo, tinta no papel, produto da atividade do legislador. Norma é proposição normativa, instância proposicional dos enunciados de direito positivo, construção do intérprete, produto de operação mental, implícita.

Diante de tais premissas, adentremos o enfrentamento do conceito de princípios: o que são os princípios?

Para a resposta a tal questionamento ser coerente, como toda linguagem científica pretende, todas as premissas até aqui fixadas devem ser seguidas. Nesse sentido, a única resposta possível é que princípios são normas em sentido amplo, uma vez que compõem o conjunto do direito positivo e devem ser considerados para a construção de outras normas.

À evidência, princípios não são assim nominados, diferenciando-se das demais normas sem qualquer utilidade; são aquelas que trazem “valores” fundamentais do sistema, para as quais todas as outras devem convergir, toda a interpretação deve orientar-se.

Princípios, portanto, são normas jurídicas em sentido amplo, que exercem uma força centrípeta, atraindo o intérprete e o legislador, na execução de seus trabalhos, para que a produção de normas mantenha a coerência sistêmica e o respeito às normas de maior relevância e conteúdo axiomático do sistema.

3.3. Princípios constitucionais

Após conceituarmos princípios, mantendo a unidade sistêmica do direito positivo, definindo-os como normas, analisemos a previsão no ordenamento jurídico posto dos princípios.

Em verdade, existem inúmeros princípios aplicáveis a cada ramo didaticamente distinto do direito. No entanto, para os limitados fins deste trabalho, importa cingir a análise aos princípios previstos na Constituição Federal.

Por óbvio, não podemos nos debruçar sobre todos os inúmeros princípios constitucionais, até mesmo porque, sendo norma uma construção do intérprete, a cada um cabe a tarefa de determinar as normas que entende merecerem o predicado de “princípio”.

São princípios constitucionais, sob nosso ponto de vista, segurança jurídica, justiça, certeza do direito, igualdade, legalidade, universalidade da jurisdição, ampla defesa e devido processo legal, direito de propriedade, presunção de inocência e o direito à não-auto-incriminação.

4. Princípio constitucional da não-auto-incriminação

Fixadas as premissas quanto ao conceito de princípio, colocadas algumas considerações acerca da previsão constitucional dos princípios, que em última análise são normas em sentido amplo, passemos à análise do princípio que norteia este trabalho.

O princípio da não-auto-incriminação, como norma, é construído a partir de previsões constitucionais, ou seja, a partir dos enunciados prescritivos da Constituição Federal e da interpretação sistêmica que lhes atribui o caráter normativo, de proposição normativa.

Com o perdão do pleonasma, o princípio da não-auto-incriminação é “implícito”, na medida em que não se encontra transcrito na Constituição Federal de forma objetiva.

O trabalho do intérprete e do cientista do direito é exatamente a delimitação do conteúdo semântico de tal princípio, que constitui o objetivo deste trabalho.

Para tanto, socorremo-nos nas normas postas pelo Poder Judiciário, mais especificamente pelo STF, que em inúmeros julgados tratou de aclarar a questão, dando-nos parâmetros claros e objetivos do alcance semântico que procuramos.

Iniciaremos, portanto, neste ponto do estudo, uma construção de sentido que tomará como referência as interpretações anteriores proferidas pelo STF, já que cremos serem dados seguros a nortear o prosseguimento do trabalho.

Para iniciar, analisemos manifestação do Ministro Gilmar Mendes, em decisão monocrática, acerca do tema:

O direito ao silêncio, que assegura a não-produção de provas contra si mesmo, constitui pedra angular do sistema de proteção aos direitos individuais e materializa uma das expressões do princípio da dignidade da pessoa humana. Como se sabe, na acepção originária, este princípio proíbe a utilização ou transformação do homem em objeto dos processos e ações estatais. O Estado está vinculado ao dever de respeito e proteção ao indivíduo contra exposição a ofensas e humilhações. (STF, HC 88.553-MC, *DJ* 05.5.2006)

Da análise do julgado acima, verifica-se que o Ilustre Ministro, em seu processo de interpretação diante do caso concreto, entende que o princípio da não-auto-incriminação decorre do princípio da dignidade da pessoa humana e, desta forma, o inclui na classe dos direitos individuais protegidos pela Constituição Federal. Tomando

isso como ponto de partida, passemos a discutir sinteticamente o princípio da dignidade da pessoa humana.

O primado da dignidade da pessoa humana encontra-se inserido no art. 1º, III, da CF.

O STF, ao analisar tal primado, posicionou-se no sentido de ser o princípio da dignidade humana um fundamento da República.

Da análise das interpretações acerca de tal primado, concluímos que o direito à não-auto-incriminação decorre logicamente do princípio da dignidade humana, que, no entendimento do STF, na pessoa de seus Ilustres Ministros, é fundamento da República.

Conclusão importante a que se chega é que, mesmo implícita (novamente pedindo vênua pelo pleonasma), a não-auto-incriminação é pedra angular do sistema constitucional, que não permite que seus cidadãos sejam submetidos a situações humilhantes, tampouco exige obrigação de produção de prova contrária a si mesmo.

Para determinação do conteúdo semântico da não-auto-incriminação, passemos a analisar outro interessante julgado, proferido pelo ilustre Ministro Cezar Peluso, acerca do tema:

É firme jurisprudência desta Corte no sentido de que a garantia contra a auto-incriminação (art. 5º, LXIII, da CF) se estende a todas as pessoas sujeitas aos poderes de investigação das comissões parlamentares de inquérito, assim às que ostentem qualidade de testemunhas, como aos indiciados mesmos, ou, *recte*, envolvidos ou suspeitos. De tal garantia decorrem, para a pessoa objeto de investigação e até para testemunhas, os seguintes direitos: a) manter silêncio diante de perguntas cuja resposta possa implicar auto-incriminação; b) não ser presa em flagrante por exercício dessa prerrogativa constitucional, sob o pretexto da prática de crime de desobediência (art. 330 do Código Penal), nem tampouco de falso testemunho (art. 342 do mesmo Código); e c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor. (STF, HC 84.214-MC, DJ 29.4.2004)

A interpretação construída pelo Ministro Peluso ao primado da não-auto-incriminação coloca novos elementos à tarefa de determinar um conteúdo semântico possível para este princípio.

O Ministro cita, primeiramente, o art. 5º, LXIII, da CF, que de forma sintética preconiza: “O preso será informado de seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”.

A primeira questão colocada remete-nos ao art. 5º da CF, que trata dos direitos e garantias individuais. No entanto, faz menção expressa ao inciso acima transcrito, que atribui ao “preso” o direito de permanecer calado.

Numa interpretação sistêmica, o ilustre Ministro entendeu que, se ao “preso” – uma condição mais gravosa – é assegurado o direito de permanecer calado, ao investigado – uma condição menos gravosa –, com maior razão ainda, deve ser atribuído o mesmo direito.

Da leitura do restante do voto, verifica-se que, sob a óptica do Ministro, do direito à não-auto-incriminação decorrem três situações especificadas: a) manter silêncio para não produzir prova contrária a si mesmo; b) não ser preso por crime de desobediência no exercício de tal prerrogativa; e c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor.

Verifica-se, portanto, que a extensão semântica do primado da não-auto-incriminação é ainda mais ampla, sob o ponto de vista do Ministro Cezar Peluso, abrangendo não apenas o direito de permanecer calado e não produzir prova contrária a si mesmo, mas ainda que tal fato não tipifique crime de desobediência e, principalmente, que tal silêncio não seja interpretado em seu desfavor. Estas três consequências serão confrontadas com as normas infraconstitucionais tributárias mais adiante.

Para finalizar, analisemos um último e interessante julgado acerca do tema, proferido pelo Ministro Celso Mello, em que nova interpretação sistêmica é atribuída ao princípio:

O direito ao silêncio – enquanto poder jurídico reconhecido a qualquer pessoa relativamente a perguntas cujas respostas possam incriminá-las (*nemo tenetur se detegere*) – impede, quando concretamente exercido, que aquela que o invocou venha, por tal específica razão, a ser preso, ou ameaçado de prisão, pelos agentes ou pelas autoridades do Estado.

Ninguém pode ser tratado como culpado, qualquer que seja a natureza do ilícito penal cuja prática lhe tenha sido atribuída, sem que exista, a esse respeito, decisão judicial condenatória transitada em julgado. O princípio constitucional da não-culpabilidade, em nosso sistema jurídico, consagra uma regra de tratamento que impede o Poder Público de agir e de se comportar, em relação ao suspeito, ao indiciado, ao denunciado ou ao réu, como se estes já houvessem sido condenados definitivamente por sentença do Poder Judiciário. (STF, HC 80.530-MC, DJ 14.10.2000)

O Ministro Celso Mello, portanto, atribui extensão semântica de presunção de inocência ao primado da não-auto-incriminação, relacionando-o com o dever do Estado de atribuir tratamento condizente com a presunção de inocência aos suspeitos, investigados ou réus. Na prática, tal interpretação conduz ao direito ao silêncio, como forma de impedir que o suspeito produza prova contrária a si mesmo perante uma autoridade administrativa.

Conclui-se que o conteúdo semântico da não-auto-incriminação decorre da interpretação sistêmica de outros primados, mais especificamente: a) aquele previsto no art. 1º, III, da CF, que fixa a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Brasileira; b) a previsão constitucional do art. 5º, LVIII, que atribui ao preso o direito de permanecer calado e, numa interpretação sistêmica, outorga o mesmo direito àquele que está em condição menos gravosa que o preso; e c) a presunção de inocência também prevista na CF, no art. 5º, LVII, que fixa que ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

Em todos os julgados, o direito à não-auto-incriminação está relacionado ao direito ao silêncio, ou seja, à inação, ao deixar de produzir atos que possam constituir prova em sentido contrário.

O direito ao silêncio é o processo pelo qual se chega ao produto – direito à não-auto-incriminação –, tendo em vista ser a previsão legal mais apropriada para permitir a materialização de tal prerrogativa. No entanto, questão interessante deve ser enfrentada: numa interpretação sistêmica, diante do caso concreto, um princípio constitucional deve ser analisado em face dos demais princípios.

4.1. Direito ao silêncio *versus* interesse público

Já foi objeto de nossa análise que o direito ao silêncio é a materialização do direito constitucional de não-auto-incriminação. Destas premissas vêm as conclusões no sentido de que tal primado decorre da construção sistêmica em que são consideradas a presunção de inocência, a dignidade da pessoa humana e a prerrogativa do preso de permanecer calado, todos previstos na Constituição Federal.

Questão da qual não se pode fugir é o enfrentamento do direito ao silêncio em face do interesse público, ou seja, diante do caso concreto, o que deve prevalecer: o direito do acusado ou investigado de não produzir prova contrária a si mesmo ou a manutenção do interesse público, que em última análise afetaria toda a coletividade? A resposta é tortuosa e cremos que não se pode, sem a análise de um caso concreto, produzir uma interpretação segura acerca do tema. Ainda fazendo uso das interpretações do STF acerca do tema, tentaremos dissecar a matéria.

Iniciando a questão, analisemos parte do julgado proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence:

Esse direito ao silêncio inclui, até mesmo, por implicitude, a prerrogativa processual de o depoente negar, ainda que falsamente, perante autoridade policial, judiciária ou legislativa, a prática de qualquer infração penal. [...] Cabe enfatizar, por necessário – e como natural decorrência desta insuprimível prerrogativa constitucional – que nenhuma conclusão desfavorável ou qualquer restrição de ordem jurídica à situação individual da pessoa que invoca essa cláusula de tutela pode ser extraída de sua válida e legítima opção pelo silêncio. (STF, HC 83.622-MC, DJ 21.10.2003)

Denota-se que não apenas há o direito constitucional ao silêncio, mas é garantido o direito de faltar com a verdade, negando, falsamente, a prática de qualquer infração penal.

Enfrentando o conflito aparente de primados constitucionais, o Min. Eros Grau firmou posição:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OMISSÕES. INEXISTÊNCIA. DEVIDO PROCESSO LEGAL E AMPLA DEFESA. VIOLAÇÃO. OFENSA REFLEXA. SUPREMACIA DO INTERESSE PÚBLICO. LIMITAÇÕES. POSSIBILIDADE. ARTIGO 37, *CAPUT*, CF/88. OFENSA INDIRETA. ARTIGO 92, § 2º, LC N. 53/01 DO ESTADO DE RORAIMA. APRECIÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. 1. As alegações de desrespeito aos postulados da ampla defesa e do devido processo legal constroem ofensa reflexa à Constituição do Brasil, circunstância que não viabiliza o acesso à instância extraordinária. Precedentes. 2. *Inexistem garantias e direitos absolutos. As razões de relevante interesse público ou as exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades permitem, ainda que excepcionalmente, a restrição de prerrogativas individuais ou coletivas.* Não há, portanto, violação do princípio da supremacia do interesse público. 3. Eventual ofensa ao *caput* do art. 37 da CF/88 seria apenas indireta, vez que implica o prévio exame da legislação infraconstitucional, não permitindo a interposição do apelo extremo. 4. A questão referente à suposta inconstitucionalidade do art. 92, § 2º, da Lei Complementar estadual n. 53/01 não foi argüida perante as instâncias precedentes, o que impede sua apreciação por este Tribunal. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, Min. Eros Grau, RE-AgR 455.283/RR, DJ 28.3.2006, grifos nossos)

Denota-se que não há direitos e garantia absolutos, de forma a entendermos que somente a análise do caso concreto possibilitará a averiguação de qual direito deverá ser flexibilizado: o direito ao silêncio ou a supremacia do interesse público. Celso Antonio Bandeira de Mello² ensina:

A supremacia do interesse público trata-se de axioma reconhecível do moderno direito público. Proclama a superioridade do interesse da coletividade, firmando a prevalência dele sobre o particular, como condição, até mesmo, da sobrevivência e asseguramento deste último. É pressuposto de uma ordem social estável, em que todos e cada um possam

2. MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 21. ed. São Paulo: Melhoramentos. p. 66.

sentir-se garantidos e resguardados. [...] Todos os princípios expostos e que se apresentam como decorrências sucessivas, uns dos outros, sofrem, evidentemente, limitações e temperamentos e, como é óbvio, têm lugar na conformidade do sistema normativo, segundo seus limites e condições, respeitados os direitos adquiridos e atendidas as finalidades contempladas em as normas que os consagram.

Aqueles que sustentam a superioridade absoluta do interesse público em detrimento do particular, ainda assim, admitem a ponderação da questão em face do caso concreto.

Para melhor analisar a questão, adentremos a questão da unidade da Constituição e o conflito aparente de princípios constitucionais.

4.2. Unidade constitucional: conflito aparente de normas constitucionais

O princípio da unidade constitucional é premissa da lógica jurídica e da funcionalidade do sistema normativo, porquanto ausente de contradições.

Todo conflito de norma constitucional gera apenas um conflito aparente de normas, solucionável pela técnica da ponderação de valores e pela aplicação do princípio da especialização temática.

São concedidos aos indivíduos espaços mínimos de liberdade, sem a interferência do Estado; há um direito ao não-constrangimento, que se evidencia por uma reserva de parcela mínima de direitos e prerrogativas aos indivíduos, que são os direitos e garantias individuais.

No entanto, o exercício de liberdades individuais prevê tal exercício em sociedade, ou seja, toda liberdade individual é uma liberdade social, que deve ser exercida com respeito recíproco.

A não-interferência de direitos fundamentais em outros análogos é sustentada ainda por Pontes de Miranda, que ensina que, na prática, as autonomias individuais por cada pessoa não devem interceder nem prejudicar o exercício de liberdades alheias de semelhante natureza, na trilha da festejada tradição do individualismo

liberal, presente no art. 4º da Declaração de Direitos Humanos e do Cidadão de 1789. O abuso de direito, portanto, seria o exercício abusivo de um direito fundamental.

Há necessidade de se conciliar princípios e nunca supervalorizá-los em relação a outros. A doutrina denomina “colisão de direitos” quando dois princípios colidem frontalmente, devendo a questão ser resolvida, no caso concreto, pela “ponderação de bens, interesses, princípios e valores”, que determina que, em caso de colisão de princípios, um não exclua o outro, no sentido de eliminá-lo do sistema jurídico, mas antes devem ser sopesados conjuntamente.

Karl Larenz afirma que os princípios, por terem uma amplitude fixada previamente, entram em colisão com facilidade. Todas as questões devem ser resolvidas mediante análise do caso concreto.

Conclui-se que o direito ao silêncio e a supremacia do interesse público somente poderão ser sopesadas com o conseqüente afastamento de um primado em favorecimento de outro, diante do caso concreto, técnica recomendada pela doutrina para todo e qualquer conflito aparente de normas constitucionais.

4.3. Não-auto-incriminação e devido processo legal

Toda a análise que procedemos até este ponto passou, necessariamente, pelo estudo dos julgados oriundos do STF, e as razões que a ela conduzem são diversas e justificáveis.

Interpretar é aplicar o direito. Num sistema constitucional hierarquizado, cabe à Corte Suprema posicionar-se de forma definitiva sobre a interpretação que entende mais adequada diante do caso concreto.

Fundar-se nas interpretações da Suprema Corte, cuja função precípua é operar como guardião da Constituição Federal, é, em última análise, eleger entre várias interpretações possíveis aquela legitimada pelo próprio sistema para pôr fim às celeumas.

O direito constitucional da não-auto-incriminação encontra junto à Máxima Corte a delimitação de sua extensão semântica e, ainda, o estabelecimento de regras e critérios, a serem respeitados

por toda Administração Pública na construção do sentido, no processo de interpretação de tal primado, especialmente quando analisado em conflito, ainda que aparente, com outros princípios igualmente constitucionais, como a supremacia do interesse público, tema já abordado neste trabalho.

Verifica-se que a não-auto-incriminação decorre de outros primados, numa interpretação sistêmica dos julgados oriundos da Corte Suprema, da conjugação dos seguintes princípios:

a) aquele previsto no art. 1º, III, da CF, que fixa a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Brasileira;

b) a previsão constitucional do art. 5º, LVIII, que atribui ao preso o direito de permanecer calado e outorga o mesmo direito àquele em condição menos gravosa que o preso;

c) a presunção de inocência, também prevista na CF, no art. 5º, LVII, que fixa que ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

E ainda a Corte Suprema fixa como efeitos decorrentes de tal primado os seguintes:

a) direito ao silêncio para não produzir prova contrária a si mesmo;

b) não ser preso por crime de desobediência no exercício de tal prerrogativa;

c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor.

Observa-se, portanto, uma vedação absoluta a qualquer prática oriunda da Administração Pública, até mesmo judiciária, contrária à manutenção do princípio da não-auto-incriminação e, principalmente, à utilização dessa prerrogativa tida como produção de prova contrária ao interessado.

Para corroborar as conclusões acima expostas, que advêm da análise dos julgados da Corte Suprema acerca do tema, transcreve-se parte do julgado proferido pelo Ministro Carlos Brito, que insere um novo enfoque ao direito discutido:

Quero dizer: não tenho como razoável a presunção de que uma instituição parlamentar que se investe numa das dimensões da judicatura venha

forçar qualquer depoente a se privar do desfrute de direitos e garantias conferidos a ele depoente, pelo ordenamento jurídico. Avultando, dentre tais situações jurídicas ativas, o direito constitucional da não-auto-incriminação. Que se traduz, sabidamente, na faculdade de alguém não produzir provas contra si mesmo, ainda que para isso tenha de optar pelo silêncio puro e simples. *O silêncio como relevante aspecto da própria garantia constitucional da ampla defesa.* [...] Daqui se percebe que não basta reconhecer à paciente a titularidade dos direitos e garantias por ela invocados, para que se lhe conceda a liminar requerida. Isso porque essa requestada concessão depende de pressupostos constitucionais que, no caso e num juízo sumário que é próprio dos provimentos cautelares, não me parecem ocorrentes. (STF, HC 88.163, DJ 14.3.2006)

Da leitura do julgado acima se verifica que, além de todos os primados ventilados neste trabalho, há ainda a inter-relação da não-auto-incriminação com a prerrogativa do devido processo legal e ampla defesa, aumentando ainda mais o rol de primados constitucionais que contribuem para a construção do sentido e alcance do direito da não-auto-incriminação.

Ao inserir o direito à não-auto-incriminação numa forma de garantir que haja ampla defesa, e, por conseguinte, inseri-lo dentro do conceito de *due process of law*, ou devido processo legal, o STF tratou de reforçar que tal princípio fixa prerrogativa indispensável aos contribuintes acusados ou investigados em processos administrativos ou judiciais e, ainda, impôs limites objetivos à atuação dos órgãos administrativos e judiciais no desempenho de seu papel inquisitório.

Mesmo que se admita que em alguns procedimentos administrativos não haja o direito ao contraditório, porquanto haja mera investigação, o direito ao silêncio, que pode materializar-se pela recusa em fornecer documentos ou ainda na recusa em colaborar com a reunião de provas contrárias a si mesmo, não pode ser mitigado sob a alegação de não existir contraditório, mas uma fase inquisitória do procedimento.

Não por outra razão, a relação entre o direito ao silêncio, a não-auto-incriminação e o devido processo legal, como meio de

garantir a ampla defesa, não é citada comumente pelos Ministros da Corte Suprema, que sabiamente optam por relacioná-la a outros primados, igualmente importantes e aplicáveis em todo e qualquer processo ou procedimento.

Todas as questões constitucionais abordadas neste trabalho serão de suma importância para o enfrentamento de seu tema central: a análise das normas infraconstitucionais punitivas em sentido contrário, que obrigam, de forma sintética, o investigado a produzir provas contrárias a si mesmo, penalizando-o caso não haja “cooperação”, ou seja, agravando a situação do investigado pelo exercício do direito à não-auto-incriminação, materializada pelo silêncio, ainda que seja o descumprimento de notificações e requisições do Fisco brasileiro.

As normas infraconstitucionais, em sentido contrário, passarão a ser analisadas no capítulo que se segue.

5. Normas infraconstitucionais conflitantes

Tratamos de analisar nossas premissas e o princípio constitucional da não-auto-incriminação, que, como se vê, pode ser entendido como uma conjugação dos demais princípios constitucionais, sejam valores ou limites objetivos, e pode permitir que o investigado, acusado ou réu falte com a verdade, não apenas exercitando o direito ao silêncio, mas também negando falsamente a ocorrência de fatos (sempre lembrando que o conceito de verdade utilizado não é a “verdade em nome da qual se fala”).

Neste ponto, adentramos o estudo das normas infraconstitucionais contrárias ao princípio da não auto-incriminação, que conflitam com dispositivos constitucionais na medida em que prevêm situações mais gravosas e até punições majoradas para aqueles que deixarem de “colaborar” com o Fisco e deixarem de produzir provas contrárias a si mesmo.

Iniciamos nossa análise pelo Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

5.1. Do art. 195 do CTN

O art. 195 e seu parágrafo único do CTN encontram-se no Título IV, Da Administração Tributária, Capítulo I, Fiscalização, e é assim redigido:

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 exibi-los.

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

A primeira parte do *caput* do artigo determina que, para os efeitos da legislação tributária, não têm efeito quaisquer disposições excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis.

Para compreender a abrangência desta norma e no que exatamente ela colide com a Constituição Federal e seus princípios, é necessário analisar os cinco itens descritos no artigo.

Para uma análise completa, consideremos a redação do parágrafo único, que submete os contribuintes a conservar os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados, até que aconteça a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

“Mercadoria”, para o direito comercial, é o produto do exercício da mercancia. Esse conceito jurídico já foi objeto de longas discussões no STF, já que o ICMS, inicialmente, deveria incidir somente sobre as operações que envolvessem “mercadorias”, e não “bens”.

Após a derrota junto ao Supremo, a Constituição Federal foi alterada para incluir no critério material da hipótese de incidência do ICMS a circulação de “bens”.

Logo, “mercadoria”, como objeto de mercancia, segundo o art. 195 do CTN, deve estar à disposição do Fisco, sem qualquer limitação, para ser examinada a qualquer tempo.

Com relação ao exame de “mercadorias”, não entendemos haver violação do primado da não-auto-incriminação, pois devem existir registros idôneos da forma como circulam no estabelecimento do contribuinte.

Idêntico raciocínio pode ser aplicado aos itens constantes do parágrafo único do dispositivo em análise. Documentos de escrituração obrigatória devem estar à disposição para serem examinados pelo Fisco, sempre que este entender viável.

No entanto, três itens constantes do art. 195, sob nossa óptica, não podem incluir-se validamente no direito ilimitado de exame do Fisco: papéis, documentos de escrituração não-obrigatória e arquivos.

Os documentos acima citados não podem submeter-se ao direito ilimitado de fiscalização e exame do Fisco, tampouco o contribuinte pode ser compelido a apresentá-los à fiscalização, na medida em que tal obrigação ou direito ilimitado feririam o princípio das liberdades mínimas que o direito prevê e violariam o direito à não-auto-incriminação, obrigando a produção de prova contrária a si mesmo, em afronta a todos os primados já analisados.

Qualquer documento que não seja de escrituração obrigatória, concebendo, neste trabalho, “documento” na acepção semântica ampla – incluindo papéis, arquivos, lista de clientes, lista de fornecedores, planilhas internas, pasta de *e-mails* –, é produzido pelo contribuinte para melhor execução de suas atividades, administração de seu negócio e sua prestação de serviços.

Quanto à obrigação de exibição de documentos obrigatórios, a própria Delegacia da Receita Federal³ já se manifestou quanto ao dever de apresentação e a penalização em caso de conduta contrária:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. A inércia e o descaso do sujeito passivo no atendimento

3. DRJ, Campinas, Decisão nº 553, de 25.4.2001.

à solicitação para exibição de livros e documentos fiscais obrigatórios à fiscalização, formalizada em sucessivas intimações, caracteriza o embaraço à fiscalização, ensejando a lavratura do auto de infração, para cobrança da multa respectiva.

O ponto onde reside nossa divergência diz respeito à apresentação de “documentos não obrigatórios”.

A obrigação em apresentá-los é permitir que o contribuinte constitua prova contrária a si mesmo, em detrimento de tudo que já foi visto e estudado.

Ainda que se admita que a fiscalização possa apreender “documentos” e “computadores” dos contribuintes, não se pode olvidar que não há a obrigação legal de o contribuinte apresentar outros documentos, sob pena de majoração das multas e penalizações.

Um contribuinte não pode ser compelido, por exemplo, a apresentar sua “lista de fornecedores”, ou a listagem de seus prestadores de serviço no exterior, ou qualquer documento congêneres, sob pena de produzir prova contrária a si mesmo, situação vedada pela Constituição Federal.

Diante de notificações para exibição de documentos que não sejam de escrituração obrigatória, o contribuinte não deve “colaborar” com a fiscalização se entender que gerará situação mais gravosa para si.

O Fisco, como se observa na decisão abaixo transcrita, deve buscar em outros meios indiretos as provas de que precisa para produzir um lançamento apto a produzir efeitos jurídicos. Neste sentido, a DRJ em São Paulo pronunciou-se:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
- COFINS

COFINS - BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO. SAÍDAS INFORMADAS EM GIA/ICMS. Na falta de colaboração do contribuinte com os trabalhos fiscais, impossibilitando a produção de provas, não resta outra alternativa ao fisco que a consulta a fontes indiretas. É admissível a apuração da base de cálculo da contribuição a partir de informações prestadas pela

contribuinte ao fisco estadual, em Guias de Informação e Apuração do ICMS – GIA/ICMS, e dos dados de contas bancárias que serviram como elementos subsidiários para comprovação da veracidade e da razoabilidade dos valores adotados pela fiscalização. (DRJ, São Paulo, 9ª Turma, Acórdão 2.073, de 19.11.2002)

Da leitura do julgado acima, observa-se que, neste caso, o contribuinte não foi compelido a apresentar provas contrárias a si mesmo, tendo o Fisco buscado provas indiretas junto ao Fisco Estadual e se utilizado de outros documentos indiretos, como movimentação bancária, para comprovar a veracidade e a razoabilidade dos valores fixados no lançamento.

O direito ao silêncio, que neste caso se materializa pelo direito de não apresentar documentos que não sejam de escrituração obrigatória, não deve ser o único efeito do princípio da não-auto-incriminação. Como vimos, um deles é que tal prerrogativa não seja interpretada em seu desfavor, presumindo-se ocorridos os fatos que o Fisco busca apurar ou majorando as penalidades.

Este item será abordado na oportunidade adequada. Por hora, passemos à análise da legislação ordinária que regulamenta o art. 195 do CTN.

5.2. A Lei nº 9.430/96: multas majoradas

Em 27.12.1996, visando implementar a legislação tributária até então em vigor, foi publicada a Lei nº 9.430, que instituiu importantes normas para a fiscalização tributária.

Interessa-nos, para os limites deste trabalho, analisar em especial o art. 44 daquela legislação, que determina que as multas serão majoradas sempre que o contribuinte deixar de prestar esclarecimentos, além das demais previsões lá prescritas, que em tese não representam violação ao princípio objeto deste estudo.

Cremos que a redação do § 2º do art. 44 é inconstitucional, por penalizar majoradamente o contribuinte que se utiliza do direito constitucional ao silêncio para não produzir prova contrária a si

mesmo e para não se auto-incriminar, especialmente quando há omissão de fato jurídico tributário.

A redação do § 2º colide frontalmente com um dos mais importantes reflexos destacados pelo STF quando do exercício do direito ao silêncio pelos investigados ou réus, que se confirma na proibição de que o exercício desse direito constitua prova contrária àquele que exerceu tal prerrogativa.

Da leitura do parágrafo em análise, verifica-se que aquele que deixar de prestar esclarecimentos ou apresentar documentação por ele prevista terá a multa aplicada, majorada para 112,5% e 225%. Há evidente inconstitucionalidade no dispositivo em análise. Primeiro, por tratar como “culpado” aquele contribuinte que simplesmente utiliza-se da prerrogativa constitucional de não produzir prova contrária a si mesmo, deixando de auto-incriminar-se. Segundo, porque ao preso é concedido o direito de permanecer calado, ou seja, em situações menos gravosas, idêntico direito é atribuído àquele que, sendo investigado, recusa-se a colaborar com a investigação, fazendo uso de sua prerrogativa de silêncio. Terceiro, porque produzir prova contrária a si mesmo atenta contra o primado da dignidade da pessoa humana.

Ademais, no voto já transcrito neste trabalho da lavra do brilhante Ministro Cezar Peluso, observou-se que do direito à não-auto-incriminação decorrem três consequências:

- a) manter silêncio diante de perguntas cuja resposta possa implicar auto-incriminação;
- b) não ser preso em flagrante por exercício dessa prerrogativa constitucional, sob o pretexto da prática de crime de desobediência (art. 330 do Código Penal), tampouco de falso testemunho (art. 342 do CP); e
- c) não ter o silêncio interpretado em seu desfavor.

Se um dos reflexos da utilização da prerrogativa do silêncio é não tê-lo interpretado em seu desfavor, a norma inserta no § 2º do art. 44, que trata como “culpado” o contribuinte que deixar de prestar esclarecimentos ou apresentar documentos de escrituração não obrigatória, não pode conviver harmonicamente com os princípios

constitucionais vigentes no ordenamento jurídico, na medida em que a simples previsão de majoração de multa como forma de punir aquele que deixa de produzir prova contrária a si mesmo já se mostra absolutamente inconstitucional.

O sistema do direito positivo contém normas conflitantes, mas existem critérios previstos pelo próprio sistema para que uma norma seja aplicada em detrimento de outra.

Num sistema hierarquizado, em que a hierarquia é axiomática, uma norma busca fundamento de validade numa outra hierarquicamente superior. Neste sentido, o processo de fundamentação das normas culmina na Constituição Federal, ou, numa análise kelsiana, na norma pressuposta: norma hipotética fundamental.

Não há fundamento constitucional que permita ao § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 manter-se aplicável, diante do evidente conflito de suas prescrições com aquelas constantes no texto da Constituição Federal em vigor.

A obrigatoriedade de apresentação de “documentos de escrituração não obrigatória”, de prestar esclarecimentos sobre o que quer que seja e a respectiva aplicação de sanção em caso contrário, materializada pela majoração de multas para até 112,5% e 225%, colide com o direito da não-auto-incriminação, que possui sua extensão semântica construída a partir da interpretação sistêmica das demais normas constantes da Constituição Federal. Por essa razão, é inconstitucional a aplicação de sanção-àquele que, na utilização de prerrogativas constitucionalmente garantidas, deixe de colaborar voluntariamente com o Fisco para produção de provas contrárias a si mesmo.

Aliás, encontramos também na melhor doutrina posicionamentos favoráveis ao defendido neste trabalho. Em artigo, o nobre jurista Miguel Reale Júnior e Heloísa Estelita⁴ sustentam:

[...] embora o Fisco tenha o direito de examinar livros e documentos e de solicitar das empresas a documentação necessária à comprovação da

4. Disponível em: www.migalhas.com.br.

regularidade da arrecadação tributária, *o correspondente dever do contribuinte de apresentar essas informações encontra-se limitado pelo direito constitucional de não colaborar na produção de provas contra si mesmo, direito este que valeria em face dos agentes fiscais.*

No âmbito específico dos crimes tributários, o TRF-4ª Região respaldou o entendimento aqui sustentado, inclusive quando houve prestação de informações falsas por parte do contribuinte, a saber:

HABEAS CORPUS. CONDENAÇÃO POR CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL E CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL. AUTO-INCRIMINAÇÃO. NULIDADE DA PROVA. INEXISTÊNCIA. DENEGAÇÃO DA ORDEM.

Em regra, os lançamentos são por homologação, o que deriva da grandeza e complexidade das relações empresariais. Cabe à fiscalização tributária, então, no prazo decadencial, verificar a regularidade do auto-lançamento. Havendo incorreção e, portanto, tributo complementar a satisfazer, é lavrado o auto de infração e lançada a exação. O fiscal, então, comparece no estabelecimento da empresa e verifica sua escrituração. Havendo dúvidas ou omissão na entrega de documentos necessários ao lançamento, o fiscal cientifica o contribuinte para prestar as informações. *Nesse momento, o contribuinte pode fazer três coisas: 1) esclarecer os fatos totalmente; 2) negar-se a esclarecer a situação; 3) prestar declaração falsa a respeito dos fatos investigados. Na última hipótese é que não se pode imputar conduta criminosa, pela declaração falsa, ao contribuinte o que resultaria em impor auto-incriminação, sendo inclusive o caso do precedente citado na inicial deste "writ".*

Como se viu, pode o contribuinte negar-se a colaborar, cabendo à administração fiscal a prova para efetuar o lançamento. Ninguém é obrigado a auto-incriminar-se; logo, faculta-se o silêncio a quem é objeto de investigação. É evidente que se presume o conhecimento da lei por todo o nacional. Em vista disso, o contribuinte que esclarece os fatos está ciente de que, constatando o administrador fiscal o indicio de existência de crime, está obrigado legalmente a denunciar o fato à polícia ou ao Ministério Público. Desse modo, se o contribuinte decide confessar os fatos

e entregar as provas será, inclusive, beneficiado criminalmente, pois terá sua pena atenuada. Para essa decisão é livre, porque nenhuma lei no País obriga alguém a esclarecer fatos e entregar documentos sob pena de caracterizar crime. A prévia advertência preconizada na inicial seria de uma inocuidade evidente, já que constituiria exclusivamente uma maneira de o agente público evidenciar ao contribuinte o que decorre da lei. Ora, o conhecimento da lei é presumido.

No caso, não se constata nulidade na prova efetuada pela Receita Federal e repassada ao MPF para oferecer denúncia, em especial por não ter caracterizado quebra de nenhum sigilo. A fiscalização apenas cumpriu o que a lei manda. Pediu esclarecimentos ao contribuinte, verificou a fraude e fez a *notitia criminis*. Se agisse de outra forma, sua omissão importaria comportamento ilícito.

4. Ordem denegada. (Desembargador Fabio Rosa, HC 2003.04.01.015958-8, 10.6.2003)

Tudo que aqui foi dito encontra respaldo junto ao Poder Judiciário, ainda que de forma tímida, por assim dizer. Mesmo no caso de prestações falsas de informações, há o reconhecimento do direito constitucional à não-auto-incriminação, de o sujeito passivo, réu ou investigado não produzir provas contra si próprio.

Com maior razão, portanto, não poderá ser responsabilizado criminalmente contra a ordem tributária aquele que deixa de atender a pedido de informações que possam incriminá-lo. Ou seja, o empresário não é obrigado, no âmbito de um procedimento administrativo, a fornecer informações que possam gerar provas contra si.

Sabemos que existem inúmeros preceitos fixados em veículos introdutórios infralegais, como Instruções Normativas, por exemplo. Em respeito ao primado da legalidade estrita, nos importa neste trabalho tão-somente as previsões constantes de leis. Os demais veículos devem respeito à legislação, e esta, à Constituição, razão pela qual a análise do Texto Maior fixa os limites a serem observados pelo legislador ordinário e, principalmente, pela Administração Pública, como introdutora de normas no sistema.

6. Considerações finais

Postas nossas premissas iniciais, este estudo prestou-se a analisar o conteúdo do princípio da não-auto-incriminação, em sua extensão semântica e pragmática, utilizando como material de estudo julgados do STF acerca do tema.

O direito ao silêncio foi analisado em todos os seus aspectos e reflexos, tais como o direito de faltar com a “verdade” e, ainda, de não ter o silêncio interpretado de forma contrária, nem tipificá-lo como crime de desobediência.

Após a fixação dos limites de tal princípio, passamos à análise da legislação infraconstitucional em sentido contrário, especialmente as normas punitivas, previstas no art. 195 do CTN e as disposições da Lei nº 9.430/96, em seu art. 44, § 2º, que prevê multa majorada para os casos em que o contribuinte recuse-se a prestar esclarecimentos.

Passamos, então, à análise do posicionamento dos Tribunais, judiciais e administrativos, sobre o tema, e observamos que administrativamente a inconstitucionalidade das normas punitivas não é reconhecida.

Judicialmente, o direito ao silêncio e à prestação de informações falsas é permitido, em face do princípio da não-auto-incriminação, constitucionalmente garantido.

Considerando que o sistema do direito positivo prevê regras internas de eliminação de conflitos, elegemos o critério de hierarquia das normas para afastar as normas punitivas da aplicabilidade diante do caso concreto, tendo em vista colidir frontalmente com norma hierarquicamente superior, por decorrer da Constituição Federal.

Concluimos que o princípio da não-auto-incriminação, que decorre da construção interpretativa oriunda da conjugação do princípio da dignidade da pessoa humana, do direito de o preso permanecer calado, dos princípios da presunção de inocência e da ampla defesa, inexoravelmente ligado ao do primado do devido processo legal, não pode ser mitigado por normas inferiores que, inconstitucionalmente, afastam a aplicabilidade de qualquer norma

que exclua o direito do Fisco de exigir a exibição de quaisquer documentos, com o signo “documento” tomado em sua acepção mais ampla e, ainda, de normas que obrigam o contribuinte a prestar esclarecimentos, mesmo que produzam provas que o incriminem.

Como forma de atribuir sanção à norma que obriga o contribuinte a prestar esclarecimentos e apresentar todo tipo de documento exigido pelo Fisco – normas primárias dispositivas –, são previstas normas punitivas – normas primárias sancionatórias –, com a aplicação de multas majoradas em face do descumprimento da norma primária dispositiva.

Num sistema constitucional, em que o princípio da não-autoincriminação decorre da própria Constituição, qualquer norma inferior em sentido contrário deve ter sua aplicação afastada, diante do caso concreto, conforme se observou nos julgados transcritos neste estudo.

Nossa pretensão com este trabalho não é esgotar o tema, até mesmo porque, como dissemos no início, a interpretação é um processo incontrolável, e, alteradas as premissas, as conclusões certamente serão diversas.

PARECER

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL PARA CUSTOMIZAR APARELHOS DE TELEFONIA FABRICADOS NO BRASIL PARA DESTINAÇÃO A OUTROS PAÍSES, ATRAVÉS DA EMPRESA BENEFICIADORA ESTRANGEIRA, QUE PASSA A ATUAR NO BRASIL PARA TAIS EFEITOS – BENEFÍCIOS PARA O PAÍS EM NÍVEL DE EMPREGOS E GERAÇÃO DE RECEITAS DECORRENCIAIS E AUMENTO DE VOLUME DE EXPORTAÇÃO E INEXISTÊNCIA DE ÓBICE NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA – PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

A consulente submete-me, por intermédio de seu eminente consultor José Luiz Siqueira, a questão abaixo:

A empresa, situada no exterior, e com subsidiárias em quase todos os países da América Latina, além de atuar também em todas as regiões do mundo, é a maior distribuidora de produtos eletrônicos sem fio (*wireless*). Em sua variada linha de produtos comercializados, destacam-se os telefones celulares.

A empresa, no Brasil, tem como seu principal negócio a distribuição dos telefones de outra empresa, sediada no Estado de São Paulo.

Devido à dinâmica desse mercado, uma parcela dos telefones originários dessa empresa sediada no Estado de São Paulo é embarcada para a empresa no exterior. Confirmados os detalhes do pedido das operadoras, muitas vezes, a empresa precisa executar um processo de customização para adequar os telefones aos requisitos das operadoras.

Tal processo pode consistir em troca do *software* da operadora, inclusão ou exclusão de acessórios, troca de carregadores de bateria, manuais e outras operações similares.

Entretanto, como este modelo de negócio tem se tornado não competitivo, seja em custo, seja em prazo de reação a emergências, a empresa decidiu transferir sua operação do exterior para próximo da fábrica da outra empresa, sediada no Estado de São Paulo.

O modelo de negócio proposto é o seguinte:

- 1) A outra empresa exporta os telefones celulares para a empresa no exterior e efetua a entrega, de acordo com o contrato de compra e venda, no Depósito Alfandegado Certificado (DAC) em entreposto aduaneiro situado no interior do Estado de São Paulo, de acordo com a Instrução Normativa SRF no. 266/02, dando baixa de seu Regime Especial RECOF, quando do recebimento dos produtos no DAC (IN266/02, art. 6º).
- 2) A subsidiária da empresa no Brasil é designada como representante da empresa sediada no exterior para efeitos do DAC.
- 3) Quando os produtos estiverem de acordo com os requisitos do pedido da operadora, serão fisicamente transportados ao aeroporto de Viracopos, para entrega à cia. aérea para embarque ao destino final.
- 4) Quando os telefones celulares necessitarem de customização, para atender ao pedido da operadora, serão transferidos para o CNPJ da filial da empresa sediada no exterior no Entreposto Aduaneiro com atividade industrial no interior paulista, sem cobertura cambial, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 241/02.
- 5) Para possibilitar o processo de customização, a filial da empresa sediada no exterior no Entreposto Aduaneiro disponibilizará todos os insumos necessários, tais como carregadores, acessórios, manuais, além da infraestrutura de sistemas e equipamentos, bem como de pessoal habilitado para a execução do processo de customização.
- 6) Completado o processo de customização, os telefones celulares serão exportados para a empresa no exterior, sendo fisicamente embarcados para a operadora no destino final.
- 7) A fatura de exportação para a empresa sediada no exterior incluirá a devolução sem cobertura cambial dos telefones, e a recuperação dos custos da operação de customização e margem da filial da empresa no Entreposto Aduaneiro, de acordo com as regras de preço de transferência, com cobertura cambial.

A transferência das operações da empresa situada no exterior para sua filial no Entrepasto Aduaneiro trará aproximadamente 200 postos de trabalho, bem como aumento das exportações brasileiras, seja pela operação de customização, seja pelos volumes de exportação adicionais, devidos a maior competitividade e disponibilidade do modelo proposto, em relação ao anterior.

Resposta

A Constituição da República Federativa do Brasil instituiu um elenco taxativo de impostos, cujo alargamento só é possível mediante o exercício da competência residual da União (art. 154), e, no concernente aos impostos indiretos, eliminou sua incidência nas exportações, conforme determinado no arts. 153, § 3º, III, 155, § 2º, X, *a*, e 156, § 3º, II, todos os três dispositivos assim redigidos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV – produtos industrializados; [...]

§ 3º – O imposto previsto no inciso IV: [...]

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; [...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [...]

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...]

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

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) [...]

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993);¹

Ao contrário da esmagadora maioria dos países que possuem um único tributo para circulação de bens e serviços (IVA) – sendo ele, na Europa, o tributo por excelência comunitário, com regime jurídico único nas relações entre os 27 países da União Européia – o Brasil optou, tendo em conta razões federativas e o modelo forjado pela EC nº 18/65, por manter a tríplice competência (União, Estados e Municípios) para a instituição de incidências sobre bens e serviços. A preferência para tributar a

1. Sobre o inciso III do § 3º do art. 153 escrevi: “O dispositivo consagra a imunidade nas exportações de produtos industrializados destinados ao exterior.

O princípio é elementar. Os países concorrem no mercado internacional exportando produtos e não tributos. Os acordos internacionais setoriais, regionais ou bilaterais sobre comércio exterior acentuam a permanente disputa entre os países para determinação dos estímulos que o concerto das nações tolera. Sendo o comércio internacional o cenário mais elevado das relações econômicas entre as nações, aquelas nações que se transformam em grandes exportadoras de bens tendem a avançar na estabilidade de sua economia e nas conquistas sociais e políticas decorrentes. O Japão é nítido exemplo, país que não possui a grande maioria de matérias-primas e insumos, mas que é o maior exportador de produtos manufaturados do mundo.

Como todas as nações objetivam, algumas vezes, obter o mesmo mercado e poder, utilizam-se de soluções menos corretas para sua conquista. Compreende-se, pois, a relevância de organismos como a OMC ou a necessidade contínua de negociações sobre o nível de estímulo que uma nação pode ofertar a seus produtos de exportação ou restrições que pode impor aos produtos estrangeiros de importação.

É consensual que a eliminação dos impostos de circulação, reais ou indiretos, não corresponde a concorrência desleal, de tal forma que todas as nações civilizadas afastam tais imposições para a exportação de seus produtos” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 341-3).

industrialização foi atribuída à União; a comercialização, aos Estados; e a prestação de serviços, aos Municípios. Não excluiu, em hipóteses definidas em lei complementar ou ordinária, certas áreas de incidência comuns (industrialização, comercialização e prestação de serviços) em que a competência foi atribuída às três esferas com poder impositivo.²

O certo é que os três impostos que, nos demais países, comporiam o IVA, a saber: o IPI, o ICMS e o ISS, não incidem sobre as exportações.

De rigor, segue o País o princípio elementar do comércio internacional, de que “não se exportam tributos, mas produtos”, em face da brutal competitividade que se desenvolve nos negócios externos.³

A não-exportação de tributos não fere as regras do livre comércio. Somente os subsídios configuram tal ferimento, visto que

2. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral lembra sobre o IVA que: “Historicamente, a proposta inicial para adoção de um imposto sobre o valor agregado pode ser identificada em 1919. A Missão Shoup para o Japão, em 1949, propôs um IVA para os governos locais que foi inicialmente introduzido e, posteriormente, revogado. Em 1955, a França introduziu um IVA no nível da produção, substituindo um multiestagiário imposto cumulativo. O Brasil, em 1967, foi o primeiro país do mundo a introduzir um amplo imposto submetido à sistemática do valor agregado, o então ICM, cobrindo todas as etapas de produção e distribuição de um produto em direção ao consumidor final. A partir de então, o IVA foi adotado como tributo-padrão da Comunidade Européia, e atualmente está presente em cerca de uma centena de países ao redor do mundo. Virtualmente, toda a América Latina possui o IVA no seu sistema tributário” (*Pesquisas tributárias*, nova série 3: tributação no Mercosul. 2. ed. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2002. p. 478-9).
3. Fernando Rezende lembra que: “Juntamente com a globalização dos mercados, a consolidação de blocos econômicos regionais vem impondo crescentes limites à autonomia dos Estados nacionais. O fortalecimento das instituições encarregadas de exercer o controle e a fiscalização do comércio e arbitrar os conflitos decorrentes do não-cumprimento dos acordos estabelecidos é uma manifestação importante da submissão a normas supranacionais, que é ainda mais severa quanto mais avançado for o estágio das distintas experiências de integração econômica regional. A esse respeito, a experiência da Comunidade Econômica Européia é exemplar. Na seqüência da liberação das barreiras tarifárias ao livre fluxo de mercadorias e serviços nos limites do Mercado Comum Europeu, crescentes avanços foram alcançados no rumo da plena harmonização das políticas econômicas, harmonização essa indispensável ao projeto da unificação européia” (*O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 348).

estes acrescentam um poder concorrencial, outorgado pelo Estado, a preços não competitivos, enquanto a não-incidência não altera o preço normal de mercado dos produtos ou serviços enviados ao exterior.⁴

Por essa razão, produtos e serviços exportados são imunes de tributação de IPI, ICMS e ISS.⁵

A União, com o aval da Suprema Corte, a fim de não partilhar receitas, alargou o espectro impositivo de determinadas contribuições (COFINS e PIS). Passaram estes tributos, em decorrência, a também não incidir sobre as exportações, já não mais por consequência da lei suprema, mas por isenções típicas, embora alguns intérpretes tenham entendido que a inclusão do inciso IV no art. 195 da CF implicaria, *a contrario sensu*, declarar a imunidade tributária dessas contribuições no caso de exportação.⁶

4. Helene Tavares Tôres esclarece: “A ‘defesa comercial’ é um regime sobremodo sensível no GATT, pois tem como principal finalidade garantir a preservação do livre comércio no sistema multilateral de trocas transnacionais, protegendo a indústria dos países de destino de mercadorias contra qualquer espécie de interferência nos preços destas, com a finalidade de prejudicar a concorrência no destino. E como tais afetações podem ser fruto de atividades de particulares contra concorrentes específicos (dumping ou sob influência de práticas subsidiadas por esforços governamentais – subvenções), fazia-se mister que se reconhecesse o direito de tais países de destino a criarem medidas de proteção em favor da indústria interna com aplicação de medidas antidumping (contra particulares) ou compensatórias (contra subvenções ou subsídios estatais). Regulamenta-se, assim, o direito à proteção da indústria interna (o que não é protecionismo), sempre e quando em presença de alguma situação jurídica que o justifique” (*Direito tributário*. São Paulo: Thomson/IOB, 2005. p. 13-4).
5. Agostinho Tavaloro lembra que: “Embora tradicionalmente exista um muro separando tributação e comércio, a verdade é que essa muralha, tal qual o muro de Berlim, vem caindo, pois como anota Jinyan Li, citando Homer Moyer, toda solução tributária causa problemas de comércio e toda solução de comércio tem problemas tributários. Como afirma Wolfgang Schen, se a liberdade de mercado (objetivo da Organização Mundial do Comércio – OMC) há de ser atingida, os preços cobrados nos mercados internacionais de produtos não podem ser distorcidos, dificilmente existindo outras partes dos sistemas jurídicos nacionais cujos efeitos na fixação de preços sejam tão profundos quanto à parte do regime tributário nacional, o que começa com os direitos aduaneiros, passando ao imposto de consumo e à tributação especial de produtos supérfluos (tabaco e álcool)” (*Op. cit.*, p. 40).
6. Carlos Maximiliano lembra que: “*Inclusio unius fit exclusio alterius*: A inclusão de um só implica a exclusão de quaisquer outros. É mais freqüente o uso da fórmula bem concisa: *inclusio unius, exclusio alterius*.”

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

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

A discussão acadêmica resta ultrapassada pela existência de legislação específica, como ocorre no art. 6º da Lei nº 10.833, de 29.12.2003, assim redigido:

Art. 6º. A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.⁷

É que, na verdade, sendo a COFINS, sucessora do Finsocial, que o STF entendeu ter natureza de imposto, embora sem ainda ter sido conformada com tal roupagem, serviu, a nova contribuição, de compensação significativa para a perda de parte do IPI, que os

Qui de uno dicit, de altero negat. Qui de uno negat, de altero dicit: A afirmativa num caso importa em negativa nos demais; e vice-versa: a negativa em um implica a afirmativa nos outros.

Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit: Quando a lei quis determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio" (*Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 242-3).

7. Hugo de Brito Machado lembra que: "Entende-se por neutralidade externa a possibilidade de eliminação do ônus tributário nas exportações. O tributo deve ser arrecadado pelo país de destino da mercadoria. Essa neutralidade só seria possível em face da proporcionalidade do ônus e da transparência acima comentadas" (*Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro*. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Fundamentos do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 234).

constituintes impuseram à União, visto que a partilha de receitas com as outras entidades federativas passou de 33%, para 47%, a partir da Constituição de 1988, nas operações internas.⁸

Imposição, com natureza mais de imposto que de contribuição, mereceu, em nível de legislação ordinária, o mesmo tratamento desonerativo da imunidade que a lei maior deu aos impostos reais ou indiretos.⁹

De rigor, o Governo brasileiro agiu segundo a intenção do constituinte: dar competitividade ao País, não onerando os novos produtos com *tributos indiretos*. Como no País, além dos três impostos constitucionais, COFINS e PIS oneram todas as operações de circulação de bens e serviços, claramente, houve por bem o legislador ordinário acompanhar as sinalizações do Constituinte, não prejudicando a competitividade dos produtos e dos serviços brasileiros.

8. Comentei o art. 56 do ADCT – assim redigido: “Art. 56. Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, alterado pelo Decreto-Lei n. 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento” – da seguinte forma: “O artigo teve sua eficácia esgotada com a promulgação da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a contribuição para financiamento da seguridade social (30.12.1991), com eficácia assegurada para noventa dias depois (art. 195, § 6º, da CF).

Antes, provocou polêmica acentuada. O Decreto-Lei nº 1.940/82, que instituiu o Finsocial, foi considerado pela Suprema Corte como tendo criado um imposto e não uma contribuição, razão pela qual sua manutenção deu-se provisoriamente até que uma autêntica contribuição social fosse criada” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 9. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 464).

9. Ricardo Lobo Torres esclarece: “Como as imunidades têm origem pré-constitucional, fundamento na própria natureza das coisas e eficácia meramente declaratória, podem, ou não, receber tradução em linguagem constitucional.

As imunidades no direito americano estão implícitas na Constituição, lidas que foram pelo trabalho casuístico da Suprema Corte. A imunidade recíproca na Argentina não está escrita. A Constituição alemã também é omissa, cabendo à jurisprudência e à doutrina buscá-las nos direitos fundamentais, o que também ocorre na Itália, Espanha e Portugal.

A Constituição brasileira, pelo contrário, é rica na explicitação das imunidades” (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III: os direitos humanos e a tributação: imunidades e Isonomia. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 100).

Mais do que isso: claramente o legislador passou a facilitar as operações de exportações realizadas sob regimes aduaneiros especiais, aplicados em áreas específicas, desde o Decreto-lei nº 2.472/88, recepcionado pela Lei Suprema de 05.10.1988.¹⁰

A Receita Federal, a quem pertine o controle das operações de importação e exportação no concernente aos aspectos tributários, através de diversas instruções normativas, regulou os regimes jurídicos aplicáveis à operacionalidade dos entrepostos aduaneiros e portos secos.¹¹

Assim, alicerçada nas atribuições conferidas pelo inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24.8.2001, e tendo em vista o disposto nos arts. 340, 342, 344 e 355 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05.3.1985, no Decreto nº 3.923, de 17.9.2001, e na Portaria MF nº 267, de 30.8.2001, dispôs, na Instrução Normativa SRF 241 de 06.11.2002, que: “Art. 2º. O regime de entreposto aduaneiro aplica-se à importação e à exportação”.

Criou-se um sistema pelo qual passariam tais entrepostos a serem tidos como portos ou aeroportos, já submetidos aos regimes

10. José Manoel Cortiñas Lopez analisa a questão do crescimento das operações externas, dizendo que: “Em boa parte por conta disso, a cada dia que passa o comércio internacional assume papel mais importante, cuja relevância alcança a necessidade de se estabelecer políticas governamentais específicas, em virtude de seu impacto sobre a economia de qualquer país.

Não é à toa, pois, que nas últimas quatro décadas sua participação sobre o total da riqueza produzida em nível mundial quadruplicou, isto é, o comércio tem sido um dos grandes promotores do crescimento econômico, em relação direta, de causa e efeito, com tecnologias e metodologias inovadoras” (*Exportação brasileira: a real participação das empresas*. São Paulo: Lex/Aduaneiras, 2005. p. 7).

11. Embora criticado, o modelo argentino de ofertar competitividade ao produtor daquele país, permitiu atuação mais abrangente da Receita, que tem sido contestada pelos especialistas. Alejandro Altamirano lembra que: “*Pero este principio ha tenido cierto debilitamiento actual, motivado esencialmente por las leyes que delegan a su vez en el ejecutivo la facultad de fijación de alicuotas en materia tributaria. En materia aduanera esto se ha visto en el propio texto normativo, tal como es el caso de los artículos 663 /668 y 755/758, en los que se autoriza al Poder Ejecutivo a crear, suprimir, modificar o eximir los derechos de importación y exportación establecidos por ley en una serie de supuestos que en la práctica abarcan todas las posibilidades reales que se pueden presentar*” (VI Colóquio Internacional de Direito Tributário. Buenos Aires: La Ley/IOB Thomson, 2004. p. 270).

aduaneiros pertinentes à exportação e importação de produtos nacionais ou estrangeiros.¹²

Por essa razão, em abertura maior, os arts. 4º a 6º da IN permitem, inclusive, que as mercadorias sejam para eles enviadas com suspensão de impostos (leia-se também COFINS e PIS), beneficiando-as, portanto, no seu caminho para o exterior, afastando a possibilidade de que essa etapa seja considerada “uma etapa anterior”, não incluída no processo de transferência de produtos brasileiros para fora do País.¹³

Estão os respectivos artigos assim dispostos:

Art. 4º O regime de entreposto aduaneiro na exportação permite a armazenagem de mercadoria em local alfandegado:

I – com suspensão do pagamento dos impostos, na modalidade de regime comum; e

II – com direito à utilização dos benefícios fiscais relativos à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, na modalidade de regime extraordinário;

Art. 5º As mercadorias admitidas no regime, conforme referido nos arts. 3º e 4º, poderão ser submetidas, ainda, às seguintes operações, nos termos e condições estabelecidos nesta Instrução Normativa:

I – exposição, demonstração e teste de funcionamento;

II – industrialização; e

III – manutenção ou reparo.¹⁴

-
12. Maria Helena Diniz, graficamente, define o entreposto aduaneiro como: “Regime alfandegário especial aplicável à importação, à exportação e, em certos casos, a operações internas, pelo qual se obtém a suspensão do pagamento de tributos relativos à mercadoria que esteja depositada em local determinado e sob controle da fiscalização” (*Dicionário jurídico*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 345).
13. Na mesma linha, E. P. Luna esclarece: “ENTREPOSTO ADUANEIRO DE EXPORTAÇÃO – Depósito em lugar determinado, onde são mantidos produtos a serem exportados com suspensão do pagamento dos tributos e sob custódia fiscal, até sua saída do território nacional. O prazo de permanência dos produtos no regime de entreposto para a exportação é de um ano prorrogável, podendo ser estendido pelo prazo máximo de 3 anos. Ing.: *Export Customs warehouse*. Esp.: *Almacén de aduanas de exportación*” (*Essencial de Comércio Exterior de A a Z*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002. p. 148-9).
14. Nada obstante Gilvan Damiani Brogini declarar que: “Inicialmente, observe-se que as políticas comerciais da OMC não são políticas comerciais voltadas para o

Na mesma linha, o § 2º do art. 8º da referida Instrução determina:¹⁵

§ 2º Para a realização de industrialização, manutenção ou reparo será exigido área isolada para cada beneficiário, localizada no recinto alfandegado, correspondente a estabelecimento com número de inscrição específico no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), nos termos do art. 13 da Instrução Normativa nº 200, de 13 de setembro de 2002.

Como se percebe, claramente, objetivam o legislador e aqueles que regulamentaram as normas por ele produzidas facilitar a competitividade nacional, eliminando custos e agilizando a ação das empresas exportadoras, o que se pode perceber também na letra de outros dispositivos, como os arts. 9º, 17, § 2º, 25, 30, § 3º, e 39 da respectiva Instrução.¹⁶

desenvolvimento (como o eram as da Carta de Havana); ao contrário, são formuladas apenas com o intuito de proporcionar uma constante liberalização dos fluxos de comércio internacional. Por conta disso, o ordenamento da OMC acaba condicionando e restringindo as políticas nacionais de seus Membros e, em conseqüência, acaba impondo sérios limites às ações desses países no sentido de promoção do desenvolvimento econômico e industrial" (*OMC e indústria nacional: as salvaguardas para o desenvolvimento*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 286). É pacificamente aceito que o destravamento da burocracia e a eliminação de incidências tributárias indiretas não fere o princípio da livre concorrência no mercado internacional, sendo o regime aduaneiro adotado pelo Brasil idêntico ao da maioria dos países.

15. Ana Rüsche, Evy Cynthia Marques e Carolina Maria Lembo, na mesma linha, informam: "Este regime pode ser aplicado na importação e na exportação. Previsto nos arts. 356 a 371 do Regulamento Aduaneiro, permite a armazenagem de mercadorias, em local determinado, com suspensão das obrigações fiscais e sob controle fiscal. Com ele, os contribuintes podem realizar suas operações de acordo com a necessidade e conveniência econômicas. As mercadorias destinadas à exportação ou à importação podem ficar depositadas em armazéns gerais, trading companies, empresas de transporte internacional de carga, todos autorizados pela fiscalização" (*Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 160).

16. Estão os artigos assim redigidos:

"Art. 9º O credenciamento será concedido por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) da SRRF jurisdicionante, que especificará o recinto, a modalidade do regime, as atividades autorizadas e, se for o caso, das mercadorias a serem objeto de industrialização, manutenção ou reparo. [...]

Art. 17. A admissão no regime de entreposto aduaneiro não será autorizada quando se tratar de: [...]

Em outras palavras, o regime especial de entreposto aduaneiro objetivou, em plena época da globalização da economia, ofertar maior competitividade ao Brasil, em comércio do qual continua a deter pouco mais de 1% de toda a movimentação internacional¹⁷.

Por outro lado, a IN 266/02 completa aquela anteriormente comentada, não só por instituir, por seu art. 1º – “O regime de Depósito Alfandegado Certificado (DAC) de que trata o art. 6º do Decreto-lei nº 2.472, de 01.9.1988, será aplicado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa” –, o regime de depósito alfandegado certificado, como por determinar, em seu art. 6º, que: “A mercadoria admitida no regime será considerada exportada para o exterior para os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, e terá

III – mercadoria importada com cobertura cambial. [...]

§ 2º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica a mercadoria destinada a exportação; [...]

Art. 25. A mercadoria poderá permanecer no regime de entreposto aduaneiro na importação pelo prazo de um ano, contado da data do desembarço aduaneiro de admissão. [...]

Art. 30. Para fins de nacionalização de mercadoria destinada à exportação, o beneficiário deverá, dentro do prazo de aplicação do regime, registrar uma DI para efeitos cambiais. (Redação dada pela IN SRF 548, de 16.6.2005) [...]

§ 3º No caso de bens industrializados com base em contrato firmado com empresa estrangeira, o prazo a que se refere o § 2º será contado a partir da data prevista no mencionado contrato para a entrega dos bens, observando-se, ainda, o prazo de aplicação do regime. (Redação dada pela IN SRF 548, de 16/06/2005). [...]

Art. 39. No prazo estabelecido para a permanência da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro na exportação, o beneficiário deverá:

I – dar início ao correspondente despacho aduaneiro de exportação;

II – na modalidade de regime comum, reintegrar a mercadoria ao estoque do estabelecimento de origem ou recolher os impostos suspensos; ou,

III – na modalidade de regime extraordinário, recolher os impostos que deixaram de ser pagos em decorrência dos benefícios fiscais auferidos pelo produtor-vendedor, nos termos da legislação pertinente.

17. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral lembra que: “Embora o Brasil tenha decaído, em termos relativos, de uma participação de 3% no mercado mundial em 1947 para cerca de 1% ao início da primeira década do século XXI, em termos absolutos a participação brasileira no comércio internacional tem crescido de forma constante nos últimos 5 anos, recuperando o espaço perdido anteriormente à flexibilização cambial” (*Op. cit.*, p. 52).

tratamento de mercadoria estrangeira, sujeitando-se à legislação de regência das importações”.¹⁸

Por fim, o art. 441 do Decreto nº 4.543 complementa a política de conquista de mercados externos, exteriorizada por este complexo normativo de disposições, objetivando dar agilidade e competitividade aos produtos brasileiros, estando assim redigido:

Art. 441. O regime de depósito alfandegado certificado é o que permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente (Decreto-lei nº 2.472, de 1988, art. 6º).

Em relação ao imposto de exportação, nítido tributo regulatório, no regime atrás enunciado, apenas será exigido nas hipóteses em que a competitividade do produto nacional comportar e decorrerá de lei, sendo certo que, como, aliás, a legislação retro citada demonstra, a esmagadora maioria das operações mencionadas é imune aos impostos federais e isenta de algumas contribuições (COFINS e PIS).¹⁹

18. Ana Clarissa M. S. Araújo e Angela Sartori esclarecem: “Embora a mercadoria esteja em território nacional fisicamente, no Entrepasto implica que se opere com a ficção jurídica de que a mercadoria não esteja em território nacional. Sendo esta uma das diferenças fundamentais em relação ao regime de drawback. Em que a mercadoria efetivamente ingressa em nossa economia, havendo o despacho para consumo através do registro de Declaração da Importação, havendo importação no sentido próprio do termo, sendo que o beneficiário somente se submeterá novamente ao controle aduaneiro quando do término do prazo do Ato Concessório.

No Entrepasto, o despacho para consumo consiste em uma das formas para extinção do regime, portanto, somente ocorrerá em momento posterior caso o beneficiário necessite da mercadoria, registrando-se a Declaração de Importação, ingressando a mercadoria em nossa economia. Nesse momento deverá ter sua propriedade transmitida ao importador, sendo requisito de admissão ao regime a sua vinda sem cobertura cambial, desde que respeitados os prazos e condições” (*Drawback e o comércio exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 221).

19. Escrevi: “O imposto de exportação, diversamente, é um imposto de utilização menor. Apenas incide sobre bens exportáveis, cujo mercado externo não seja afetado pela imposição interna. A regra, no comércio internacional, é não exportar impostos. As isenções, as imunidades, as não-incidências e as alíquotas zero, adotadas por todos os países na sua mercancia extra fronteiras, são formas de ofertar competitividade

É de se lembrar, ainda, para encerrar esta parte do parecer, que a MP nº 2158-35, que altera a legislação da COFINS e do PIS, em seu art. 69, cuida do regime especial do entreposto aduaneiro para os dois tributos, *permitindo a armazenagem inclusive de mercadoria estrangeira*, com punições se houver falta ou avaria nas mercadorias submetidas ao regime.²⁰

aos produtos nacionais perante outros produtos de nações concorrentes, sendo um desserviço, nas áreas em que a competitividade é aguda, onerar produtos com tributos, reduzindo a capacidade concorrencial de um país e de seus empresários” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 277).

20. Está assim redigido: “Art. 69. Os arts. 9º, 10, 16, 18 e o caput do art. 19 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1978, passam a vigorarem com as seguintes alterações: ‘Art. 9º O regime especial de entreposto aduaneiro na importação permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em local alfandegado de uso público, com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação.’ (NR)

‘Art. 10. O regime de entreposto aduaneiro na exportação compreende as modalidades de regimes comum e extraordinário e permite a armazenagem de mercadoria destinada a exportação, em local alfandegado:

I – de uso público, com suspensão do pagamento de impostos, no caso da modalidade de regime comum;

II – de uso privativo, com direito a utilização dos benefícios fiscais previstos para incentivo à exportação, antes do seu efetivo embarque para o exterior, quando se tratar da modalidade de regime extraordinário.

§ 1º O regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade extraordinário, somente poderá ser outorgado a empresa comercial exportadora constituída na forma prevista pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, mediante autorização da Secretaria da Receita Federal.

§ 2º Na hipótese de que trata o § 1º, as mercadorias que forem destinadas a embarque direto para o exterior, no prazo estabelecido em regulamento, poderão ficar armazenadas em local não alfandegado.’ (NR)

‘Art. 16. O regime especial de entreposto aduaneiro na importação permite, ainda, a armazenagem de mercadoria estrangeira destinada a exposição em feira, congresso, mostra ou evento semelhante, realizado em recinto de uso privativo, previamente alfandegado pela Secretaria da Receita Federal para esse fim, a título temporário. (NR)

‘Art. 18. A autoridade fiscal poderá exigir, a qualquer tempo, a apresentação da mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro, bem assim proceder aos inventários que entender necessários.

Parágrafo único. Ocorrendo falta ou avaria de mercadoria submetida ao regime, o depositário responde pelo pagamento:

I – dos impostos suspensos, bem assim da multa, de mora ou de ofício, e demais acréscimos legais cabíveis, quando se tratar de mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro na importação ou na exportação, na modalidade de regime comum;

II – dos impostos que deixaram de ser pagos e dos benefícios fiscais de qualquer

Em outras palavras, para efeitos de II, IPI, PIS, COFINS, o regime jurídico dos impostos aduaneiros, como parte do procedimento legal para exportações e importações, admite o regime de entrepostos, sendo as mercadorias enviadas ou depositadas em tais locais, para fins de exportação, com autorização, supervisão e fiscalização da Receita, consideradas como se exportadas já fossem, mesmo que parte do beneficiamento delas se realize no próprio entreposto, como atrás demonstrado, à luz das instruções normativas da SRF.

Colocadas as premissas acima, passo a responder a consulta.

No que concerne ao ICMS, embora matéria sujeita à legislação complementar, em termos de normas gerais, e ordinárias das 27 emendas federativas, é de se lembrar o dispositivo na Lei Complementar nº 87, art. 3º, II – “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] II – operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços” –, sendo que os produtos semi-elaborados deixaram de ser, definitivamente, tributados, por força da EC nº 42 /03, com o que supriu-se eventual inconstitucionalidade do inciso II do art. 3º, por ter antecipado, sem lastro constitucional, a referida desoneração.²¹

natureza acaso auferidos, bem assim da multa, de mora ou de ofício, e demais acréscimos legais cabíveis, no caso de mercadoria submetida ao regime de entreposto aduaneiro na exportação, na modalidade de regime extraordinário.” (NR).

‘Art. 19. O Poder Executivo estabelecerá, relativamente ao regime de entreposto aduaneiro na importação e na exportação:

I – o prazo de vigência;

II – os requisitos e as condições para sua aplicação, bem assim as hipóteses e formas de suspensão ou cassação do regime;

III – as operações comerciais e as industrializações admitidas; e

IV – as formas de extinção admitidas’ [...] (NR)”.

21. O art. 155, § 2º, X, a, da Lei Suprema tem a seguinte dicção:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

X – não incidirá:

É de se lembrar que o regime jurídico adotado pela consulente hoje, sobre ser particularmente oneroso, tem como consequência a necessidade de ida e volta do produto, para finalmente vir a ser exportado, com a customização (adaptação do aparelho para os países a que se destinam) realizada por mão-de-obra americana, quando o poderia ser por mão-de-obra brasileira. A operação, embora legal, retira competitividade do produto brasileiro e gera empregos fora do Brasil, embora pudesse gerá-los no País.

Não há, todavia, nada de ilegal no oneroso procedimento, visto que os tributos são suspensos e as mercadorias são exportadas,

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.
E antes era assim redigido “a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar”, tendo sido por mim comentado dessa forma: “O Texto atual mantém a imunidade, mas desguarnece da proteção constitucional os produtos semi-elaborados destinados ao exterior.

À lei complementar caberia, pois, a definição de tais produtos e não aos Convênios, posto que o § 8º do art. 34 das Disposições Transitórias somente permite tratamento por Convênio provisório a matéria ainda não regulada pela lei complementar recepcionada pelo sistema ou a inovação constitucional.

Desta forma, não poderiam os Estados elaborar hipóteses de incidência tributária para matéria com tratamento legislativo recebido.

Tal tratamento legislativo existia – inclusive em nível constitucional, visto que a regra maior é a imunidade para a exportação.

Os países exportam produtos – e não tributos e a sua política de exportação deve ser nacionalizada e não condicionada a interesses regionais.

Por essa razão, apenas a lei complementar – a que faz menção o inc. XII do art. 155, § 2º – poderia cuidar da matéria – mas nunca os próprios Estados em causa própria, com visão pequena, regional – em face de visão nacional dos interesses maiores da sociedade e do País ser hospedada pela União.

Os próprios autores do § 8º do art. 34 das Disposições Transitórias contestam o direito que se auto-outorgaram – contra a Constituição – os Estados.

A Lei Complementar n. 65/91 regulou o que seriam produtos semi-elaborados, delegando poderes legislativos aos Secretários da Fazenda para definir o que seriam, lei que foi tida por constitucional pela Suprema Corte.

A Lei Complementar nº 87/96, todavia, corrigiu a matéria não confirmando como semi-elaborado nenhum produto, até porque não há produto industrializado que não seja semi-elaborado. Um automóvel sem rádio é um produto semi-elaborado para o fabricante se o modelo admitir rádio e toca-fitas, e um pneu é um produto acabado, embora seja uma auto-peça” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 519-21).

retornam e são reexportadas, já devidamente customizadas nos EUA.

Ocorre que o regime pressuposto, inclusive verbalmente apresentado à Secretaria da Receita Federal, oferta consideráveis vantagens para a União, para a empresa, para o País, na luta contra o desemprego, sobre a fórmula atualmente utilizada.²²

De rigor, a fábrica produtora dos celulares os exportará para a consulente (sediada no exterior), entregando, todavia, conforme contrato de compra e venda, o produto no Brasil, no depósito alfandegário certificado (DAC) no entreposto do interior paulista, nos exatos termos do art. 6º da IN SRF 266/02.

A exportação, portanto, completada está, já não mais havendo possibilidade de os produtos da outra empresa serem vendidos no mercado interno, embora ainda não tenham saído do País.

No exato momento em que recebe a mercadoria, a consulente passa a ser submetida ao regime especial da IN SRF 266, podendo dar baixa de seu regime anterior especial (Recof), valendo, pois, o novo regime como aquele a reger a atuação da consulente.

Como os dois regimes são incompatíveis, a baixa de Recof é necessária para absorver um novo regime em substituição cronológica ao anterior. Não vi, relativamente a esta modificação, proibição alguma, visto que o que a lei não permite é simultaneidade dos dois regimes.

Como o produto não precisará mais sair e voltar para ser reexportado, mas será reexportado por conta do adquirente estrangeiro para outros países, customizado no Brasil, deixará o Recof de reger

22. Ana Clarissa M. S. Araújo e Angela Sartori lembram que: "Na prática ainda falta muito para eliminar os entraves burocráticos do regime, visto que o processamento eletrônico está disponível precariamente e somente na modalidade suspensão, para algumas de suas submodalidades.

Em todas as modalidades e submodalidades do regime, a realidade é que o beneficiário ainda hoje não pôde livrar-se de grandes dispêndios financeiros, para manter estruturas aptas a bem administrar o seu andamento" (*Drawback e o comércio exterior: visão jurídica e operacional*, p. 259). Ora, o regime queima etapas nesta desburocratização necessária.

os procedimentos de saída física dos produtos e retorno para o sistema de operação documental.²³

A empresa no Brasil promove, então, *em nome e como representante da empresa americana autorizada perante a receita e o Estado de São Paulo*, as operações subseqüentes, para que o produto chegue ao mercado exterior, embora, para efeitos legais, já tenha ocorrido a exportação.

São, então, os produtos, enviados aos diversos operadores, desde que devidamente enquadrados nos requisitos exigidos, sem necessidade da ida e volta aos Estados Unidos para depois seguir seu destino final. Economizam-se duas operações (ida e volta aos EUA), geram-se empregos exclusivamente no Brasil e o produto é entregue, conforme a solicitação dos operadores de amplo e pleno conhecimento, em todos os seus segmentos, por parte da Receita Federal e Secretaria do Estado de São Paulo.

Se houver necessidade de customização – que consistiria no beneficiamento representado pela adaptação aos requisitos das operadoras dos diversos países para onde serão destinados os produtos –, haverá transferência para a filial da empresa no exterior, com CNPJ emitido indicando esta condição, *mas que é o entreposto aduaneiro com atividade industrial, em entreposto aduaneiro situado no interior paulista.*

Veja-se que tal beneficiamento (industrialização) previsto na legislação retro citada e já atrás comentada, segue, rigorosamente, as normas regulamentadas pela Receita Federal, estando tal

23. Ana Clarissa M. S. Araújo e Angela Sartori assim definem o regime de Recof: "Em linhas gerais, o Recof consiste na permissão de importar mercadorias a serem submetidas à operação de industrialização de produtos destinados à exportação ou à venda no mercado interno, com não-incidência do Imposto de Importação e do IPI.

As operações de industrialização nesse regime, em princípio e de acordo com o Decreto que o instituiu, limitam-se à transformação, beneficiamento e montagem, exceto no Recof específico para o setor automotivo, conhecido como 'Reauto', em que foi ampliado o rol dessas operações para incluir operações de renovação/recondicionamento, acondicionamento ou reacondicionamento e mesmo operações em que não há industrialização, como Admissões Temporárias para teste" (*Op. cit.*, p. 223-4).

procedimento absolutamente afinado com os termos sinalizados pela IN SRF 241/02.²⁴

À evidência, a customização, que é beneficiamento, é realizada com os insumos necessários, todos eles disponibilizados no *Entrepósito Aduaneiro, pela filial da consulente*.

Tais insumos, como carregadores, acessórios, manuais – que são fundamentais para a customização –, assim como a infra-estrutura de materiais e equipamentos, além do pessoal especializado para a execução de tal trabalho, serão disponibilizados pelo entreposto aduaneiro.

Como se percebe, tal procedimento observa, rigorosamente, a Instrução Normativa da Receita para efeitos de beneficiamento e não desfigura o produto já colocado no entreposto aduaneiro como exportado pela empresa vendedora à consulente, cuja filial, ao recebê-los, em entreposto aduaneiro, adquire produtos com destinação definitiva ao exterior, dependendo, apenas, em alguns casos, do beneficiamento retrodescrito.

Customizados ou não, os produtos, por conta e ordem do comprador estrangeiro, serão destinados aos operadores, no seu destino final, fora do País.²⁵

Tal processo elimina a necessidade de ida do produto até Miami para voltar e ser reexportado, sendo que a fatura de exportação para a empresa situada no exterior *inclui a devolução sem*

24. O art. 4º, II, do RIPI, está assim redigido: “Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25/10/1966, art. 46, parágrafo único): [...] II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento)”. Tal conceito é plenamente aplicável às customizações.

25. Fernando Luiz da Gama Lobo D’Eça, Luís Antonio Flora e Márcia Regina Machado Melaré assim explicam a modalidade de depósito alfandegário certificado: “Nos termos dos arts. 441 e seguintes, do Regulamento Aduaneiro, este regime permite considerar exportada, para todos os efeitos fiscais, creditícios e cambiais, a mercadoria nacional depositada em recinto alfandegado, vendida a pessoa sediada no exterior, mediante contrato de entrega no território nacional e à ordem do adquirente. Para tal existe um documento denominado conhecimento de depósito alfandegado”. (*Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais*, p. 163).

cobertura cambial dos telefones celulares, assim como a recuperação dos custos da operação de customização e margem da filial da empresa, no entreposto aduaneiro. As regras que administram o regime de preço de transferência no Brasil serão rigorosamente seguidas, na hipótese, havendo, então, cobertura cambial. A fatura de exportação, que implicará na devolução dos telefones, implicará, também, numa exportação apenas documental, visto que, sendo a customização feita no Brasil, e não no exterior, daqui sairão os produtos diretamente para as operadoras no exterior.²⁶

A Receita Federal nada perde, visto que tanto a operação anterior, como a atual (exportação dos produtos com beneficiamento externo e retorno para exportação pelo Brasil para os operadores ou, no novo modelo, exportação dos produtos beneficiados no Brasil diretamente para os operadores, com saída e retorno documental para lastrear a documentação de remessa dos produtos para os operadores) não implicam tributação alguma, em face da imunidade dos impostos ou da isenção das contribuições. É manifestamente neutra a operação, para efeitos da Receita Federal e, indiscutivelmente, de mais fácil fiscalização.²⁷

26. Alejandro Altamirano lembra que: *“Los precios de transferencia aluden a aquellos precios que son fijados por empresas vinculadas en forma divergente según se trate de operaciones concertadas entre los integrantes de tal grupo de empresas o con terceros. Para el ajuste de los precios de transferencia en el impuesto a las ganancias cobrará importancia el origen de tal divergencia, es decir, que el objetivo central radique en el traslado de beneficios de una empresa a otra ubicada en un país con menor incidencia tributaria. Se han ensayado una nutrida gama de definiciones sobre el tema (26) aunque para mí, el común denominador de todas, es la pretensión de los países de obliterar la pérdida de capacidad de imposición”* (III Colóquio Internacional de Direito Tributário. Buenos Aires: La Ley/IOB Thomson Company, 2001. p. 548-9).

27. Ainda sobre os preços de transferência, lembra Ricardo Mariz de Oliveira que: “Na Lei nº 9.430 a disciplina dos preços de transferência concentra-se na comparação entre os valores praticados nas operações controladas e os obtidos segundo os métodos previamente estabelecidos por ela, e que são: nas importações: Método dos Preços Independentes Comparados – PIC, Método do Preço de Venda menos Lucro – PRL, e Método do Custo de Produção mais Lucro – CLP; nas exportações: Método do Preço de Venda nas Exportações – PVEx, Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVA, Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro – PVV; e Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro – CAP;

O País ganha sobre diversos aspectos: geração de empregos na filial dentro do entreposto aduaneiro, pois o beneficiamento será feito por empregados brasileiros, e não por empregados americanos, nos Estados Unidos; aumento do volume de exportações, pela redução do custo operacional do beneficiamento e de exportação para os operadores em outros países; possibilidade de produção de um número maior de telefones, em face da redução de custos e de preços, que implicará, também, em maior volume de exportação de produtos pela consulente, o que acarretará, ainda, um volume maior de divisas para o País, revertendo lucros à empresa exportadora.

O que se evidencia, na referida operação, é que não há, na legislação, qualquer óbice para que se adote o regime proposto pela consulente, de resto, rigorosamente, balizada pelas Instruções da Receita.

Nada obstante, a minha tranqüilidade em considerar legal, correta e de inequívoca vantagem para o País o esquema proposto, sugiro que a consulente, antes de adotá-lo, consulte diretamente a Receita Federal para que declare jurídico e adequado o procedimento a ser adotado.²⁸

Como a solução poderá ser útil a outros contribuintes, sugiro, inclusive, que, ao levar o pleito ao Exmo. Secretário da Receita Federal, a consulente sugira-lhe a edição de Ato Normativo, que lhe pareça mais adequado, aprovando e incentivando procedimentos desta natureza, com o que eventual consulta não ficaria sujeita a um duplo grau de jurisdição administrativo, que poderia retardar – e muito – uma solução definitiva.

– nos mútuos, a taxa Libor nos depósitos em dólares norte-americanos, com prazo de seis meses, acrescida do spread de três por cento, proporcionalizados em função do prazo da operação controlada” (In: *III Colóquio Internacional de Direito Tributário*, 16-17.8.2001, *op. cit.*, p. 575).

28. Nos oito Colóquios Internacionais de Direito Tributário que coordenei com o professor Alejandro Altamirano (quatro no Brasil, no Centro de Extensão Universitária-CEU, e quatro na Argentina, na Universidade Austral), todos os participantes, de muitos países, foram unânimes em acentuar que o comércio exterior exige, de mais em mais, desburocratização e agilidade. É exatamente o que se propõe (do II ao VI, os livros foram publicados pela Editora La Ley, na Argentina, e os dois últimos pela IOB, no Brasil).

Como, no primeiro contato com as autoridades da Fazenda Federal, elas mostraram sensibilidade quanto às extraordinárias vantagens que o procedimento apresenta, considero que a edição de um ato normativo (Instrução, Parecer ou Regime Especial) seria o mais aconselhável.

É o parecer,

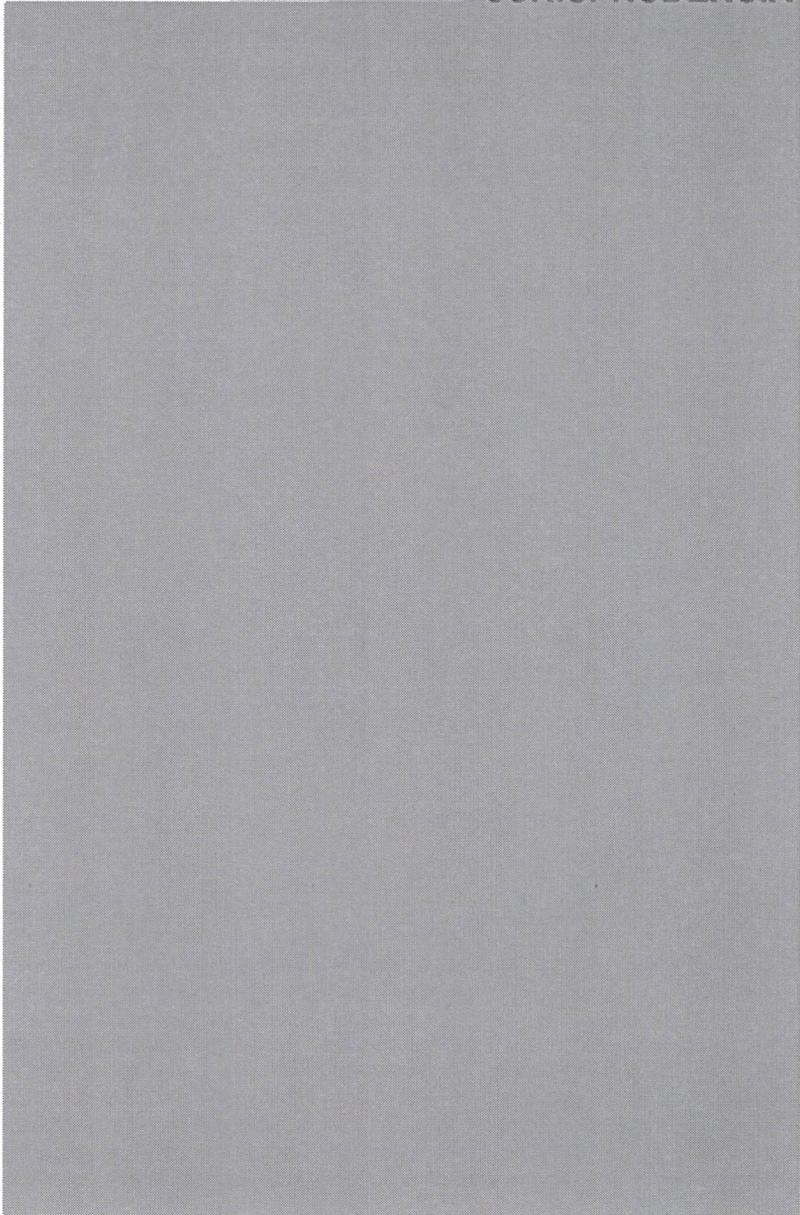
S.M.J.

Nota: Embora a minha finalidade em completar legalmente a lei, não posso deixar de fazer algumas observações quanto ao conteúdo da lei, antes de submetê-la ao Conselho Federal de Contas. Estas observações são de natureza técnica e não de natureza jurídica, e não devem ser consideradas como críticas à lei em si mesma.

Logo a primeira coisa que se deve considerar é a forma da lei, que se trata de uma lei ordinária, e não de uma lei complementar. A lei deve ser aprovada pelo Congresso Nacional e não pelo Conselho Federal de Contas. Além disso, a lei deve ser aprovada em duas sessões, com um intervalo de pelo menos 48 horas entre elas. A lei deve ser promulgada e publicada no Diário Oficial da União.

Outra observação importante é a respeito do conteúdo da lei. A lei deve estabelecer regras claras e objetivas, e não deixar margem para interpretações divergentes. Além disso, a lei deve ser aprovada em uma única sessão, e não em duas, como se trata de uma lei ordinária. A lei deve ser aprovada pelo Congresso Nacional e não pelo Conselho Federal de Contas. Além disso, a lei deve ser aprovada em duas sessões, com um intervalo de pelo menos 48 horas entre elas. A lei deve ser promulgada e publicada no Diário Oficial da União.

JURISPRUDÊNCIA



ACÓRDÃOS -INTEIRO TEOR

EMPRESA COM DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. VEDAÇÃO A DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS. ART. 52 DA LEI N. 8212/91. INAPLICABILIDADE QUANDO HÁ DÉBITO COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 348535-CE (2003.81.00.007965-8/01)

RELATÓRIO

O DESEMBARGADOR FEDERAL GERALDO APOLIANO

(RELATOR): Embargos de Declaração opostos contra o acórdão de fls. 150/156, cuja ementa tem o seguinte enunciado:

“EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DÉBITOS PERANTE A SEGURIDADE SOCIAL. IMPOSSIBILIDADE. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 52, DA LEI 8.212/91. APELAÇÃO IMPROVIDA.

1. Impossibilidade de distribuição de lucros ou dividendos por empresa em débito com a Seguridade Social, conforme o art. 52, da Lei nº 8.212/91. Supremacia do interesse público sobre o interesse particular.

2. Não há que se falar em inconstitucionalidade do art. 52, da Lei nº 8.212/91, uma vez que não existe impedimento de discussão do débito, na via judicial, já que o contribuinte pode suspender sua exigibilidade por uma das formas previstas no art. 151, do CTN.

3. A garantia dos débitos, após o ajuizamento das execuções fiscais, não tem o condão de impedir a autuação da multa determinada no parágrafo único, do art.

52, da Lei 8.212/91, devendo, para tal, preceder ao ato de distribuição dos lucros. Apelação improvida.”

Requer a Embargante que os Embargos sejam providos, atribuindo-se aos mesmos, efeitos infringentes, em face da existência de suposta omissão, dado que não se teria apreciado o argumento de que o art. 52, da Lei nº 8.212/91, é norma antievasiva, que presume a fraude na distribuição de lucros, porém admite prova em contrário; isso, assim se diz, teria sido demonstrado nos autos.

Aduz, ainda, que existe uma contradição no Acórdão, quanto à interpretação do termo “débito” constante no *caput* do art. 52, da Lei nº 8.212/91.

Intimada a parte adversa para impugnar os Embargos, aduziu, em suma, que o que a Embargante pretende é a reapreciação da matéria, o que é inadmissível em sede de embargos de declaração. É o relatório. Dispensada a revisão.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 348535-CE (2003.81.00.007965-8/01)

VOTO

O DESEMBARGADOR FEDERAL GERALDO APOLIANO (RELATOR): Ao meu ver, assiste razão ao embargante. Justifico.

O Acórdão ora embargado, negou provimento à Apelação desafiada pela Embargada para manter a decisão de Primeiro Grau, que a condenara ao pagamento da multa prevista no art. 52, da Lei nº 8.212/91.

Esta Turma, por maioria, entendeu que não era possível a distribuição dos lucros aos acionistas da empresa, se esta última era responsável possuía, à época, por débitos não garantidos perante o INSS.

Em que pese a clareza e a precisão do voto proferido pelo ilustre Desembargador

Federal convocado Élio Siqueira, penso, averbando a mais acendrada vênia, que o cerne da questão cinge-se em saber a natureza da norma impositiva da multa, que, ao meu entender, é de caráter antievasivo.

O propósito é o de garantir que a distribuição de lucros pelas empresas, não comprometa o pagamento dos débitos previdenciários.

Compulsando o sítio do Instituto Nacional do Seguro Social, verifico que existem Certidões Positivas com efeitos de Negativa válidas, emitidas desde fevereiro de 1997, tendo a última sido emitida em 15/09/2006 com validade até 14/03/2007.

Destarte, encontra-se a Embargante, atualmente, em situação de regularidade perante a Previdência Social, o que demonstra não ter ocorrido prejuízos (ou que se tenham gerado riscos) para os cofres do INSS em face da referida distribuição de lucros.

Data vênia, e em face dessa constatação, não vislumbro como possa sancionar uma empresa que, de forma inconteste, comprovou não ter agido contra a letra ou o espírito da lei que visou, nitidamente, preservar o interesse e o erário públicos.

Ressalte-se que a multa prevista no art. 52, da Lei nº 8.121/91, não tem caráter arrecadatório, mas sim protetivo dos cofres previdenciários. Logo, se não houve prejuízo ou riscos ao erário, não existem razões para condenação da empresa. Caso contrário, estar-se-ia exacerbando o formalismo normativo, o que não é tolerado pelo sistema jurídico atualmente em vigor.

Em face das razões ora expandidas, torna-se desnecessários examinar os demais argumentos sustentados pela Embargante.

Assim, conheço dos presentes Embargos e dou-lhes provimento, emprestando-lhes efeitos infringentes. É como voto.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 348535-CE (2003.81.00.007965-8/01)

APTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A
ADV/PROC: ERIK LIMONGI SIAL E OUTROS

APDO: INSS - INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL

REPTE: PROCURADORIA REPRESENTANTE DA ENTIDADE

EMBTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A
RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL GERALDO APOLIANO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. EFEITOS INFRINGENTES. MULTA PREVISTA NO ART. 52, DA LEI Nº 8.212/91. CARÁTER ANTIEVASIVA DA NORMA. DÉBITOS GARANTIDOS. CERTIDÕES POSITIVAS COM EFEITOS DE NEGATIVAS VÁLIDAS. SITUAÇÃO REGULAR DA EMPRESA.

1. A finalidade do art. 52, da Lei 8.212/91, é garantir que a distribuição de lucros pelas empresas não comprometa o pagamento de débitos previdenciários, caracterizando-se, assim, seu caráter antievasivo.

2. Empresa embargante que, presentemente, se encontra em situação regular perante a Previdência Social, detendo certidão positiva, com efeito de negativa válida, até 14/03/2007, o que demonstra a ausência de prejuízos ou riscos ao Erário.

3. Descabe sancionar contribuinte que, de forma inconteste, comprova não ter agido contra o espírito ou a letra da lei, que colima a preservação do erário público.

4. A multa prevista no art. 52, da Lei nº 8.121/91, não tem caráter arrecadatório, mas sim protetivo dos interesses previdenciários. Se não houve prejuízo ou risco ao erário, não existem razões para que se a imponha à Embargante, pena de exacerbação do formalismo normativo, o que não é tolerado pelo ordenamento jurídico em vigor.

Embargos conhecidos e providos, em prestando-se efeitos infringentes aos Declaratórios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, em que são partes as acima identificadas.

Decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, conhecer dos presentes Embargos Declaratórios e dar-lhes provimento, nos termos do relatório, voto do Desembargador Relator e notas taquigráficas constantes nos autos, que passam a integrar o presente julgado.

Custas, como de lei.

Recife (PE), 11 de janeiro de 2007 (data do julgamento).

Desembargador Federal Geraldo Apolinário
Relator.

(Ementa publicada no DJU II de 13.03.2007, p. 573).

PIS. LEI Nº 10.637/2002. COFINS. LEI Nº 10.833/03. APURAÇÃO. REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA.

VENDA DE SERVIÇOS.
INADIMPLÊNCIA. BASE DE CÁLCULO.
RECEITA AUFERIDA. CONCEITO.
NÃO INCLUSÃO DE VALORES NÃO RECEBIDOS.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2006.01.00.034241-9/AM

RELATOR (A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO AGRAVANTE AGUAS DO AMAZONAS S/A

ADVOGADO: PATRICIA GUIMARAES HERNANDEZ E OUTROS (AS)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS - COFINS. LEI 10.637/02. LEI 10.833/03. APURAÇÃO. REGIME CONTÁBIL DE COMPETÊNCIA. VENDA DE SERVIÇOS. PRESUNÇÃO DE RECEITA INADIMPLÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. RECEITA AUFERIDA. CONCEITO. NÃO INCLUSÃO DE VALORES NÃO RECEBIDOS.

1. Na interpretação de qualquer norma, deve-se atentar que os preceitos legais estão integrados em sistema de regras e princípios que não podem ser desprezados. Isso porque, a presunção de legalidade, que legitima a atividade administrativa, deve ser considerada à luz das normas positivas, dos princípios gerais do Direito, dos bens e valores juridicamente tutelados e das garantias fundamentais.

2. Os valores escriturados das vendas de serviços conforme regime contábil de competência apurados com base em presunção de receita, nos termos disciplinados na legislação que regulamenta o PIS e COFINS e que não ingressaram nos cofres do contribuinte por inadimplência, não configuram a hipótese legal, uma vez que não há receita auferida.

3. Agravo de instrumento a que se dá provimento.

ACÓRDÃO

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por maioria, dar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do voto da Relatora.

Brasília/DF, 16 de março de 2007.
 Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso
 Relatora
 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO, fls.4/11
 AGRAVO DE INSTRUMENTO - N. 2006.01.00.034241-9/AM

Processo Orig.: 2006.32.00.004301-1
 RELATÓRIO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO (RELATORA):

Trata-se de agravo de instrumento interposto por Águas do Amazonas S/A da decisão proferida pelo Juízo Federal da 1ª Vara de Manaus/AM, que indeferiu o pedido liminar que objetivava a *determinação à autoridade impetrada (Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em Manaus) que se abstenha de compelir a impetrante ao recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os valores mensalmente e doravante apurados, correspondentes às perdas decorrentes das inadimplências relativas aos serviços prestados pela empresa, e conseqüentemente permitindo à impetrante que recolha as aludidas contribuições sobre as receitas que efetivamente forem auferidas.*

Entendeu o Juízo prolator da decisão agravada, na esteira de jurisprudência colacionada, pela inexistência da fumaça do bom direito a amparar o direito alegado, asseverando, em suma, que “o inadimplemento da obrigação por parte dos consumidores de água e de esgoto é situação jurídica não oponível ao Fisco. Para o Estado Tributário são irrelevantes as eventuais inadimplências sofridas pela impetrante, já que a obrigação tributária é *ex lege* e não possui

qualquer vinculação com o fornecimento de água e seu pagamento no Estado do Amazonas”.

Irresignada, a agravante, em síntese, alega que “ninguém está obrigado a contribuir para o financiamento da seguridade social, pagando PIS e COFINS, em relação a receitas que não são realizadas, em relação a serviços que, embora prestados, não foram pagos; em relação à venda de mercadorias, não adimplidas, vez que o ‘calote’ retira a capacidade contributiva, porque retira o conteúdo econômico do fato em princípio imponível”.

Sustenta que a cobrança do PIS e da COFINS, nos casos de inadimplência, tem natureza puramente confiscatória, e esbarra, também, *na regra inscrita no art. 37 da Constituição Federal, que impõe à administração pública obediência aos princípios da legalidade e da impessoalidade, quando buscam interpretação ao artigo 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, extraíndo da expressão auferir muito mais do que ela efetivamente quer dizer. Aduzem que, também se distanciam da moralidade administrativa quando, preocupadas simplesmente com o superávit fiscal, aceitam (e exigem) o recebimento do tributo sobre riqueza inexistente.*

Assevera a presença do perigo da demoira, ante o fato de ter de recolher 9,65% de valores não recebidos a título de PIS e COFINS, face ao notório inadimplemento que sofre, valores esses cuja supressão se expande para além dos seus interesses, pois poderiam estar sendo investidos no saneamento básico da cidade de Manaus.

Argumenta que “se aguardar a prolação da sentença em primeiro grau de jurisdição, a mesma não se prestará a resguardar seu direito em participar de

licitações, contratações com órgãos públicos e privados, e, até mesmo recebimento de faturas emitidas contra órgãos públicos”, razão, também, para que não seja o agravo recebido na forma retida. Requer, assim, a concessão de efeito ativo ao agravo, e, ao final, seja reformada a decisão prolatada pelo MM. Juiz *a quo*, para confirmar concessão da liminar nos termos solicitados em primeiro grau de jurisdição.

À fl. 171, determinei a intimação da agravada para apresentação de contraminuta, tempestivamente apresentada às fls. 174/192, pugnando pela manutenção da decisão agravada, com base em jurisprudência colacionada da Primeira Turma/PR, Processo 2003.70.00.05206-0, DJU 10/11/2004, p. 609, relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leira. É o relatório.

VOTO

A EXMA. SRA. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO (RELATORA):

A agravante, detentora de concessão pública municipal para fornecimento de água e esgoto à população de Manaus/AM, tem por objeto social, conforme Estatuto Social, fl. 37: (i) a execução, operação, manutenção e exploração dos sistemas de abastecimento de água e esgotos sanitários na cidade de Manaus; (ii) a conservação, proteção e fiscalização das águas; (iii) controle, prevenção e correção da poluição das águas; (iv) participação em outras sociedades ou associações; (v) compra e venda de produtos utilizados em saneamento básico; (vi) veiculação de propagandas comerciais; e (vii) prestação de serviços aplicáveis em saneamento básico.

O mandado de segurança contra o Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em Manaus sustenta os argumentos de que:

(i) o inadimplemento das contas de fornecimento de água e esgoto à população, conforme balancetes juntados aos autos, fls. 70/142, em decorrência do baixo poder econômico da população local, ascendeu a mais de R\$ 26.500.000,00 no ano de 2004, a mais de R\$ 52.400.000,00 no ano de 2005 e a mais de R\$ 76.200.000,00 no ano de 2006, causando-lhe importante perda patrimonial; e,

(ii) tem sua situação agravada por estar obrigada a recolher as contribuições do PIS e da COFINS, à razão de 9,25% sobre as importâncias inadimplidas, por entenderem as autoridades fiscais, mediante resposta à consulta (Processo de Consulta 423/04), “não ser cabível, por falta de base legal, a exclusão, na base de cálculo da contribuição para o PIS de valores, pelo regime de competência, mas que não foram efetivamente recebidos de seus clientes, em virtude de inadimplência”.

Examinando o pedido, assentou o MM. Magistrado *a quo*:

“O inadimplemento da obrigação por parte dos consumidores do serviço de água e esgoto não acarreta falta de base financeira concreta que justifique a não incidência dos tributos, pois o fato gerador da obrigação tributária é a situação previamente definida em lei.

No caso da COFINS e do PIS, a hipótese de incidência é o faturamento.

O não pagamento das contas de água e esgoto por particulares é situação jurídica não oponível ao fisco. Para o Estado Tributário são irrelevantes as eventuais inadimplências sofridas pela impetrante,

já que a obrigação tributária é *ex lege* e não possui qualquer vinculação com o fornecimento de água e seu pagamento no Estado do Amazonas.

Logo, não há fumaça do bom direito a ser amparado neste remédio constitucional em sede liminar.”

Irresignada, insurge-se a agravante, argumentando enfaticamente a presença da fumaça do bom direito e do *periculum in mora*, quando as autoridades fiscais pretendem fazer incidir o PIS e a COFINS sobre as meras expectativas de receitas dos contribuintes (valores faturados e não recebidos em decorrência de inadimplência), violando princípios constitucionais, tais como o da capacidade contributiva, o do não-confisco, o da legalidade, o da impessoalidade e o princípio da moralidade administrativa. Isso porque, no caso de inadimplência, passa a ser evidente que não há qualquer autorização constitucional ou legal para tributação de valores não recebidos, sem qualquer expressão econômica, principalmente, porque os tributos que incidem sobre o faturamento ou a receita, como é o caso do PIS e da COFINS, assim exigem.

Cinge-se, portanto, a questão tratada nos autos à possibilidade de tributação pelo PIS e COFINS sobre os serviços vendidos que, apesar de faturados, não foram recebidos, face ao inadimplemento dos usuários do serviço de água e esgoto prestados pela agravante.

Impende *ab initio*, traçar breve histórico sobre a legislação que determina a base de cálculo do PIS e da COFINS.

A COFINS foi instituída pela LC 70/91, ao amparo do disposto no inciso I, art. 195, da Constituição Federal de 1988, destinada a atender às despesas havidas pelo Instituto Nacional do Seguro So-

cial – INSS com as atividades fins das áreas da saúde, previdência e assistência social.

O art. 2º da LC 70/91, ao tratar da contribuição, assim estabelece:

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

O PIS – Programa de Integração Social, por seu turno, foi instituído pela Lei Complementar 7/70, com a finalidade de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

O art. 3º da referida Lei Complementar dispõe sobre a constituição do fundo, *in verbis*:

“Art. 3º - O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue: (...)” (sem grifo no original)

O conceito de faturamento, para efeito de incidência do PIS, foi definido no art. 3º, da Lei 9.715/98, *verbis*:

“Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.”

No entanto, o conceito de faturamento conferido pelos dispositivos transcritos foi substancialmente modificado pelas disposições do art. 3º, *caput* e § 1º, da Lei 9.718/98, que, assim, dispõe, *verbis*: “Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

O Supremo Tribunal Federal, ao concluir o julgamento dos Recursos Extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 346.084/PR e 390.840/MG (Informativo 408 STF), firmou sua posição pela inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento, previsto no art. 3º, *caput* e § 1º, da Lei 9.718/98.

Afastou, também o argumento de que a publicação da EC 20/98, em data anterior ao início da produção dos efeitos da Lei 9.718/98 – o qual se deu em 1º/02/99, em atendimento à anterioridade nonagesimal (CF, art. 195, § 6º) –, poderia conferir-lhe fundamento de validade, haja vista que a lei entrou em vigor na data de sua publicação (28/11/98), portanto, 20 dias antes da EC 20/98.

O conceito de faturamento, no que toca à base de cálculo do PIS insculpido na Lei Complementar 7/70 e na Lei 9.715/98, foi modificado com a edição da Medida Provisória 66/02, convertida na Lei 10.637, de 30/12/2002, que, com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional 20/98, inclusive no art. 195, I, b, da Constituição Federal, compatibilizou-se com o Texto Constitucional, assim dispondo, no art. 1º, *caput* e § 1º, *verbis*:

“Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Em 2003, foi editada a Lei 10.833/03, procedendo a alterações na legislação tributária e instituindo, também para a COFINS, o princípio da não-cumulatividade, e, tendo-se em conta a Lei 10.637/2002, conforme disposto nos arts. 15 e 16, adotando regras que objetivavam harmonizar a disciplina da COFINS com a contribuição para o PIS/PASEP, dispondo, no art. 1º, § 1º, *verbis*:

“Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.”

Como se vê, tanto a Lei 10.637/2002 quanto a Lei 10.833/2003 estipulam que a base de cálculo da COFINS e do PIS deve incidir sobre o montante das receitas auferidas pelo contribuinte a cada mês de competência.

Dessa forma, para o deslinde da questão posta nos autos, entendo que o que se

deve levar em consideração é o conceito de *receita auferida* pela pessoa jurídica. Tenho me posicionado no sentido de que, ao se interpretar qualquer norma, não se deve fazê-lo sem se atentar para os preceitos legais que estão integrados em sistema de regras e princípios que não podem ser desprezados. Isso porque, a presunção de legalidade, que legitima a atividade administrativa, deve ser considerada à luz das normas positivas, dos princípios gerais do Direito, dos bens e valores juridicamente tutelados e das garantias fundamentais.

Entre esses princípios, que não se pode desprezar, inclui-se o Princípio da Capacidade Contributiva, inserto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, que entendendo perfeitamente aplicável às contribuições, espécie tributária, assim como as taxas, valendo notar que tal foi expresso pelo STF, em sede de Recurso Extraordinário 1.777.835-1/PE, em voto da lavra do Sr. Ministro Carlos Velloso, publicado no DJ do dia 25/05/2001, p. 18.

Na trilha desse raciocínio, oportuno se valer dos ensinamentos prestados por Edmar Oliveira Andrade Filho, mestre e doutor em Direito pela PUC/SP, in *PIS-COFINS, Questões Atuais e Polêmicas*, Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, páginas 219/221:

"(...) Para Geraldo Ataliba, a receita não se confunde com a mera movimentação de valores (dinheiro), verbis:

'O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe'.

O conceito jurídico de 'receita' não destoa daquele adotado no âmbito das Ciências Contábeis, nada obstante, este abrange também as reduções de passivos, ou não há um ingresso em sentido positivo; existe um ingresso em sentido negativo porque os valores não sairão do patrimônio social. De fato, em antigo pronunciamento, o Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACO estabeleceu que: Receita corresponde a acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido.

Acréscimos nos ativos e decréscimos nos passivos, designados como receita, são relativos a eventos que alteram bens direitos e obrigações. Receita, entretanto, não inclui todos os acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos. Recebimento de numerário por venda a dinheiro é receita, porque o resultado líquido da venda não implica em alteração do patrimônio líquido. Por outro lado, o recebimento de numerário por empréstimo tomado ou o valor de um ativo comprado a dinheiro não são receita, porque não alteram o patrimônio líquido.

Esse conceito de receita não pode ser compreendido em divórcio com o princípio da capacidade contributiva que está submetido ao cânone da supremacia das normas constitucionais e da máxima efetividade, dado que a sua função primordial é a proteção de direitos fundamentais.

Pois bem, o adjetivo 'auferida' traduz a idéia de algo que é percebido, ou seja, que é transformado em dinheiro ou bem econômico equivalente, vale dizer,

imediatamente conversível em dinheiro. Receita auferida é, portanto, um acréscimo patrimonial juridicamente qualificado; é aquele em que a prestação já está satisfeita.

Quisesse a lei tomar o termo receita com a significação que ele tem, por exemplo, no contexto da legislação do imposto de renda, não teria feito a qualificação que ostensivamente fez e vem confirmando ao longo do tempo. Em decorrência, para fins de incidência às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não basta que a pessoa jurídica tenha receita; é imprescindível que afigure os efeitos do negócio jurídico que lhe deu causa. Um dos efeitos das obrigações em geral é o pagamento; para a caracterização da receita auferida é necessário que ocorra o pagamento em dinheiro ou bem com funções imediatas equivalentes.

E conclui:

... O princípio da capacidade contributiva, tomado sob o império da máxima efetividade das normas constitucionais garantidoras de direitos fundamentais, deve permear as normas tributárias que tenham por função estabelecer nexos obrigacionais diante de fatos realizados concretamente. No campo das contribuições ao PIS e COFINS, a observância desse princípio aponta para o fato de que os valores tributáveis devem corresponder a uma efetiva e incondicional obtenção de receita. Nessa toada, o conceito, de receita auferida que será tributável pelo PIS e COFINS traduz valor efetivamente recebido em dinheiro ou em bens imediatamente transformáveis em dinheiro sem perda de valor." Assim, e sob essa ótica que adoto como razão de decidir, a hipótese legal não resta configurada, *in casu*, uma vez que não há receita auferida.

Destarte, verifico plausibilidade jurídica na tese expendida pela agravante, bem como a presença do perigo da demora. Ora, não é razoável computar-se para fins de incidência da COFINS ou do PIS receitas que efetivamente não ingressaram como faturamento ou receita bruta da empresa uma vez que não foram adimplidas, não ingressaram nos cofres da empresa, nada acrescentando ao seu patrimônio.

Não se pode conceber que as perdas decorrentes das inadimplências relativas aos serviços prestados pela empresa agravante não sejam causas que justifiquem a não-incidência das contribuições em comento, enquanto não recebidas.

É certo que a Constituição Federal autoriza, no art. 150, § 7º, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional 3, de 17/03/1993, o chamado *fato gerador presumido*. Contudo, o mesmo dispositivo constitucional assegura a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Nos termos do art. 113, § 1º, "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente".

Sobre o tema, por pertinente, vale transcrever do *Código Tributário Nacional Comentado*, Editora Revista dos Tribunais, 3ª edição, 2005, página 559; em comentário de Luiz Alberto Gurgel de Faria ao art. 116, CTN, *verbis*: "(...) Ora, se a obrigação de pagar o tributo surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN), cujos efeitos apenas se operam após sua concretização (art. 116, *caput*), como se admitir o

pagamento antecipado da exação com base em mera presunção? A imposição de tributo sem que tenha se verificado a *obligatio* respectiva pode, no meu sentir, abalar a disciplina formulada acerca da obrigação tributária.

Para José Eduardo Soares de Melo, 'o preceito encartado na Emenda Constitucional n. 3/93 – traduzindo fato gerador presumido – não representa mera regra excepcional que pudesse acomodar-se no ordenamento vigente. Sua aceitação acarretaria ruptura de todo um sistema harmônico, coerente, de princípios e normas, ou seja, um verdadeiro caos jurídico, onde, em nome de aparente constitucionalidade, se pretenderia impor ônus tributários, sobre riquezas inexistentes, fatos aleatórios, negócios jurídicos presumidos' (Ob. Substituição Tributária Progressiva e Emenda Constitucional 3/93, RDT 63:253-63, São Paulo)".

Entendo que a questão é polêmica, mas precisa ser enfrentada, ainda que em sede de agravo.

Há de se considerar que, caso a agravante não saia vencedora no final da lide, a responsabilidade por quitar as diferenças será efetivamente cobrada pela autoridade fiscal; de outro aspecto, acaso vencedora na lide, se permanecer pagando tais contribuições, terá de se submeter às vias tortuosas do *solve et repete*.

Pelo exposto, dou provimento ao agravo, a fim de determinar que o Sr. Delegado da Receita Federal em Manaus/AM se abstenha de compelir a agravante ao recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os valores mensalmente e doravante apurados, correspondentes às perdas decorrentes da inadimplência

relativa aos serviços prestados pela empresa concernentes ao fornecimento de água e esgoto à população de Manaus e, consequentemente, permitindo à agravante que recolha as aludidas contribuições sobre as receitas que efetivamente forem auferidas. É como voto.

VOTO VOGAL

VENCIDO

O JUIZ FEDERAL OSMANE ANTÔNIO DOS SANTOS: Senhora Presidente, vou manter-me coerente a posicionamento já manifestado nesta Turma, entendendo que essas receitas foram faturadas e, uma vez faturadas, elas são fatos geradores, hipótese de incidência do PIS e da COFINS, não obstante o inadimplemento, até porque a empresa tem as vias judiciais para cobrar esses créditos. (Ementa publicada no DJU II de 13.04.2007, p. 203).

ISS. LANÇAMENTO POR ESTIMATIVA. CONTRIBUINTE EM DIA COM SUAS OBRIGAÇÕES. ILEGALIDADE.

Apelação Cível nº 638.527-5/0-00

Apte(s): Lupe Hotelaria Ltda.

Adv.(s): Luis Eduardo Schoueri

Adv.(s): Guilherme Cezaroti

Adv.(s): Horário Villen Neto

Apdo(s): Prefeitura Municipal de São Paulo

Apdo(s): Diretor do Dep. De Rendas Mobiliárias da Secretaria de Finanças do Município de São Paulo.

Adv.(s): Fábio Costa Couto Filho

Adv.(s): Rodrigo Fraga Leandro de Figueiredo

Adv.(s): Carmem V.A. Barbani

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de APELAÇÃO CÍVEL COM REVISÃO nº.

638.527-5/0-00, da Comarca de SÃO PAULO FAZ. PÚBLICA, em que é apelante LUPE HOTELARIA LTDA sendo apelados PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO E OUTRO.

Acordam, em Décima Quinta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão. DERAM PROVIMENTO AO RECURSO, v. u., de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O Julgamento teve a participação dos Desembargadores OSVALDO CAPRARO E RODRIGO ENOUT.

São Paulo, 12 de abril de 2007.

EUTÁLIO PORTO
Presidente e Relator

VOTO Nº. 2896

APELAÇÃO CÍVEL Nº. 638.527-5/0-00
COMARCA: SÃO PAULO

APELANTE: LUPE HOTELARIA LTDA
APELADA: MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO E DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE RENDAS MOBILIÁRIAS DA SECRETARIA DAS FINANÇAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
EMENTA

RECURSO Mandado de segurança ISSQN Insurgência contra a adoção do regime de estimativa Alegada ausência de motivação do ato administrativo. O regime de estimativa, em princípio, apenas é possível quando não existam dados que possibilitem a aferição mensal do valor do ISS ou quando os documentos fiscais do sujeito passivo não sejam merecedores de fé, não se encontrando a adoção deste regime entre atos discricionários ou volitivos desgarrados de motivação e prova Sentença reformada Recurso provido.

RELATÓRIO
Trata-se de mandado de segurança impetrado por LUPE HOTELARIA LTDA. contra ato do CHEFE DO DEPARTAMENTO DE RENDAS MOBILIÁRIAS DA MUNICIPALIDADE DE SÃO PAULO, impugnando notificação para que recolhesse o ISSQN sobre o regime de estimativa, alegando a ilegalidade do regime adotado e ausência de motivação do ato administrativo.

A sentença, cujo relatório se adota, denegou a segurança, por entender que o regime de estimativa tem amparo legal, razão pela qual não há que se falar em ausência de motivação (fls. 132/135).

Inconformado, apelou o impetrante, argüindo ausência de motivação, em virtude da inexistência de justificativa a respeito da adoção da base de cálculo, estimada em R\$ 105.000,00; e inconstitucionalidade da Lei Municipal nº. 6.989/66 (fls. 143/158).
Foram apresentadas contra-razões argüindo a Municipalidade, preliminarmente, decadência do direito à impetração (fls. 168/171).

A douta Procuradoria Geral de Justiça apresentou parecer opinando pelo improvimento do recurso (fl. 178/180).
Este é, em síntese, o relatório.

VOTO

A alegação de decadência para a impetração do mandado de segurança, reiterada nas contra-razões, foi devidamente afastada pela sentença, não merecendo qualquer reparo, pelo que fica integralmente mantida a decisão.

Quanto à matéria de fundo, verifica-se que o impetrante impugna a notificação para pagamento do ISSQN calculado com base em estimativa de faturamento efetuado pela Municipalidade, sob o

fundamento da ausência de motivação e inconstitucionalidade de adoção do regime de estimativa.

Nesse sentido, tem entendido a jurisprudência que: O regime de estimativa, em princípio, apenas é possível quando não existam dados que possibilitem a aferição mensal do valor do ISS Tributo que não pode ser transmutado em empréstimo compulsório. O art. 9º do DL 406/68 tem preço dos serviços como a base de cálculo do tributo, sem permitir estimativa quando comprovado documentalmentemente a cada mês (1ª TAC AI nº 1080423-8, 11ª Câmara. Rel. Urbano Ruiz, j. 27.05.02).

O regime de estimativa é regime de exceção e para adotá-lo há necessidade de justificação, devidamente apurado em procedimento administrativo e que possibilite, inclusive, que após determinado período seja avaliado o valor pago com o serviço executado, constituindo-se em crédito para o contribuinte se recolhido em importância superior ou pagando-se a diferença se recolhido em valor menor. De modo que o regime de estimativa só é possível quando não existam dados que possibilitem a aferição mensal do valor do ISS (1ª TAC AI nº 1080423-8, 11ª Câmara. Rel. Urbano Ruiz, j. 27.05.02). Não existe nos autos prova que demonstre ser o contribuinte, de fato, devedor da importância exigida, com base no valor estimado pela Prefeitura, no importe de R\$ 105.800,00 (fls. 30), pois não há qualquer documento juntado pela impetrada que permita inferir a ausência de legitimidade nos documentos contábeis da impetrante, ou seja, o regime de estimativa, para justificar sua adoção, não basta apenas o ato volitivo ou discricionário da autoridade fazendária, é necessário que se demonstre,

mediante procedimento adequado, que os documentos fiscais da empresa são suscetíveis de dúvidas para efeito de ser aferir a base de cálculo do imposto.

Por isso, a adoção do regime de estimativa exige conteúdo probatório apto a desfigurar a base de cálculo utilizada pelo sujeito passivo.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso.

São Paulo, 12 de abril de 2007

EUTÁLIO PORTO

RELATOR

(Ementa de acórdão publicado no DOE/SP de 18/05/2007).

SENTENÇA

PARCELAMENTO EXTRAORDINÁRIO.

MP Nº 303/06. CONTRIBUINTE

COM DÉBITO DE PIS/COFINS

EM DÍVIDA ATIVA. ADEÇÃO AO

PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE.

Mandado de Segurança Individual

Classe: 2100

Autos nº. 2006.38.02.004593-4

Impetrante: MINASBEB COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA

Impetrado: PROCURADOR CHEFE DA FAZENDA NACIONAL EM UBERABA

Juiza Federal: DRA. CLÁUDIA APARECIDA SALGE

SENTENÇA

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por MINASBEB COMÉRCIO DE BEBIDAS LTDA, devidamente qualificada e representada nos autos, via de advogados legalmente habilitados, contra apontado ato coator atribuído ao PROCURADOR CHEFE DA FAZENDA NACIONAL EM UBERABA, objetivando, liminarmente, ver garantida sua

adesão ao parcelamento de débito extraordinário de que trará a MP 303/06, excluindo-se, todavia, os débitos retratados pelas inscrições em dívida ativa nº 60.6.05.009631-90 e 60.7.05.002675-06. A impetrante alega, em síntese, o seguinte: a) possui débitos perante a União, no valor de R\$ 12.768.355,46 (doze milhões, setecentos e sessenta e oito mil, trezentos e cinquenta e cinco reais e quarenta e seis centavos), contudo, não se acha devedora dos débitos inscritos em dívida ativa nº 60.6.05.009631-90 e 60.7.05.002675-06, referentes, respectivamente, à COFINS e ao PIS; b) compõem a base de cálculo das referidas exações os valores pagos a título de ICMS, bem como o que fora auferido a título de receita financeira, valores estes que foram indevidamente agregados ao conceito de faturamento, nos termos do art. 2º da LC 70/91 e do art. 3º da Lei 9.718/98; c) pretende pagar os demais débitos que possui junto a UNIÃO, aderindo ao parcelamento extraordinário de que trata a MP nº 303-06; d) a aludida MP, em seu artigo 1º, garante o parcelamento dos débitos vencidos até 28/02/03, em 130 parcelas mensais e sucessivas; e) não obstante, o parágrafo primeiro do aludido dispositivo dispõe que o contribuinte pode escolher quais os débitos pretende ver parcelados, desde que as dívidas remanescentes estejam com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III a V, do CTN; f) tal disposição fere as disposições constitucionais vigentes; g) o ato que busca obstar é a possibilidade de vedação à adesão ao parcelamento extraordinário de que trata a MP 303/06.

A inicial veio instruída com os documentos de fls. 13/106.

O pedido de liminar foi deferido para determinar à autoridade coatora que

recebesse a adesão da impetrante ao REFIS 03 (fls. 108/112).

A autoridade impetrada juntou cópia da petição de agravo de instrumento interposto perante o Eg. TRF/1ª Região (fls. 120/132).

A impetrada prestou informações às fls. 134/141, aduzindo, preliminarmente, a indicação errônea da autoridade que deve figurar no pólo passivo do *writ*.

No mérito, sustentou, resumidamente, que: a) o parcelamento excepcional de que trata o art. 1º da MP 303/06 trata de favor legal, o qual abrange todos os débitos da empresa optante, com vencimento até 28/02/03 e que não se enquadrem, na data da adesão, na exceção contida no parágrafo 3º, II, do art. 1º da aludida norma legal; b) a inserção de débitos no parcelamento excepcional não pode correr da forma como pretende a impetrante, mas, sim, na forma estabelecida pelo parágrafo 1º art. 1º da MP 303/06; c) a impetrante sequer comprovou que está discutindo as dívidas mencionadas na inicial, administrativa ou judicialmente; d) somente em 12 de setembro de 2006, foram oferecidos bens para garantia das execuções fiscais, que sequer foram aceitos pelo Procurador da Fazenda Nacional que atua no feito e, por certo, não o serão, eis que tratam de títulos de validade e avaliação duvidosas; e) opção pelo parcelamento previsto no art. 1º da MP 303/06 é efetuada em bloco, ou seja, o optante pleiteia o parcelamento de todos os débitos ou não pleiteia parcelamento de nenhum; f) os débitos questionados foram objeto de confissão pela impetrante, através de DCTF'S, conforme previsto no artigo 5º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei 2.124/84. A decisão agravada foi mantida por seus próprios fundamentos (fl. 151).

O Ministro Público Federal opinou pela denegação de segurar (fls. 153/157).
Relatei.

Decido.

Inicialmente, verifica-se que não merece guarida a preliminar de indicação errônea da autoridade coatora.

Pois bem, sabe-se que o Mandado de Segurança é impetrado contra a autoridade de forma ampla, de modo a abranger o eventual responsável pelo ato impugnado e não especificamente a pessoa que exerce determinado cargo à instituição. *In casu*, notificado o Procurador Chefe da Fazenda Nacional em Uberaba, este prestou as informações, defendendo a legalidade do ato considerado abusivo.

Desse modo, quaisquer eventuais equívocos na indicação da autoridade impetrada restaram devidamente sanados no presente *Writ*.

Para a utilização do mandado de segurança, é necessário que a impetrante demonstre a lesão ou ameaça a direito líquido e certo, por ato de autoridade, seja de que categoria for.

E, segundo os ensinamentos de ALEXANDRE DE MORAES, “direito líquido e certo é que resulta de fato certo, ou seja, é aquele capaz de ser comprovado de plano, por documentação inequívoca”) (in *Direito Constitucional*, Ed. Atlas, 6ª edição, p. 153).

Assim, o *mandamus* não pode basear-se em meras conjecturas, ou em alegações que demandem dilação probatória, incompatível com o rito do remédio constitucional.

No mesmo sentido são as lições insuperáveis do saudoso mestre HELY LOPES MEIRELLES, a saber: “Quando a lei alude a direito líquido e certo, está exigindo que esse direito se

apresente com todos os requisitos para o seu reconhecimento e exercício no momento da impetração. Em última análise, direito líquido e certo é direito comprovado de plano. Se depender de comprovação posterior não é líquido nem certo, para fins de segurança” (in *Mandado de Segurança, Ação Popular, Ação Civil Pública, Mandado de Injunção e Habeas Data* Ed. RT, 12ª edição, p.13).

Presentes os pressupostos processuais e as condições da ação, passo a analisar o mérito do presente *mandamus*.

A impetrante pretende sua adesão ao REFIS 03, parcelamento extraordinário de que trata a MP nº 303 de 29 de junho de 2006, entretanto, com a ressalva de que sejam excluídos, da totalidade da dívida, na oportunidade da adesão, os débitos nº. 60.6.05.009631-90 e 60.7.05.002675-06, parcelando-se o restante.

Por sua vez a autoridade impetrada sustenta que a opção pelo parcelamento previsto no artigo 1º da MP 303/2006 é efetuada em bloco, ou seja, a optante pleiteia o parcelamento de todos os débitos ou não pleiteia o parcelamento de nenhum.

Na espécie, verifica-se que o art. 1º da MP nº 303, de 29/06/06, dispõe que:

“Art. 1º - Os débitos de pessoas jurídicas junto à Secretaria da Receita Federal - SRF, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN e ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser, excepcionalmente, parcelados em até cento e trinta prestações mensais sucessivas, na forma e condições previstas nesta Medida Provisória.
§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se à totalidade dos débitos da pessoa jurídica, *ressalvado exclusivamente o disposto*

no inciso II do § 3º deste artigo, constituídos ou não, inscritos ou na em dívida ativa da União ou do INSS, mesmo que discutidos judicialmente em ação proposta pelo sujeito passivo ou em fase de execução fiscal já ajuizada, inclusive aos débitos que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento.

§ 2º - [...]

§ 3º - O parcelamento de que trata este artigo:

I - [...]

II - somente alcançará débitos que se encontrarem com exigibilidade suspensa por força dos incisos III a V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), no caso de o sujeito passivo desistir expressamente e de forma irrevogável da impugnação ou do recurso interposto, ou da ação judicial proposta, e cumulativamente renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os referidos processos administrativos e ações judiciais;

III - a inclusão dos débitos para os quais se encontrem presentes as hipóteses dos incisos IV ou V do art. 151 d CTN fica condicionada à comprovação de que a pessoa jurídica protocolou requerimento de extinção do processo com julgamento do mérito, nos termos do inciso V art. 269 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código do Processo Civil (CPC)" (destaquei).

Por sua vez, estão elencadas no art. 151 do Código Tributário Nacional, as hipóteses em que se suspende a exigibilidade do crédito tributário:

"Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - a moratória:

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: incluído pela Lcp nº 104, de 10/01/2001).

VI - o parcelamento (incluído pela Lcp nº 104 de 10/01/2001).

Parágrafo único: O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessorias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes".

Cumpra observar que os débitos constantes das CDA's 60.6.05.009631-90 e 60.7.05.002675-06 encontrem-se em fase de cobrança, nos autos da execução fiscal em trâmite perante a Subseção Judiciária de Passos, e, por entender que são indevidos, a impetrante pretende fazer uso de seu direito de embargar o feito executivo. Por este motivo, a impetrante, ao proceder a sua adesão ao REFIS, quer excluí-los do parcelamento.

Extrai-se da interpretação literal e conjugada do art. 151 do CTN com o art. 1º, §§ 1º e 3º, inciso II, da MP nº 303, de 29/06/06, que não há vedação legal para que a impetrante proceda à sua adesão ao REFIS, com a exclusão dos débitos inscritos na dívida ativa e em fase de execução fiscal.

Existe, portanto, a possibilidade de débitos serem excluídos da totalidade da dívida a que se pretenda parcelar, se estiverem *sub judice*, com a exigibilidade suspensa, via liminar concedida em mandado de segurança, por tutela

antecipada em outra espécie de ação judicial, podendo ser estes incluídos *a posteriori*, ao restante já parcelado.

Ao contrário de proibir, a Medida Provisória 303, de 29/06/06, prevê, em seu artigo 1º §3º, inciso III, as hipóteses em que os débitos excluídos *prima facie* possam integrar o parcelamento pretendido pela impetrante, desde que cumpridas as condições legais, sendo a regra a exclusão de tais débitos do REFIS.

Não se vislumbra, assim, qualquer óbice à pretensão da impetrante, que visa a sua adesão ao REFIS, com a exclusão dos débitos inscritos nas CDA's nº 60.6.05.009631-90 e 60.7.05.0002675-06, cuja validade pretende discutir em sede de embargos.

Sedo assim, não se admite que a concessão do *writ*, autorizando a inclusão da impetrante ao REFIS03, de forma que sejam parcelados a maioria dos débitos inscritos que possui, com a exclusão daqueles cuja execução foi ajuizada, possa causar algum tipo de prejuízo ao erário público, que, inclusive, já estará a receber seu imediato, as respectivas parcelas, que somam um considerável valor. Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, para determinar à autoridade coatora que receba e mantenha a adesão da impetrante ao REFIS 03, previsto na MP nº 303, de 29/06/2006, e autorizo, que sejam excluídos, da totalidade da dívida, para o parcelamento, os débitos tributários inscritos nº 60.6.05.009631-90 e 60.7.05.0002675-06, *se não houver outro motivo que impeça o cumprimento do comando judicial*.

Custas pela autoridade impetrada, que delas está isenta (art. 4º da Lei 9.289/96).

Sem honorários advocatícios (Súmula 512 do STF).

Sentença sujeita ao reexame necessário. Oficié-se ao Eg. TRF/1ª Região, dando-lhe ciência desta sentença, diante do agravo de instrumento interposto.

RPI.

Uberaba/MG, 27/03/2007

Cláudia Aparecida Salgue

Juíza Federal Substituta

(Sentença em fls. 160/166 dos autos).

DESPACHOS

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

PRAZO PRESCRICIONAL. ARTS. 45 E 46 DA LEI 8212/91. ILEGALIDADE FACE AOS ARTS. 173 E 174 DO CTN.

PROC.: 2007.03.00.000613-4 AG 288891

ORIG.: 200661050106585 8 Vr CAMPINAS/SP

AGRTE: ROYAL PALM PLAZA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA

ADV: ANDREA DE TOLEDO PIERRI

AGRDO: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

ADV: HERMES ARRAIS ALENCAR

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 8 VARA DE CAMPINAS - 5ª SJJ - SP

RELATOR: DES. FED. ANDRÉ NEKATSCHALOW / QUINTA TURMA

Decisão

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto por Royal Palm Plaza Participações e Empreendimentos Ltda. contra a decisão de fls. 123/126, que, em mandado de segurança, indeferiu o pedido liminar deduzido para suspender a exigibilidade do crédito constituído por meio da NFLD n. 35.848.453-7.

Alega-se, em síntese, a extinção do direito da agravada de constituir o crédito tributário, nos termos do arts. 173 e 174

do Código Tributário Nacional. Sustenta-se, ainda, a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 (fls. 2/13). Posterguei a apreciação do pedido de efeito suspensivo para após a vinda das informações (fl. 135), as quais foram prestadas pelo MM. Juízo a quo (fl. 141). Transcorreu in albis o prazo para oferecimento de contraminuta, conforme certidão de fl. 145.

Contribuição social. Decadência. Prescrição. Os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional estabelecem o prazo de 5 (cinco) anos, tanto para constituição quanto para a cobrança do crédito tributário. É incontroversa a natureza tributária das contribuições sociais previdenciárias, daí decorrendo a inaplicabilidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212, de 24.07.91, que fixam o prazo de 10 (dez) anos.

Do caso dos autos. A NFLD n. 35.848.453-7 inclui débito relativo ao período de 01.97 a 11.05 e foi constituída em 20.07.06 (cfr. fl. 99). Considerando que, nos termos do art 173, I, do Código Tributário Nacional, o prazo para constituição do crédito tributário é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a decadência operou-se em relação às contribuições anteriores a 31.12.00.

Ante o exposto, DEFIRO EM PARTE o efeito suspensivo, para suspender a exigibilidade das contribuições relativas aos anos de 1997 a 2000, uma vez que atingidas pela decadência.

Comunique-se a decisão ao Juízo a quo. Intimem-se. Publique-se.

São Paulo, 22 de fevereiro de 2007.

André Nekatschalow
Desembargador Federal Relator

(Decisão publicada no DJU II de 02.03.2007, p. 535).

TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. ANVISA. COBRANÇA POR ESTABELECIMENTO. ILEGALIDADE.

PROC.: 2007.03.00.000509-9 AG 288790

ORIG.: 200661000156222 20-Vr SAO PAULO/SP

AGRTE: Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA

ADV: ALEXANDRE ACERBI

ADV: JORGE ALEXANDRE DE SOUZA

AGRDO: ABRAFARMA ASSOCIACAO BRASILEIRA DE FARMACIAS E DROGARIAS

ADV: CARLOS VICENTE DA SILVA NOGUEIRA

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 20 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. MAIRAN MAIA / SEXTA TURMA

Vistos.

Insurge-se a agravante contra a decisão que, em ação de conhecimento processada sob o rito comum ordinário com o objetivo de desobrigar as associadas da agravada a cumprirem o determinado na RDC nº 238/2001, deferiu o pedido de antecipação dos efeitos da tutela para que as associadas da agravada “não sejam compelidas à obtenção de Autorização de Funcionamento anual para cada uma de suas filiais” – incidindo unicamente sobre a empresa (ou matriz)”, bem como não exigir “o pagamento da Taxa de Fiscalização anual, em relação aos aludidos estabelecimentos (filiais), correspondente à mencionada Autorização de Funcionamento” – fls. 26/27.

Afirma, quanto à origem da cobrança da taxa, não ser objeto de sua exigência a emissão de Autorização de Funcionamento em si, mas decorrência do poder de polícia administrativa “quando fiscaliza cada uma das pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades de fabricação, distribuição e venda de produtos, bem como a prestação de serviços na área de saúde” – fl. 07. Alega ser necessária a individualização da cobrança da taxa de fiscalização em relação a cada filial das matrizes associadas da agravada, porquanto são pessoas jurídicas distintas em comparação com o estabelecimento empresarial principal. Expõe haver disposição expressa no artigo 23 da Lei nº 9.782/99 no sentido de remeter à Administração – ANVISA, o estabelecimento das formas de recolhimento da taxa de fiscalização, incumbência levada a efeito com a edição da Resolução RDC nº 238, de 27 de dezembro de 2001, “destinada à uniformização dos critérios relativos à Autorização, Renovação, Cancelamento e Alteração da Autorização de Funcionamento dos estabelecimentos de dispensação de medicamentos: farmácia e drogaria” – fl. 15. Inconformada, requer a concessão de efeito suspensivo ao recurso e a reforma da r. decisão.

DECIDO.

Indispensável para a concessão de efeito suspensivo ao recurso de agravo de instrumento, a presença da relevância da fundamentação, concomitantemente com a possibilidade de dano irreparável ou de difícil reparação caso não seja deferida a medida pleiteada, a teor do disposto no art. 558 do CPC. Dispõe a Lei nº 9.782, de 26 de janeiro de 1999, que criou Agência Nacional de Vigilância Sanitária, *verbis*:

“Art. 6º . A Agência terá por finalidade institucional promover a proteção da saúde da população por intermédio do controle sanitário da produção e da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária, inclusive dos ambientes, dos processos, dos insumos e das tecnologias a eles relacionados, bem como o controle de portos, aeroportos e de fronteiras.”

Estatui, ainda, a Lei nº 9.782/99:

“Art. 23. Fica instituída a Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária.

§ 1º Constitui fato gerador da Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária a prática dos atos de competência da Agência Nacional de Vigilância Sanitária constantes do Anexo II.

§ 2º São sujeitos passivos da taxa a que se refere o caput deste artigo as pessoas físicas e jurídicas que exercem atividades de fabricação, distribuição e venda de produtos e a prestação de serviços mencionados no art. 8º desta Lei.”

O Anexo II da referida norma dispõe ser devido pelos distribuidores de medicamentos, drogarias e farmácias o valor de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por ano, como taxa de fiscalização de vigilância sanitária para a autorização de funcionamento de empresa, levando-se em consideração o tipo de atividade.

Sobre a instituição e a incidência de taxas, ensina Roque Antonio Carrazza:

“As taxas de polícia, de sua feita, como já havíamos adiantado, têm por hipótese de incidência o exercício do chamado “poder de polícia” diretamente referido ao contribuinte.

Poder de polícia, sempre no entender de Celso Antonio Bandeira de Mello, é o “conjunto de normas que impõem limites ao livre desfrute dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas”.

Ou, se quisermos, poder de polícia é a faculdade que o Estado tem de, dentro dos limites constitucionais, baixar regras de nível legal ou infralegal, para disciplinar o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, compatibilizando-o com o bem comum. Para que o exercício dos direitos de uns não prejudique o exercício dos direitos de outros, permite-se que o Estado expeça regras, harmonizando este exercício com o interesse público primário.” (“Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Editores, 11ª edição, págs. 327/329)

Conforme se infere, inserem-se entre as atribuições da Agência Nacional de Vigilância Sanitária a instituição de taxa, reflexo do exercício do poder de polícia. Nesse universo de atribuições, a ANVISA editou a Resolução nº 238/2001 que dispõe sobre as bases e critérios para Autorização de Funcionamento dos estabelecimentos de dispensa de medicamentos – farmácias e drogarias.

Dentre os requisitos para a emissão da autorização de funcionamento estão, conforme dispõe o artigo 5º, II, III e IV da mencionada resolução, o “Comprovante de pagamento da Taxa de Fiscalização Sanitária”; “Contrato social ou Ata de Constituição registrada na Junta Comercial (...)” e “Cópia do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ”.

Com efeito, não obstante constituir finalidade institucional da Agência Nacional de Vigilância Sanitária a promoção da saúde da população, bem como o controle sanitário da produção e comercialização dos produtos e serviços submetidos à sua vigilância, fins estes que consolidam o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, entendo, levando-se em consideração a cognição sumária

desenvolvida na via estreita do agravo de instrumento, não ter a agravante demonstrado a presença dos requisitos ensejadores da concessão da medida pleiteada, porquanto empresa – atividade econômica de produção e circulação de bens e serviços – não se confunde com estabelecimento empresarial, vale dizer, elemento da empresa; complexo de bens e direitos jungidos para o desenvolvimento de sua atividade econômica, situação que, *prima facie*, afasta a plausibilidade do direito invocado. Dessarte, ausentes os pressupostos autorizadores da concessão do efeito suspensivo, impõe-se a manutenção da eficácia da decisão impugnada.

Ante o exposto, indefiro o efeito suspensivo pleiteado.

Comunique-se ao juízo de origem o teor desta decisão.

Intime-se a agravada, nos termos do art. 527, V, do CPC.

Intimem-se.

São Paulo, 21 de fevereiro de 2007.
MAIRAN MAIA Desembargador Federal Relator

(Decisão publicada no DJU II de 02.03.2007, p. 575).

PAES. EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTE DO PROGRAMA. APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. AUSÊNCIA DE CERTEZA DO DÉBITO.

PROC.: 2006.03.00.124313-5 AG 288565

ORIG.: 200661190080209 4 Vr GUARULHOS/SP

AGRTE : AUDIFAR COML/ LTDA

ADV: PAULO ROBERTO VIGNA

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P DA SILVA
 ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 4 VARA DE GUARULHOS > 19 SJJ > SP
 RELATOR: DES. FED. ALDA BASTO / QUARTA TURMA
 VISTOS EM DECISÃO.

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face da r. decisão proferida em mandado de segurança, que indeferiu pedido liminar, para o fim de suspender os efeitos do ato ADE 14/2006 que determinou a exclusão da empresa agravante do PAES, bem como afastar qualquer sanção fiscal, determinando a reinclusão do referido crédito tributário no referido Programa. A agravante sustenta, em síntese, que embora em dia com o parcelamento, foi excluída do PAES sem que lhe tenha sido proporcionado o direito de sanar eventuais irregularidades formais, ou acesso à ampla defesa e ao contraditório. Requer a antecipação dos efeitos da tutela recursal.

Decido. Busca o agravante através da estreita via da liminar a concessão de ordem para determinar a reinclusão do contribuinte no Programa de Recuperação Fiscal-REFIS. Depreende-se dos autos que a empresa agravante aderiu às regras do PAES, sujeitando-se à aceitação plena e irretirável de todas as condições estabelecidas pelo Fisco. Posteriormente, o beneficiário deixou de cumprir o acordo fiscal, ficando sujeito à exclusão do parcelamento.

Os motivos de convicção do juiz *a quo* estão fundamentados, contudo, as razões trazidas pela agravante são relevantes e demonstram, ao menos em sede de cognição sumária, alguma plausibilidade do direito invocado.

Assim, tem-se presente o requisito ensejador da requerida antecipação dos

efeitos da tutela, pois o exercício antecipado do direito somente se justifica se ultimado de forma eficaz a garantir o resultado final da demanda.

O PAES foi instituído com vistas a promover a regularização dos créditos da União, relativos aos tributos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas, sendo sua adesão voluntária. Contudo, a benesse estatal foi condicionada, ao preenchimento de todas as formalidades preestabelecidas pela norma em vigor. Na leitura dos dispositivos atinentes à matéria, temos que a legislação impôs ao contribuinte o cumprimento de todos os requisitos como condição para permanência no referido programa.

No caso, muito embora não se possa admitir que o contribuinte deixe de cumprir as exigências determinadas, mormente pelo fato de que a empresa estava ciente das condições que norteavam o programa, quando de sua adesão, fato é que o contribuinte efetivou os pagamentos, ainda que de maneira incompleta, relativos ao parcelamento, objeto da discussão.

A Constituição Federal não permite que a sanção administrativa, decorrente do Poder de Polícia, possa ser aplicada previamente à defesa administrativa e, além disto, é cabalmente questionável a criação de decisão monocrática irrecorrível, sem respaldo em lei.

Se a administração fazendária atesta a mora de pagamentos do contribuinte dentro do PAES, deve lhe conceder a oportunidade de apresentar defesa antes de aplicar a exclusão do programa, preservando os efeitos suspensivos até a decisão administrativa final.

Não se olvide, outrossim, que, na forma do Direito Tributário, os recursos administrativos têm efeito suspensivo,

o que obsta qualquer sanção antes do devido processo de defesa.

Assim, o ato em questão ao excluir várias pessoas jurídicas inadimplentes, por meio de um único ato administrativo, sem a específica imputação da infração cometida, dos tributos devidos e seus respectivos valores, viola o princípio da legalidade e da necessidade de fundamentação, bem como o princípio do contraditório, em vista de ausência de defesa prévia.

Unicamente, por estes argumentos, a meu ver, verifica-se presente a plausibilidade de direito nas alegações da agravante a justificar sua reinclusão ao PAES, assegurando-lhe o direito de impugnar administrativamente a decisão e ao recurso inerente.

Entretanto, verifico dos autos, a existência de questão prejudicial apta a ensejar, caso acolhida, a nulidade do ato combatido, haja vista que a agravante em março/2005 protocolizou pedido de revisão dos débitos consolidados ao fundamento de duplicidade.

Destarte, constatada a veracidade de tais alegações na esfera administrativa, exsurge a incerteza do valor consolidado utilizado para fundamentar o ato de exclusão por recolhimento a menor (inadimplência).

O perigo de dano está latente porque a exclusão do impetrante implica na imediata cobrança executiva dos débitos parcelados.

Evidentemente, a concessão da liminar permite ao impetrante retornar ao PAES, contudo, não pode o judiciário se substituir à administração, pois o Fisco tem o direito de excluir o impetrante, desde que o faça através de processo administrativo, com decisão fundamentada, onde se assegure o contraditório e a ampla defesa.

Por esses fundamentos, defiro a antecipação dos efeitos da tutela recursal, para reintegrar a empresa agravante no PAES, suspendendo os efeitos do ato impugnado, determinando à autoridade administrativa que intime o impetrante através de decisão fundamentada sobre as razões da eventual possibilidade de exclusão do PAES, abrindo-lhe prazo para a impugnação administrativa e lhe assegure o direito de recorrer à instância superior, ficando, enquanto isto, suspensa qualquer exigibilidade dos débitos ou sanções fiscais.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*. Intime-se a agravada, nos termos do inc. V, do art. 527, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Após, dê-se vista ao Ministério Público Federal.

São Paulo, 16 de fevereiro de 2007.

ALDA BASTO

Desembargadora Federal

Relatora

(Decisão publicada no DJU II de 20.03.2007, p. 533/534).

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. APLICAÇÃO DO PRECEDENTE DO STF.

PROC.: 2007.03.00.000924-0 AG 289056

ORIG.: 200661000250627 12 Vr SAO PAULO/SP AGRTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P DA SILVA

AGRDO: DATIQUIM PRODUTOS QUIMICOS LTDA

ADV: CLAUDIO VERSOLATO

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 12 VARA
SAO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES.FED. ROBERTO HAD-
DAD / QUARTA TURMA

Vistos, etc.

Trata-se de Agravo de Instrumento in-
terposto pela União Federal contra a r.
decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo*,
em Mandado de Segurança, que deferiu
a liminar pleiteada para determinar a
exclusão dos valores atinentes ao ICMS,
da base de cálculo da COFINS.

Inconformada com a decisão, a agravante
interpõe o presente recurso, inclusive
para se valer da possibilidade de deferimento
de efeito suspensivo, à luz da atual
disciplina traçada nos artigos 558 e 527,
III do Código de Processo Civil, aduzindo,
em síntese, que a parcela relativa ao ICMS
inclui-se na base de cálculo da COFINS.

Decido:

Nos termos do artigo 558, do Código
de Processo Civil, para a suspensão do
cumprimento da decisão agravada, tal
como autoriza o artigo 527, inciso III,
do mesmo diploma legal, é necessário
que, sendo relevante a fundamentação
da agravante, haja evidências de que tal
decisão esteja a resultar em lesão grave
e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, não
verifico plausibilidade de direito nas
alegações da agravante a justificar o
deferimento do efeito suspensivo plei-
teado.

Revejo meu posicionamento acerca da
questão, para o fim de filiar-me ao en-
tendimento recentemente adotado pelo
Supremo Tribunal Federal no julgamen-
to do RE nº 240.785, o qual, embora
ainda não concluído, sinaliza no sen-
tido da impossibilidade de inclusão do
ICMS na base de cálculo da COFINS e,
por extensão, do PIS.

Ante o exposto, ausentes os requisitos
do art. 558, do CPC, indefiro o efeito
suspensivo pleiteado.

Requisitem-se as informações

Intimem-se a agravada nos termos do
art. 527, V, do CPC.

Após, dê-se vista ao MPF.

Int.

São Paulo, 28 de fevereiro de 2007.

ROBERTO HADDAD

Desembargador Federal

Relator

(Decisão publicada no DJU II de
20.03.2007, p. 535).

**MEDIDA CAUTELAR. SUSPENSÃO
DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO. PROCESSO PRINCIPAL.
PRODUÇÃO DE EFEITOS.**

PROC.: 2005.03.00.066216-8 AG
243768

ORIG.: 9814027510 2 Vr FRANCA/SP
AG RT E: União Federal (FAZENDA NA-
CIONAL)

ADV: ELYADIR F BORGES e MIRIAM
APARECIDA P DA SILVA

AGRDO: SAO PAULO ALPARGATAS
S/A

ADV: ANDRE MARTINS DE ANDRADE

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 2 VARA
DE FRANCA Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. ALDA BASTO /
QUARTA TURMA

Vistos em decisão.

Trata-se de agravo de instrumento in-
terposto em face de decisão proferida em
execução fiscal, que indeferiu o prosse-
guimento da ação, nos seguintes termos:
“Indefiro o prosseguimento da execução
requerido pela União às fls. 150/151.
Conforme o documento de fls. 250, a
ação de mandado de segurança - pro-
cesso 95.0307519-0 da 2a Vara Federal

de Ribeirão Preto – ainda não transitou em julgado. O crédito tributário continua com a exigibilidade suspensa em razão da fiança prestada pelo Banco Sudameris S/A. Por sua vez, o Relator da ação cautelar junto ao TRF da 3ª Região considerou que a ação principal já estaria definitivamente julgada. Não é o que ocorre. Portanto, devem prevalecer os efeitos da fiança já prestada, com suspensão desta execução fiscal, nos termos do artigo 40, da Lei no 6.830/80, até o julgamento final do mandado de segurança, questão prejudicial pela identidade de fundamentos com os embargos à execução.”

Inconformada com a decisão, a agravante interpõe o presente recurso, inclusive para valer-se da possibilidade de suspensão da decisão agravada, à luz da atual disciplina traçada nos artigos 558 e 527, inciso III, do Código de Processo Civil.

Decido.

Inegável a incorporação da CALÇADOS TERRA LTDA. pela SÃO PAULO ALPARGATAS, ora agravada, como decidido pela Terceira Turma desta E. Corte.

A União Federal se refere expressamente ao Mandado de Segurança nº 95.0307519-0, interposto na Segunda Vara Federal de Ribeirão Preto, cuja liminar deferiu a suspensão dos créditos tributários em discussão, mas no mérito indeferiu a ordem, redundando na inscrição dos créditos em dívida ativa em 13.10.1997.

A apelação atuada nesta Corte sob nº 96.03.044969-5, foi distribuída à Terceira Turma, ao I. Desembargador Federal Baptista Pereira, e para fins de obter nova suspensão de exigibilidade a São Paulo Alpargatas distribuiu Medida Cautelar em dependência, Processo

nº 97.03.055704-0, onde foi deferida liminar para suspender a exigibilidade mediante depósito judicial, depois substituído por fiança bancária.

A medida cautelar, única via onde se deferiu a suspensão da exigibilidade foi declarada extinta, ante o julgamento da apelação a confirmar a sentença. Embora ainda não tenha ocorrido o trânsito em julgado da ação principal, nesta não há suspensão da exigibilidade.

Meu entendimento coincide com o posicionamento do ilustre magistrado *a quo*, pois em tendo ocorrido prestação da fiança na Medida Cautelar interposta nesta Corte, não se pode ignorar a suspensão da exigibilidade prestada mediante depósito ou fiança bancária.

A lei processual civil, art. 807 é bem claro neste dispor:

“Art. 807. As medidas cautelares conservam a sua eficácia no prazo do artigo antecedente e na pendência do processo principal, mas podem, a qualquer tempo, ser revogadas ou modificadas.”

Desta forma, enquanto pendente o processo principal não há se falar em extinção da exigibilidade, pois os efeitos da suspensão da exigência fiscal decorrem da prestação de fiança, porque é direito do contribuinte assim proceder para fins de discutir sem sanções fiscais as pendências tributárias.

As cautelares, portanto, conservam sua eficácia até o trânsito em julgado, como frisou a decisão agravada e como se denota dos seguintes julgados:

“Encerrado o processo principal, no qual se amparou o pedido cautelar, extingue-se o processo a este relativo, por perda do objeto.” (RSTJ 147/247)

“Estabelece o art. 807 do CPC que as medidas cautelares conservam sua eficácia na pendência do processo principal. | Esta

validade só se extingue quando a sentença ou o acórdão proferido no processo principal transitar em julgado" (STJ, REsp 244.831/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 6.4.2000, DJU 8.5.2000, p. 71). Sob estes argumentos, nego o efeito suspensivo pleiteado.

Comunique-se ao Juízo *a quo*.

Intime-se a agravada nos termos do artigo 527, V, do CPC.

Publique-se.

Intime-se.

São Paulo, 20 de março de 2007.

Alda Basto

Desembargadora Federal

Relatora

(Decisão publicada no DJU II de 20.04.2007, p. 902).

MANDADO DE SEGURANÇA.

OPORTECÃO DE CND. OFERECIMENTO

DE GARANTIA APENAS PARA

SUSPENDER A EXIGIBILIDADE

DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

IMPOSSIBILIDADE.

PROC.: 2007.03.00.011564-6 AG
292180

ORIG.: 200761000017299 1 Vr SAO
PAULO/SP

AGRTE: União Federal (FAZENDA NA-
CIONAL)

ADV: ELYADIR F BORGES e MIRIAM
APARECIDA P DA SILVA

AGRDO: CIA DE BEBIDAS DAS AMERI-
CAS AMBEV

ADV: LEO KRAKOWIAK

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 1 VARA
DE SAO PAULO 1ª SSSP

RELATOR: DES.FED. ALDA BASTO /
QUARTA TURMA

Vistos em decisão.
Trata-se de agravo de instrumento in-
terposto em face da r. decisão que, em

autos de mandado de segurança, deferiu o pedido de expedição de certidão positiva com efeitos de negativa de débitos fiscais, nos seguintes termos:

“Pelo exposto, preenchidos os requisitos legais DEFIRO A MEDIDA LIMINAR para determinar a autoridade impetrada que, nos exatos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional, emita a Certidão Positiva de Débitos, com Efeitos de Negativa, desde que não existam outras pendências senão aquelas garantidas pelas cartas de fiança apresentadas neste processo, ressalvado ainda o direito de a Fazenda Nacional executar os créditos tributários, tendo em vista a ausência de discussão quanto à sua exigibilidade nestes autos.”

A agravante sustenta que a garantia dos débitos por meio de fiança bancária não confere o direito à certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa quanto à dívida ativa da União, ainda mais, em razão da existência de outros débitos que não apreciados na decisão impugnada. Requer a concessão de efeito suspensivo Decido.

Nos termos do artigo 558, do CPC, para o deferimento da tutela pleiteada, tal como autoriza o artigo 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que, sendo relevante a fundamentação da agravante, haja evidências de que tal decisão esteja a resultar em lesão grave e de difícil reparação.

A expedição de certidão negativa de débitos fiscais tem caráter satisfativo e pode criar situações que comprometam não só os interesses do Fisco, mas também de terceiros que assumiram compromissos, confiando na fé pública do documento, e seus créditos ficarão em situação desvantajosa, em face dos privilégios dos créditos fiscais que supunham inexistentes.

Por sua vez, o direito à obtenção da certidão positiva com efeitos de negativa, prevista pelo art. 206 do CTN, pressupõe a suspensão da exigibilidade do crédito, seja pela penhora nos autos da própria execução, seja pela presença de qualquer uma das causas previstas pelo art. 151 do mesmo texto legal, quais sejam: a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos no processo tributário administrativo, a concessão de medida liminar em mandado de segurança e, agora com a nova redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, também a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, além do parcelamento, nos termos dos incisos V e VI do referido artigo 151.

Em que pese, esta Relatora entender possível o oferecimento de carta de fiança, a fim de caucionar crédito tributário discutido em juízo, no caso em apreço, não se afigura suficiente. Com efeito, do exame da exordial a imprudente limita-se, tão-somente, a requerer que os débitos apontados não obstem a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa, sem contudo impugnar os pressupostos de certeza, liquidez e exigibilidade e, para tanto, oferece garantia. Pressupondo a aceitação da garantia consubstanciada em cartas de fiança, a rigor, estariam somente garantindo o ato de expedição de certidão e não os débitos.

Destarte, na hipótese de improcedência da demanda, não há valor a se executar, já que não se pode mensurar o valor do ato. Ou seja, a garantia oferecida é absolutamente inexequível para qualquer finalidade.

Nesse aspecto, não havendo discussão

atinentes à presunção de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário inscrito na dívida ativa, é certo, que o débito é exigível e, portanto, não merece prosperar o pedido de expedição de certidão positiva com efeitos de negativa feito na via estreita do mandado de segurança.

Portanto, o ato combatido no writ se afigura revestido de legalidade, de modo a justificar a suspensão da eficácia da decisão impugnada. Por estes fundamentos, concedo o efeito suspensivo pleiteado. Comunique-se ao Juízo *a quo*. Publique-se. Intime-se a agravada (art. 527, V, do CPC).

Intimada a agravada, a mesma não compareceu oportunamente, ao MPF. São Paulo, 28 de março de 2007. Alda Basto Desembargadora Federal Relatora (Decisão publicada no DJU-A/IM de 20.04.2007, p. 909/910).

EXECUÇÃO FISCAL. INADIMPLÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA EMPRESA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE DO SÓCIO.

RECURSO ESPECIAL Nº 656.875 - SP (2004/0055313-6)

RELATORA: MINISTRA DENISE ARRUDA
 RECORRENTE: ROBERTO DIAS DA SILVA
 ADVOGADO: GUILHERME CEZAROTI E OUTROS
 RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
 PROCURADOR: ANNA CARLA AGAZZI E OUTROS
 DECISÃO

Recurso especial. Tributário. Execução fiscal. Inadimplência de obrigação tributária. Responsabilidade objetiva. Impossibilidade. Art. 135 do CTN. Aresto objurgado em descompasso com o entendimento firmado neste Superior Tribunal de Justiça. Violação do art. 535 do CPC não-configurada. Recurso parcialmente provido.

1. Trata-se de recurso especial interposto por ROBERTO DIAS DA SILVA, com fundamento no art. 105, III, *a e c*, da Constituição Federal, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

“AGRAVO - Execução fiscal - Exclusão de sócio - Hipótese de encerramento das atividades sem o cumprimento das obrigações com o Fisco, à época da sociedade - Inadmissibilidade - Decisão mantida - Recurso improvido.” (fl. 77)

O recorrente opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados, nos seguintes termos:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Alegação de omissões - Inexistência - Pretensão infringente - Os embargos de declaração não têm por finalidade o reexame da decisão judicial, e sim a eliminação de obscuridade, omissão ou contradição - Se o acórdão não está afetado por nenhum desses vícios, os embargos não podem ser recebidos - Rejeitaram os embargos.” (fl. 95)

Nas razões recursais, aponta o recorrente, além de dissídio jurisprudencial, contrariedade aos arts. 135, III, do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto 3.708/19, sustentando que não se admite a responsabilização pessoal do sócio-gerente tão-somente em razão do não-pagamento do tributo devido, deve ser comprovada a má-fé na gestão dos negócios.

Assim, o entendimento firmado pelo c. Tribunal de origem acerca da responsabilidade objetiva do sócio deve ser reformado nesta instância especial, porquanto divergente da jurisprudência dominante deste Tribunal Superior. Acrescenta que, na hipótese de não se considerar prequestionados os dispositivos legais apontados como violados, deve ser anulado o acórdão proferido em embargos de declaração, por ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil.

Apresentadas as contra-razões e inadmitido o recurso, vieram os autos a este Tribunal, em razão de provimento em agravo de instrumento.

É o relatório.

2. É pacífico, neste Tribunal, o entendimento de que não viola o 535 do CPC, tampouco nega prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia que lhe foi apresentada.

Na hipótese dos autos, ainda que o e. Tribunal *a quo* não tenha feito menção expressa aos dispositivos legais apontados como violados, decidiu a lide exatamente sobre o tema neles tratado, o que preenche o requisito do prequestionamento, pois a questão controvertida foi decidida na instância de origem, não obstante tenha o nobre julgador deixado de indicar explicitamente os dispositivos legais que sustentaram a decisão proferida.

3. Com relação à violação dos arts. 135, III, do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto 3.708/19 e ao alegado dissídio jurisprudencial, este Superior Tribunal de Justiça tem como pacífico o entendimento de que somente será possível o redirecionamento da execução à

pessoa do sócio-gerente nos casos em que houver provas de que esse agiu com excesso de mandato, infringência à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Isso porque se trata de responsabilidade subjetiva, não sendo motivo bastante à adoção da medida o simples inadimplemento das obrigações tributárias pela empresa executada.

Desse modo, equivocadamente decidiu o Tribunal de origem ao expressar o entendimento no sentido da prevalência da responsabilidade objetiva do sócio-gerente, no que concerne ao inadimplemento tributário:

“Conforme esclarecido pela exequente, a agravante encerrou suas atividades sem antes cumprir com suas obrigações como contribuinte. E o próprio agravante informa que eram cobrados ICMS referente a 12/91, 12/92 e 12/93, época em que estava ainda na sociedade. Somente a última parcela se referiria a época posterior ao desligamento.

Vem prevalecendo nos Tribunais o entendimento de que o sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada por substituição é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não-recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita.” (fls. 77-78)

Neste sentido, confirmam-se os recentes julgados deste Pretório:

“RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 14, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 6.938/81. OFENSA. NÃO-OCORRÊNCIA. SÓCIOS-GERENTES. RESPONSABILIDADE. ART. 135 DO CTN VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 7/STJ.

1. A responsabilidade objetiva prevista pelo art. 14, parágrafo único, da Lei n. 6.938/81, refere-se tão-somente à pessoa do “poluidor”, no caso, a sociedade limitada. Para fins de responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes, o que se deve levar em conta é o disposto no art. 135 do CTN.

2. A imputação da responsabilidade prevista no art. 135 do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à comprovação das demais condutas nele descritas: prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

3. Tendo o Tribunal *a quo* sido expresso em afirmar que não foi demonstrada nos autos nenhuma das hipóteses do art. 135 do CTN, faz-se necessário reexaminar o contexto fático-probatório dos autos para se chegar a entendimento diverso, o que, a teor da Súmula n.7/STJ, é vedado.

4. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não-provido.” (REsp 792.508/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 1º.2.2006, p. 514).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 557 DO CPC. E 135 DO CTN. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 338 DO CÓDIGO COMERCIAL E 32, II, 'B', DA LEI 8.934/94 NÃO CONFIGURADA. PREQUESTIONAMENTO AUSENTE. SÚMULA 282 STF. PRECEDENTES. - O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência dominante desta Corte, por isso não ocorre a alegada violação ao art. 557 do CPC. - O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa

somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra estatuto.

– A configuração do prequestionamento envolve a emissão de juízo decisório sobre a questão jurídica controvertida, não bastando a simples menção ou referência pelo acórdão recorrido dos dispositivos tidos por violados.

– Recurso especial conhecido, mas improvido.” (REsp 521.707/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 17.10.2005).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO. ATO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO SOCIAL, ESTATUTO, OU QUE REDUNDE NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CONDUTA DOLOSA OU CULPOSA. COMPROVAÇÃO.

I – A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o diretor, gerente ou representante de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não-pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração a lei, contrato social, estatuto, ou, ainda, que redunde na dissolução irregular da sociedade.

II – As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica. Portanto, dentre os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio-gerente, inclusive na hipótese de dissolução irregular da

sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa.

III – Precedentes: REsp nº 184.325/ES, Rel. p/ Acórdão Min. ELIANA CALMON, DJ de 02/09/2002 e REsp nº 260.524/RS, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 01/10/2001.

IV – Agravo regimental improvido.” (AgRg no REsp 739.717/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005, p. 151).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO JULGADO. INOCORRÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. INADIMPLEMENTO DE TRIBUTO. DEVER DE REQUERER AUTOFALÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. A simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora não configura, por si só, circunstância que acarrete a responsabilidade solidária dos terceiros, nomeadamente dos sócios-gerentes, pelos débitos tributários da empresa (art. 135 do CTN). Precedentes: REsp 505968/SC, 2ª Turma, Min. Peçanha Martins, DJ de 13.06.2005; REsp 228030/PR, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 13.06.2005.

3. A ofensa à lei, que pode ensejar a responsabilidade do sócio, nos termos do art. 135, III, do CTN, é a que tem relação direta com a obrigação tributária objeto da execução. Não se enquadra nessa hipótese o descumprimento do dever legal do administrador de requerer a

autofalência (art. 8º do Decreto-lei nº 7661/45).

4. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 644.092/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 5.9.2005).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. PRECEDENTES. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA.

1. Há de ser mantido o entendimento segundo o qual não é cabível o redirecionamento da execução quando não houver comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não sendo o simples não-recolhimento do tributo sendo suficiente para caracterizar infração à lei.

2. Precedentes desta Corte.

3. Agravo regimental a que se nega provimento." (AgRg no Ag 591.530/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 18.4.2005).

Portanto, configurada a violação dos arts. arts. 135, III, do Código Tributário Nacional e 10 do Decreto 3.708/19 e presente o dissenso pretoriano, merece reforma o acórdão impugnado.

4. Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso especial, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, para excluir o recorrente do pólo passivo da execução fiscal.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 18 de abril de 2007.

MINISTRA DENISE ARRUDA
(Decisão publicada no DJU de 24.04.2007, p. 350/351).

EMENTAS

IMPORTAÇÃO DE AERONAVE ATRAVÉS DE FEDERAÇÃO DESPORTIVA. UTILIZAÇÃO POR PESSOA FÍSICA. EVASÃO FISCAL CARACTERIZADA.

APELAÇÃO CÍVEL N. 1997.01.00.055708-7/DF

RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO
RELATOR (A): JUIZ FEDERAL MARK YSHIDA BRANDAO (CONVOCADO)
(Resolução 600-022 PRESI)

APELANTE: FEDERACAO AUTOMOBILISTICA DO DISTRITO FEDERAL

ADVOGADO: JOSE AUGUSTO OLIVEIRA SANTOS E OUTRO (A)

APELANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO
APELADO: OS MESMOS

Ementa

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. GARANTIA DO JUÍZO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. PESSOA JURÍDICA DE NATUREZA DESPORTIVA. ISENÇÃO. ART. 13 DA LEI 7.752/89. SITUAÇÃO DE FATO DIVERGENTE. EVASÃO FISCAL CONFIGURADA. LEGALIDADE DO TÍTULO EXECUTIVO.

1. Não há ausência de garantia da execução quando, na ocasião da penhora, o bem foi avaliado em valor suficiente para cobrir o valor original do débito e os acréscimos legais.

2. É concedida isenção do imposto de importação à pessoa jurídica de natureza desportiva na aquisição de equipamentos e materiais desportivos de fabricação estrangeira, sem qualidades e características similares nacionais, para

uso próprio, conforme dicção literal do art. 13 da Lei 7.752/89.

3. Ocorre evasão fiscal ilícita, quando o contribuinte procura furta-se do pagamento de tributo por prática de atos ilícitos, utilizando-se de fraude, simulação ou outro tipo de impostura tendente a fugir da devida tributação.

4. Situação em que pessoa física não abrangida pela isenção do imposto de importação adquire veículo com seu dinheiro e para seu uso, utilizando-se do nome de pessoa jurídica beneficiária da isenção para a transação, demonstra a tentativa de se esquivar do pagamento da exação e configura a hipótese de evasão ilícita, confirmando a legalidade do título executivo.

5. Apelações da União e da embargada a que se nega provimento.

Acórdão

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento às apelações da União e da embargada, nos termos do voto do Relator.

Brasília/DF, 17 de novembro de 2006.

Juiz Federal Mark Yshida Brandão

Relator convocado

(Ementa publicada no DJU II de 11.12.2006, p. 119).

CRÉDITO DE ICMS. DECISÃO JUDICIAL RECONHECENDO QUE A OPERAÇÃO ANTERIOR ERA ISENTA. ESTORNO ANTES DA HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 598.936 - RS (2003/0185186-2)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR: MARISA KAMINSKI

MARQUES PINTO E OUTROS
RECORRIDO: PAGLIARIN E COMPANHIA LTDA
ADVOGADO: EDUARDO ANTÔNIO FELKL KUMMEL E OUTROS
INTERES.: MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
EMENTA
TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITOS DE ENTRADA. ESTORNO. DECISÃO JUDICIAL QUE RECONHECEU ISENTA A OPERAÇÃO QUE GERARA OS CRÉDITOS APÓS A ESCRITURAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DE HOMOLOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. No lançamento por homologação, realizado o pagamento antecipado pelo contribuinte, dispõe o fisco do prazo de cinco anos para homologar o que foi pago ou lançar a diferença caso o pagamento tenha sido efetuado a menor.

2. O pagamento realizado nos termos do art. 150 do CTN somente se torna definitivo após a homologação expressa da autoridade fiscal ou o decurso de cinco anos sem manifestação do Fisco, quando se opera a homologação tácita do pagamento antecipado pelo contribuinte.

3. Na hipótese, o contribuinte escriturou créditos de ICMS de 1995 a 1998 em virtude da aquisição de mercadorias tributadas pelo imposto e fez o pagamento levando em conta o aproveitamento desses valores em sua escrita fiscal. Posteriormente, teve seus créditos glosados e foi notificado para pagar a diferença, já que a operação que havia gerado os créditos foi declarada isenta por decisão judicial transitada em julgado.

4. Embora entendesse o Fisco, à época da escrituração dos créditos, que as operações com embalagens personalizadas

eram tributadas pelo imposto, esse fato, por si só, não retira do Fisco o direito de recusar homologação ao pagamento antecipado pelo contribuinte, ainda que a mudança de entendimento tenha sido forçada por decisão judicial posterior à escrituração dos créditos e seu conseqüente aproveitamento.

5. É viável o estorno dos créditos, assim como o lançamento de ofício da diferença apurada, realizado no prazo de cinco anos de que dispunha o Fisco para homologar o pagamento antecipado pelo contribuinte, em estrita observância ao art. 150, *caput* e § 4º, do CTN.

6. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentaram oralmente Dr. RICARDO VOLLBRECHT (protestará por Juntada), pela parte: RECORRIDO: PAGLIARIN E COMPANHIA LTDA.

Brasília, 21 de novembro de 2006 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

(Ementa publicada no DJU de 27.02.2007, p. 241).

RETENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO-REALIZAÇÃO EM DECORRÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL VIGENTE À ÉPOCA. IMPOSSIBILIDADE DE POSTERIOR COBRANÇA DO TOMADOR DE SERVIÇO.

IV - APELAÇÃO CIVEL 2004.51.01.012139-3

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO JOSE NEIVA/NO AFAST. RELATOR

APELANTE: GLOBEX UTILIDADES S/A
ADVOGADO: RENATO CORTES NETO E OUTROS

APELADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: AUGUSTO FREDERICO C DO C SOUTO MAIOR

ORIGEM: PRIMEIRA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200451010121393)

Ementa

TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. APLICAÇÃO DO §3º DO ART. 515 DO CPC. DEPÓSITO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ART. 151, II, DO CTN. INTERESSE DE AGIR. LEI Nº 9.711/98. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DAS NOTAS FISCAIS OU FATURAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, EXECUTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÁODE-OBRA. LIMINARES E SENTENÇAS DE MÉRITO FAVORÁ-VEIS ÀS PRESTADORAS DE SERVIÇO IMPEDINDO A RETENÇÃO POR PARTE DO TOMADOR. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 100/2003. ART. 186, INCISO I. RESPONSABILIDADE DAS PRESTADORAS DE SERVIÇO.

1. A sentença recorrida julgou extinto o processo, sem exame do mérito, por ausência de interesse de agir. Nestes casos, o tribunal pode julgar desde logo a lide, se a causa estiver em condições de imediato julgamento (§3º do art. 515 do CPC), como ocorre no caso concreto.

2. O depósito em Juízo do montante integral discutido na presente ação anulatória é um direito subjetivo da parte autora para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ressalte-se que a propositura de execução fiscal não obsta o exercício da faculdade do depósito integral tendente à suspensão da exigibilidade. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Assentou a eminente Ministra Eliana Calmon que, “se a ação anulatória está acompanhada de depósito integral do devido, não há possibilidade de prosseguir-se com a execução que fica paralisada, se já ajuizada, ou há empecilho para a sua propositura, se o depósito, na anulatória, anteceder à execução” (REsp 174.000/RJ, DJ 25/06/2001).

3. No caso presente, as execuções fiscais foram propostas em 28/03/2005 (processo nº 2005.51.01.502094-7 – 4a VFEF), 05/04/2005 (processo nº 2005.51.01.502076-5 – 4a VFEF) e 30/03/2005 (processo nº 2005.51.01.509048-2 – 6a VFEF), e o depósito integral do crédito correspondente ao valor total das NFLDs 35.492.739-6, 35.492.740-0, 35.492.744-2, 35.492.746-9 e 35.492.823-6 realizado em 21/06/2005, razão pela qual encontram-se suspensas as execuções fiscais n.ºs 2005.51.01.502094-7 e 2005.51.01.502076-5, sendo certo que a de n.º 2005.51.01.509048-2 aguarda manifestação do INSS sobre o depósito judicial efetivado nestes autos.

4. A parte autora (tomadora de serviços) foi autuada por não ter efetuado, nos termos da Lei nº 9.711/98, a retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais, faturas e recibos relativos a serviços que lhe foram prestados por empresas mediante cessão de mão-de-obra, abrangendo o lançamento fiscal as competências 02/99 a 04/2001.

5. Na presente ação, não se insurge a autora contra o mecanismo de arrecadação previsto na Lei nº 9.711/98, sendo certo que a retenção de 11% somente deixou de ser efetivada em razão de liminares e sentenças de mérito favoráveis às prestadoras de serviço, impedindo a aludida retenção. Dessa forma, não se mostra lícita a cobrança pelo INSS do percentual de 11% sobre valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, executados mediante cessão de mão-de-obra, no período em que ainda vigoravam as decisões judiciais, cabendo ressaltar que a parte autora não recebeu intimação judicial comunicando a cassação ou reforma das aludidas decisões, apenas tomando ciência de tal fato com o recebimento dos ofícios enviados pelo INSS.

6. Deixando o tomador de serviços de fazer a retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, por força de medida judicial, não pode ser obrigado a efetuar o recolhimento dos valores correspondentes, no caso de cassação da referida medida.

7. Ademais, a exigência fiscal seria descabida diante da Instrução Normativa nº 100/2003 (art. 186, inciso I). Havendo decisões judiciais à época vedando a aplicação da retenção pela tomadora de serviços, a prestadora de serviços será a única responsável pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração da mão-de-obra utilizada na prestação de serviços, em virtude da revogação das liminares, o que impõe a anulação dos lançamentos tributários que originaram as NFLDs n.ºs 35.492.739-6, 35.492.740-0, 35.492.744-2, 35.492.746-9 e 35.492.823-6.

8. Apelo conhecido e provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os presentes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª. Região, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do Relatório e do Voto, que ficam fazendo parte do presente julgado.

Rio de Janeiro, 13 de fevereiro de 2007 (data do julgamento).

JOSÉ ANTONIO LISBÔA NEIVA

Juiz Federal Convocado

(Ementa publicada no DJU II de 02.03.2007, p. 351).

PIS. COFINS. RECEITA DE ADMINISTRAÇÃO DE SHOPPING CENTER. ALUGUEL PERCENTUAL. DIVERGÊNCIA ENTRE DAS TURMAS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. INCIDÊNCIA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 662.978 - PE (2005/0175323-9)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: CLÁUDIA APARECIDA

DE SOUZA TRINDADE E OUTROS

EMBARGADO: SHOPPING CENTER TA-

CARUNA S/A

ADVOGADO: NÍVEA BEZERRA CAVAL-

CANTI BOECKMANN E OUTRO

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. VALORES RECEBIDOS POR ADMINISTRAÇÃO DE SHOPPING CENTER A TÍTULO DO DENOMINADO "ALUGUEL PERCENTUAL". TRIBUTAÇÃO EM RAZÃO DE PIS E COFINS. POSSIBILIDADE. CARACTERIZAÇÃO DE DISSENSO PRETORIANO. ACÓRDÃO PARADIGMA QUE EXAMINA SITUAÇÃO SEMELHANTE A

VERSADA NOS AUTOS. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA ACOLHIDOS.

1. Em exame embargos de divergência manejados pela Fazenda Nacional, em oposição a acórdão que, ao apreciar o recurso especial adotou exegese segundo a qual, sobre o valor de aluguel percentual pago pelos lojistas à administração de *shopping center*, não há possibilidade de tributação em razão do PIS e da COFINS. Na decisão que admitiu o apelo, a controvérsia mereceu o resumo seguinte:

"A Fazenda Nacional, em sede de Embargos de Divergência, alega (fls. 407/408):

"Trata-se de acórdão da 2ª Turma deste Superior Tribunal de Justiça que entendeu que 'não há base imponible para a incidência do PIS e da COFINS pela empresa que administra *shopping center* sobre o valor pago pelos lojistas, a título de aluguel percentual pela ocupação das unidades comerciais', em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEI 9.718/98. SHOPPING CENTER. ADMINISTRAÇÃO. BASE IMPONÍVEL. INOCORRÊNCIA.

1. Não há base imponible para a incidência do PIS e da COFINS pela empresa que administra *shopping center* sobre o valor pago pelos lojistas, a título de aluguel percentual pela ocupação das unidades comerciais. Precedente da Turma: RESP 178.908/CE, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ de 11.12.2000.

2. Recurso especial provido.

Contudo, o referido aresto encontra-se divergente do acórdão da 1ª Turma, proferido no RECURSO ESPECIAL Nº 693.175/SP (2004/0134144-0), O Relator: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, julgado em 18 de agosto de 2005 e publicado em 03 de outubro de 2005, no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO. SHOPPING CENTER. ALUGUEL DE LOJAS E COMERCIALIZAÇÃO DE IMÓVEIS. COFINS. INCIDÊNCIA.

1. Está pacificado o entendimento segundo o qual as receitas decorrentes de atividade de venda e locação de bens imóveis sujeitam-se à incidência da COFINS, por integrarem esses valores o faturamento da empresa, compreendido como o resultado econômico da atividade empresarial exercida. Precedentes: REsp nº 662.397/PE, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ de 01/02/2005; AgRg no AG nº 596.805/PR, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 28/02/2005 e EDcl no Ag Rg no REsp nº 624.695/PE, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 02/05/2005.

II. Recurso especial improvido.

2. A divergência que se entende instalada se refere à pretendida incidência de PIS e COFINS sobre o denominado "aluguel percentual" recebido por administradores de shoppings.

3. No contrato de aluguel percentual, que incide sobre o faturamento bruto gerado pela atividade comercial do lojista, é estabelecido percentual a ser pago à empresa administradora ou proprietária do shopping. Contudo, o valor que o *shopping* recebe não foi objeto, em momento anterior, de tributação do PIS e da COFINS, no âmbito da própria empresa contribuinte. Em verdade, o percentual aplicado é, apenas, uma técnica ajustada para apurar o valor do aluguel.

4. O fato, por si só, de ser adotado mecanismo incomum (o de percentual sobre o faturamento do locatário) para apurar o valor do aluguel devido não influi na relação jurídica tributária. Há, não se pode obscurecer uma receita para o *shopping center*. Pouco importa que a apuração dessa receita seja feita em forma de percentual ou fixo. O que há de ser considerado é o fato

de que o lojista efetua o pagamento de um aluguel ao *shopping center*, em período mensal, em decorrência de um contrato de natureza específica que foi celebrado.

5. Nesse contexto, é de direito que prevalea a tese dos acórdãos apresentados como paradigmas, isto é, de que há incidência do PIS/COFINS sobre os valores recebidos pelos *shopping centers*, a título de aluguel dos lojistas, seus inquilinos.

6. Embargos de divergência acolhidos. Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencida a Sra. Ministra Eliana Calmon, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília (DF), 08 de novembro de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO
Relator

(Ementa publicada no DJU de 05.03.2007, p. 255).

VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DOS REFERIDOS CRÉDITOS. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO DO CONFAZ. INCONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.312-3 (496)
PROCED.: MATO GROSSO

RELATOR: MIN. EROS GRAU
REQTE.(S): GOVERNADOR DO DISTRITO FEDERAL

ADV. (A/S): PG-DF - MARIA DOLORES SERRA DE MELLO MARTINS E OUTRO(A/S)

REQDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DE MATO GROSSO

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 16.11.2006.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETO N. 989/03, EDITADO PELO GOVERNADOR DO ESTADO DO MATO GROSSO. USURPAÇÃO DA COMPETÊNCIA DO SENADO FEDERAL PARA FIXAR A ALÍQUOTA DO ICMS, NOS TERMOS DO PRECEITO DO ARTIGO 155, § 2º, INCISOS IV E V, DA CB/88. ICMS. IMPOSTO NÃO-CUMULATIVO. A CONCESSÃO UNILATERAL DE BENEFÍCIOS FISCAIS, SEM A PRÉVIA CELEBRAÇÃO DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL, AFRONTA AO DISPOSTO NO ARTIGO 155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O decreto n. 989/03, do Estado do Mato Grosso, considera como não tendo sido cobrado o ICMS nas hipóteses em que a mercadoria for adquirida nos Estados do Espírito Santo, de Goiás, de Pernambuco e no Distrito Federal.

2. O contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. O crédito há de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente corresponder o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que,

no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7% autorizada ao contribuinte mato-grossense.

3. Pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que a concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a LC 24/75, afronta ao disposto no artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Precedentes.

4. Ação direta julgada procedente para declarar inconstitucional o decreto n. 989/2003, do Estado do Mato Grosso.

(Ementa publicada no DJU de 09.03.2007, p. 25).

COFINS. LEI N. 9718/98. AÇÃO RESCISÓRIA. MEDIDA CAUTELAR PARA AFASTAR OS EFEITOS DA DECISÃO RESCINDENDA. AFASTAMENTO DA SÚMULA N. 343 DO STF.

MEDIDA CAUTELAR Nº 2006.01.00.012236-4/MG

Processo na Origem: 200601000103782

RELATOR(A): DESEMBARGADOR FEDERAL LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA

REQUERENTE: NACIONAL COMERCIO E EMPREENDIMIENTOS LTDA

ADVOGADO: CIBELE MARGARIDA DE PAULA CAMPOLINA E OUTRO(A)

REQUERIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR INCIDENTAL À AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. § 1º DO ART. 3º DA LEI 9.718/98. RECEITA BRUTA. FATURAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. CPC, ART. 485, INCISO IX.

INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 343 DO STF. INCONSTITUCIONALIDADE POSTERIOR DECLARADA PELO STF. PRESENÇA DO *FUMUS BONI IURIS* E DO *PERICULUM IN MORA*. PEDIDO PROCEDENTE.

1. A medida cautelar tem o objetivo de assegurar o resultado útil do processo principal, sendo indispensável a presença simultânea do *periculum in mora* e do *fumus boni iuris* para a sua procedência. Presentes os dois requisitos, julga-se procedente o pedido.

2. "O entendimento predominante nesta Corte é o de que a Súmula n. 343/STF não impede o julgamento da rescisória em que a alegada violação, pelo julgado rescindendo, for a dispositivo da Constituição." AR 1999.01.00.011479-0/DF. Preliminar que se rejeita.

3. O Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que contribuições para o custeio da seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária quando inseridas nas hipóteses do art. 195, inciso I, da Constituição Federal. Lei complementar somente é exigível na hipótese do § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, no caso de instituição de novas fontes para o custeio da seguridade social (RE n. 146733).

4. Prevalece, portanto, a fim de determinação da base de cálculo da COFINS, o art. 2º da Lei Complementar 70/91, que considera faturamento somente a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Precedentes deste Tribunal.

5. Pedido procedente.

ACÓRDÃO

Decide a Seção, à unanimidade, julgar procedente o pedido.

4ª Seção do TRF da 1ª Região - 14/02/2007.

Desembargador Federal LEOMAR AMORIM
Relator

(Ementa publicada no DJUA II de 09.03.2007, p. 4).

PIS. COFINS. REGIME CUMULATIVO. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. ENERGIA ELÉTRICA. PREÇO PREDETERMINADO. CLÁUSULA DE REAJUSTE. REQUISITOS DO ART. 10, XI, B, DA LEI 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 658/06. ILEGALIDADE.

REMESSA EX OFFICIO EM MS N. 2005.36.00.012532-2/MT

RELATOR (A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO IMPETRANTE: ITIQUIRA ENERGETICA S/A

ADVOGADO: LEONARDO RANDAZZO NETO E OUTROS(AS)
IMPETRADO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO

REMETENTE: JUIZO FEDERAL DA 2A VARA - MT
EMENTA

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. PERMANÊNCIA NO REGIME DA CUMULATIVIDADE. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE BENSE SERVIÇOS. ENERGIA ELÉTRICA. PREÇO PREDETERMINADO. CLÁUSULA DE REAJUSTE. REQUISITOS DO ART. 10, XI, B, DA LEI 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 658/06. INADEQUAÇÃO. COMPENSAÇÃO. TAXA SELIC.

1. A Secretaria da Receita Federal, ao editar as INs SRF 468/04 e 658/06, impediu que contratos, embora se

subsumindo as hipóteses previstas na Lei 10.833/03, usufruam o regime da cumulatividade, uma vez que alterou o conceito de preço predeterminado, ao entender que a mera atualização monetária acarreta mudança no preço.

2. O preço predeterminado em contrato não perde sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833/03, fosse não abarcar, na hipótese em estudo, os contratos com preço pre-estabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que não se confunde com o preço predeterminado.

3. Essa desclassificação da natureza jurídica dos contratos com preço pré-estabelecido pela Receita Federal encontra óbice na inadequação do veículo utilizado: a instrução normativa.

4. Diante da evolução da legislação reguladora da compensação tributária, resta autorizada a compensação de créditos decorrentes do recolhimento indevido a título de PIS e COFINS na sistemática da não-cumulatividade, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC, com qualquer tributo arrecadado e administrado pela Secretaria da Receita Federal, ainda que o destino das arrecadações seja outro, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

5. Remessa oficial a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do voto da Relatora. Brasília/DF, 27 de fevereiro de 2007.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora
(Ementa publicada no DJU II de 09.03.2007, p. 160/161).

CSLL. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ABRANGÊNCIA DO ART. 149, § 2º, I, DA CF/88. EC N. 33/2001.

AC - 375566/CE - 2004.81.00.015705-4
RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO GADELHA

ORIGEM: 10ª Vara Federal do Ceará
APTE: NOLEM COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA

ADV/PROC: SILVIA PAULA ALENCAR DINIZ e outro

APDO: FAZENDA NACIONAL
EMENTA

TRIBUTÁRIO. CSLL. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, §2º, I, DA CF.

I - O art. 149, §2º, I, da CF, acrescentado pela Emenda Constitucional 33/2001, ao dizer que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas oriundas de exportação, não quis restringir o seu alcance às contribuições cobradas sobre a receita bruta, mas apenas que os valores auferidos pelo contribuinte em face de tais operações devem ser excluídos da tributação. Abrange, assim, a CSLL, de cuja base de cálculo (lucro líquido) afastar-se-á o montante decorrente da venda de produtos para o exterior.

II - Apelação provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do voto do Relator e notas taquigráficas

que integram o presente julgado. Recife, 26 de outubro de 2006 (data do julgamento). Desembargador Federal Edilson Nobre (Convocado) Relator (Ementa publicada no DJU II de 13.03.2007, p. 522).

PIS E COFINS IMPORTAÇÃO.

LEI Nº 10.865/2004.

INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. RECONHECIMENTO PELO PLENÁRIO DO TRF 4ª REGIÃO.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AC Nº 2004.72.05.003314-1/SC

RELATOR: Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

APELANTE: IND/ DE RELOGIOS HERWEG S/A

ADVOGADO: Celso Meira Junior e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

EMENTA

INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – PIS E COFINS – IMPORTAÇÃO – ART. 7º, I, DA LEI Nº 10.865/2004.

1 – A Constituição, no seu art. 149, § 2º, III, a, autorizou a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de bens ou serviços, com alíquotas *ad valorem* sobre o valor aduaneiro.

2 – Valor aduaneiro é expressão técnica cujo conceito encontra-se definido nos arts. 75 a 83 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que instituiu o

novo Regulamento Aduaneiro.

3 – A expressão “*acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições*”, contida no inc. I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro, como tal considerado aquele empregado para o cálculo do imposto de importação, violando o art. 149, § 2º, III, a, da Constituição.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, vencidos os Desembargadores Federais Néfi Cordeiro, Maria Lúcia Luz Leiria, Vilson Darós e Marga Barth Tessler, declarar a inconstitucionalidade da expressão “*acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições*”, constante do inc. I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 22 de fevereiro de 2007.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

Relator
DE 14.03.2007

IOF. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 150, VI, C, CF/88. AFASTAMENTO DO DECRETO N. 2219/97.

PROC.: 1999.61.00.024825-0 AMS 208215

ORIG.: 13 Vr SAO PAULO/SP

APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

APDO: HOSPITAL ALEMAO OSWALDO CRUZ

ADV: RICARDO LACAZ MARTINS

REMTE: JUIZO FEDERAL DA 13 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES / TERCEIRA TURMA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CF. ART. 14 DO CTN. DECRETO 2.219/97.

1. Para gozar da imunidade estipulada no art. 150, os contribuintes devem ser entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Devem, ainda, preencher os requisitos estipulados no art. 14 do CTN.

2. Enquadrando-se nos patamares estabelecidos, a instituição tem direito à imunidade, não podendo, o ente público, exigir dela outros pressupostos além desses já previstos em lei.

3. O parágrafo segundo do art. 25 do Decreto 2.219/97 expressamente faz incidir o IOF sobre as operações financeiras das entidades de assistência social.

4. O Decreto 2.219/97, entretanto, contém uma visão distorcida sobre as aplicações financeiras realizadas pelas instituições sem fins lucrativos.

5. A pessoa jurídica não pode ter como

finalidade ou objetivo lucrar, mas isso não significa que esteja impedida de otimizar suas atividades, auferindo renda que possa ser revertida para proveito e incremento da própria instituição.

6. O STF pacificou o entendimento de que a imunidade tributária do art. 150, VI, c, da CF se estende às entidades assistenciais relativamente ao IOF.

7. Apelação da União Federal e Remessa oficial desprovidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 07 de fevereiro de 2007

(Ementa publicada no DJU II de 14.03.2007, p. 243).

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA. BAIXA DO TERMO DE RESPONSABILIDADE E DA FIANÇA.

PROC.: 1999.61.04.009047-1 AMS 212571

ORIG.: 1 Vr SANTOS/SP

APTE WESTFALIA SEPARATOR DO BRASIL LTDA

ADV: ANDREA DE TOLEDO PIERRI

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

RELATOR: JUÍZA FED. CONV. ELIANA MARCELO / TERCEIRA

TURMA

EMENTA
ADMINISTRATIVO. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. IMPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTO. DESCUMPRIMENTO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE AFRONTA AO REGIME. NACIONALIZAÇÃO DO BEM. BAIXA DO TERMO DE RESPONSABILIDADE E DA FIANÇA.

1. Discute-se o direito à baixa do Termo de Responsabilidade e respectiva fiança, em virtude da nacionalização dos bens importados em regime de admissão temporária.

2. Foi concedido o regime especial de Admissão Temporária à impetrante, para o período de 19/07/1996 a 20/01/1997, oportunidade em que a impetrante assumiu o Termo de Responsabilidade, ofertando a Fiança. Em dezembro de 1996, portanto, dentro do período em que vigia o regime, propôs a prorrogação do prazo de 180, pedido que foi indeferido apenas em 19 de junho de 1997, com a sua ciência em 01/07/1997.

3. A prorrogação do prazo de permanência dos bens no país sob o regime em comento foi requerida dentro do prazo concedido pela lei e antes de sua expiração. A Administração ao conhecer do pedido indeferiu-o, porém, apenas em junho de 1997. Entre a notificação da impetrante do indeferimento e o pedido para a nacionalização do bem, decorrido prazo inferior a trinta dias, não há que se falar em multa, pois não houve o descumprimento do regime, conforme dicção do art. 307 do Regulamento Aduaneiro.

4. Supondo-se o alegado descumprimento do prazo do regime de admissão temporária, o que não ocorreu, tendo a impetrante nacionalizado o bem, com o pagamento dos tributos federais

incidentes sobre os atos de importação, não há porque impedir a baixa do Termo de Responsabilidade e da Fiança, porquanto tais instrumentos garantem o débito tributário, que, na espécie, afigura-se inexistente.

5. Apelação provida para que seja baixado o Termo de Responsabilidade e a Fiança.

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, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 14 de fevereiro de 2007. (data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU II de 14.03.2007, p. 250).

ART. 19 DA LEI Nº 11.033/2004. EXIGÊNCIA DE CERTIDÕES PARA RECEBIMENTO DE PRECATÓRIO. CRIAÇÃO DE REQUISITO NÃO PREVISTO NO ART. 100 DA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.453-7

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA: MIN. CÁRMEN LÚCIA

REQTE.(S): CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL
 ADV. (A/S): ROBERTO ANTÔNIO BUSATO
 REQDO.(A/S): PRESIDENTE DA REPÚBLICA

ADV. (A/S): ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

REQDO.(A/S): CONGRESSO NACIONAL
 INTDO.(A/S): ASSOCIAÇÃO DOS ADVOGADOS DE SÃO PAULO - AASP

ADV.(A/S): MARCIO KAYATT
Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto da Relatora. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente) e o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Falaram, pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. Francisco Rezek e, pela Advocacia-Geral da União, o Ministro Álvaro Augusto Ribeiro Costa. Plenário, 30.11.2006.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRECATÓRIOS. ART. 19 DA LEI NACIONAL Nº 11.033, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2004. AFRONTA AOS ARTS. 5º, INC. XXXVI, E 100 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

1. O art. 19 da Lei n. 11.033/04 impõe condições para o levantamento dos valores do precatório devido pela Fazenda Pública.
2. A norma infraconstitucional estatuiu condição para a satisfação do direito do jurisdicionado - constitucionalmente garantido - que não se contém na norma fundamental da República.
3. A matéria relativa a precatórios não chama a atuação do legislador infraconstitucional, menos ainda para impor restrições que não se coadunam com o direito à efetividade da jurisdição e o respeito à coisa julgada.
4. O condicionamento do levantamento do que é devido por força de decisão judicial ou de autorização para o depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatório judicial, estabelecido pela norma questionada, agrava o que vem estatuído como dever da Fazenda Pública em face de obrigação que se tenha reconhecido judicialmente em razão e nas condições estabeleci-

das pelo Poder Judiciário, não se mesclando, confundindo ou, menos ainda, frustrando pela existência paralela de débitos de outra fonte e natureza que, eventualmente, o jurisdicionado tenha com a Fazenda Pública.

5. Entendimento contrário avilta o princípio da separação de poderes e, a um só tempo, restringe o vigor e a eficácia das decisões judiciais ou da satisfação a elas devida.

6. Os requisitos definidos para a satisfação dos precatórios somente podem ser fixados pela Constituição, a saber: a requisição do pagamento pelo Presidente do Tribunal que tenha proferido a decisão; a inclusão, no orçamento das entidades políticas, das verbas necessárias ao pagamento de precatórios apresentados até 1º de julho de cada ano; o pagamento atualizado até o final do exercício seguinte ao da apresentação dos precatórios, observada a ordem cronológica de sua apresentação.

7. A determinação de condicionantes e requisitos para o levantamento ou a autorização para depósito em conta bancária de valores decorrentes de precatórios judiciais, que não aqueles constantes de norma constitucional, ofende os princípios da garantia da jurisdição efetiva (art. 5º, inc. XXXVI) e o art. 100 e seus incisos, não podendo ser tida como válida a norma que, ao fixar novos requisitos, embaraça o levantamento dos precatórios.

8. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente. (Ementa publicada no DJU de 16.03.2007, p. 20).

**TAXA DE HABILITAÇÃO DE
TELEFONE CELULAR. ICMS.
INCIDÊNCIA. ILEGALIDADE DO
CONVÊNIO ICMS N. 69/98.**

RECURSO ESPECIAL Nº 769.569 - MS
(2005/0119350-7)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO
ZAVASCKI

RECORRENTE: AMERICEL S/A

ADVOGADO: MARCELO BRUN BUCKER
E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DE MATO GROS-
SO DO SUL

PROCURADOR: VANELI FABRÍCIO DE
JESUS GOULIOURAS E OUTROS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPE-
CIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMEN-
TO. SÚMULA 211/STJ. TRIBUTÁRIO.
ICMS. CONVÊNIO ICMS 69/98. LC
87/96, ART. 2º, II. TAXA DE HABILITA-
ÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-INCIDÊNCIA
DO ICMS.

1. A falta de prequestionamento da
questão federal, a despeito da oposição
de embargos de declaração, impede o
conhecimento do recurso especial (Sú-
mula 211 do STJ).

2. A atividade de habilitação de telefone
móvel celular não se enquadra no concei-
to de serviço de telecomunicação do art.
2º, III, da Lei Complementar 87/96 para
fins de incidência de ICMS, sendo ilegí-
tima a inserção dos valores pagos a esse
título na base de cálculo do tributo, como
o fez o Convênio ICMS 69/98. Preceden-
tes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

3. Recurso especial parcialmente conhe-
cido e, nessa parte, provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que
são partes as acima indicadas, decide a

Egrégia Primeira Turma do Superior Tri-
bunal de Justiça, por unanimidade, co-
nhecer parcialmente do recurso especial
e, nessa parte, dar-lhe provimento, nos
termos do voto do Sr. Ministro Relator.
Os Srs. Ministros Denise Arruda, Fran-
cisco Falcão e Luiz Fux votaram com
o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasion-
almente, o Sr. Ministro José Delgado.
Assistiu ao julgamento a Dra. CAMILA
GONÇALVES DE OLIVEIRA pela parte
recorrente: AMERICEL S/A.
Brasília, 1º de março de 2007.
(Ementa publicada no DJU de
19.03.2007, p. 287/288).

ISS. SERVIÇOS GRATUITOS.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO.

MULTA MANTIDA.

APELAÇÃO CÍVEL

Nº ACÓRDÃO: 1313/2007

Nº DO PROCESSO: 2006200794

Nº DO FEITO: 0198/2006

PROCEDÊNCIA: 12ª VARA CÍVEL

GRUPO: IV - 1ª CÂMARA CÍVEL

RELATORA: DESA. CLARA LEITE DE
REZENDE

REVISOR: DES. JOSÉ ALVES NETO

MEMBRO: DESA. MADELEINE ALVES
DE SOUZA GOUVEIA

PROCURADORA: DRA. MARIA CREU-
ZA BRITO DE FIGUEIREDO

APELANTE: MUNICÍPIO DE ARACAJU
PROC. MUNICÍPIO: GEILSA ALVES

ALMEIDA - OAB: 1621/SE

APELADO: A. L. SANTOS LTDA - COLÉ-
GIO BRASÍLIA

ADVOGADO: JOSÉ FABIANO ALVES -
OAB: 822/SE

EMENTA:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓ-
RIA DE DÉBITO FISCAL. PRELIMINAR

DE CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE PERÍCIA. NÃO-ATENDIMENTO AO CHAMAMENTO JUDICIAL. IMPROCEDÊNCIA. ISS. SERVIÇOS GRATUITOS. INEXISTÊNCIA DE BASE TRIBUTÁVEL. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS RESPECTIVAS. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA. I - INERTE O APELANTE-RÉU QUANDO OPORTUNIZADO O EXERCÍCIO DO DIREITO PROCESSUAL DE PRODUÇÃO DE PROVAS, IMPROCEDENTE A ALEGAÇÃO DE NULIDADE DA SENTENÇA POR CERCEAMENTO DE DEFESA; II - NO MÉRITO, DIANTE DA INEXISTÊNCIA DE BASE TRIBUTÁVEL POR GRATUIDADE DOS SERVIÇOS EDUCACIONAIS AO ALUNO BOLSISTA, CONFORME COMPROVAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL, HÁ DE SER INDEFERIDO O PLEITO DE REFORMA DA SENTENÇA QUE ANULA AUTO DE INFRAÇÃO QUE ARBITRA BASE DE CÁLCULO DE ISS EM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS EDUCACIONAIS PRESTADOS A TÍTULO GRATUITO COM FULCRO NO ART. 148 DO CTN. III - A DESPEITO DE AUSÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL (RECOLHIMENTO DO IMPOSTO) PERSISTE A ACESSÓRIA (EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS) COM A RESPECTIVA IMPOSIÇÃO DE MULTA, EM RAZÃO DO SEU DESCUMPRIMENTO (§3º DO ART. 113 DO CTN C/C O ART. 124 DO CTMA). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO EM PARTE. À UNANIMIDADE.

Conclusão:

Acorda o grupo IV da Primeira Câmara Cível, sob a presidência da Desembargadora Clara Leite de Rezende, por unanimidade, prover parcialmente o recurso interposto, nos termos do voto proferido pela Excelentíssima Relatora.

Vistos, relatados e discutidos estes autos da apelação cível nº 0198/2006, onde figuram como parte as acima indicadas. (Ementa publicada no DJ/SE de 21.03.2007, p. 5).

CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

MUNICÍPIO DO GUARUJÁ.

INSTITUIÇÃO POR EDITAL.

ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE VALORIZAÇÃO DO IMÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA.

APELAÇÃO CÍVEL COM REVISÃO nº 597.221-5/7-00

Voto nº 03837

Comarca: Guarujá

Recte.: Juízo *ex officio*

Apelantes: Cláudio Seiki Ikehara e outros

Advogado: Guilherme Cezaroti

Apelados: Prefeitura do Município do Guarujá e outro

Advogado: Frederico Antonio Gracia

Ementa

APELAÇÃO – Contribuição de Melhoria – Preliminar argüida pela impetrada de inadequação da via eleita rejeitada – Construção de rede coletora de esgoto, coletor tronco, estações elevatórias e emissão de recalque na Bacia II, do Município do Guarujá – Obra baseada no Edital nº 001/99 – Instituição do tributo sem previsão legal, infringindo o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal, e art. 82 do Código Tributário Nacional – Impetrada que não demonstrou que a obra valorizou o imóvel do impetrante – Ilegalidade da cobrança do tributo – Incompetência da Câmara para declarar a inconstitucionalidade da Lei Complementar Municipal nº 028/97 a teor do art. 97 da Constituição Federal

e art. 481 do CPC – Recurso voluntário dos impetrantes parcialmente provido, apenas para declarar a nulidade do lançamento, e improvidos os recursos oficial e da impetrada.

Acordam, em Décima Quinta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferir a seguinte decisão: 'DERAM PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO DOS IMPETRANTES E NEGARAM PROVIMENTO AOS RECURSOS OFICIAL E DA IMPETRADA, V.U.', de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Desembargadores RODRIGUES DE AGUIAR (Presidente, sem voto), RODRIGO ENOUT e ERBETTA FILHO.

São Paulo, 19 de outubro de 2006.

Osvaldo Capraro

Relator

(Ementa publicada no DOE de 23.03.2007).

TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TFA. DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELÉTRICA. SUJEIÇÃO PASSIVA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2005.71.00.007696-1/RS

RELATORA : Juíza VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA

APELANTE : INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS – IBAMA

ADVOGADO : Luis Gustavo Wasilewski APELADO : AES SUL DISTRIBUIDORA GAUCHA DE ENERGIA S/A

ADVOGADO : Anderson Trautmann Cardoso e outros

REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA VF AMBIENTAL, AGRÁRIA E RESIDUAL

DE PORTO ALEGRE
EMENTA
TRIBUTÁRIO. IBAMA. TAXA DE CONTROLE E FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL. CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA. ATIVIDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. INSTRUÇÃO NORMATIVA. INEFICÁCIA. LEGALIDADE. TIPICIDADE.

1. O sujeito passivo da taxa de controle e fiscalização ambiental, instituída pela Lei 10.165/00, é a empresa potencialmente poluidora ou utilizadora de recursos naturais, e o fato gerador é o mero exercício desta atividade.

2. A atividade de distribuição de energia elétrica não está arrolada no Anexo da Lei 10.165/00 como atividade potencialmente poluente, nem pode ser equiparada à de produção de energia termoeletrica, esta sim expressamente prevista na norma legal. O serviço de produção de energia consiste na transformação em energia elétrica de qualquer outra forma de energia, seja qual for a sua origem (art. 3º do Decreto nº 40.019/57); a distribuição compreende o fornecimento de energia a consumidores em média e baixa tensão (art. 5º do Decreto nº 40.019/57). O distribuidor é o detentor das redes nas quais os consumidores estão conectados e o fornecedor obrigatório para um certo tipo de consumidor.

3. Por força do disposto no inciso I do parágrafo 5º do artigo 4º da Lei nº 9.074/95, incluído pela Lei nº 10.848, de 2004: "As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades: (...) I - de geração de

energia elétrica”, sendo-lhes igualmente vedada a realização de “atividades estranhas ao objeto do Contrato de Concessão” (inciso V).

4. Conquanto a Instrução Normativa nº 10, de 17 de agosto de 2001, do IBAMA, defina a atividade distribuição de energia elétrica como potencialmente poluidora, o faz em descompasso com a Lei que instituiu a TCFA (Lei nº 10.165/00), extrapolando o âmbito da mera regulamentação. Com efeito, os atos editados com o intuito de regulamentar a legislação da TCFA não se contiveram dentro dos limites traçados pela lei, tendo ampliado o elenco dos sujeitos passivos para incluir atividades que não se encontravam expressamente previstas no Anexo VIII da Lei nº 10.165/2000, o que resulta em ofensa aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade (art. 97, do CTN, arts. 19, I, e 153, §§ 2º e 29, da CF/67 (EC 1/69), e arts. 5º, *caput* e II, e 150, I e II, da CF/88).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 07 de março de 2007.

Juiza Federal Vivian Josete Pantaleão Caminha
 Relatora
 (Ementa publicada no DE de 28.03.2007)

TERRENO DA UNIÃO. PORTO DE SANTOS. COBRANÇA DE TAXAS PELA MUNICIPALIDADE. IMPOSSIBILIDADE. IMUNIDADE RECÍPROCA.

AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 458.856-4

PROCED.: SÃO PAULO
 RELATOR :MIN. EROS GRAU
 AGTE(S): MUNICÍPIO DE SANTOS
 ADV. (A/S): NICE A. SOUZA MOREIRA
 AGDO.(A/S) :COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO - CODESP
 ADV. (A/S): BENJAMIN CALDAS BESSERRA E OUTRO(A/S)

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento. Unânime. Presidiu o julgamento o Ministro Marco Aurélio. Não participou deste julgamento o Ministro Sepúlveda Pertence. 1ª Turma, 05.10.2004.
 EMENTA : AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. HONORÁRIO ADVOCATÍCIO. SUCUMBÊNCIA.

1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, f, e 150, VI, da Constituição Federal).

2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento. (Ementa publicada no DJU de 20.04.2007, p. 89).

LEI Nº 9.718/98. BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EFICÁCIA VINCULANTE AOS DEMAIS TRIBUNAIS.

RECURSO ESPECIAL Nº 926.006 - SP (2006/0164776-1)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

RECORRENTE: MERCOCÍTRICO FERMENTAÇÕES S/A

ADVOGADO: GUILHERME CEZAROTI E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARLY MILOCA DA CÂMARA GOUVEIA E OUTROS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. NÃO CONFIGURADA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI 9.718/98. CONCEITO DE FATURAMENTO.

1. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. Não podem ser desconsideradas as decisões do Plenário do STF que reconhecem constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de diploma normativo. Mesmo quando tomadas em controle difuso, são decisões de incontestável e natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive o STJ (CPC, art. 481, § único: "Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário,

ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão"), e, no caso das decisões que reconhecem a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, com força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias, que se tornam inexigíveis (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º; redação da Lei 11.232/05).

3. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 09.11.2005, apreciando recursos extraordinários (RE 346084/PR, RE 357950/RS, RE 358273/RS e RE 390840/MG), considerou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 ("§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas"), e reconheceu a constitucionalidade do art. 8º, *caput*, do mesmo diploma legal, que prevê a majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%.

4. Recurso especial a que se dá provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de abril de 2007.

(Ementa publicada no DJU de 23.04.2007, p. 242).

DEPÓSITO RECURSAL.
ARROLAMENTO DE BENS.
CONDIÇÃO PARA ANÁLISE DE
RECURSO ADMINISTRATIVO.
INCONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 1.976-7 (1079)

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATOR:MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.: CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI

ADVDS.: DENISE DILL DONATI WANDERLEY E OUTROS

REQDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, *caput* e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 32, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 33, § 2º, DO DECRETO 70.235/72 E ART. 33, AMBOS DA MP 1.699-41/1998. DISPOSITIVO NÃO REEDITADO NAS EDIÇÕES SUBSEQUENTES DA MEDIDA PROVISÓRIA

TAMPOUCO NA LEI DE CONVERSÃO. ADITAMENTO E CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA LEI 10.522/2002. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO CONTEÚDO DA NORMA IMPUGNADA. INOCORRÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. DEPÓSITO DE TRINTA PORCENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO.

Perda de objeto da ação direta em relação ao art. 33, *caput* e parágrafos, da MP 1.699-41/1998, em razão de o dispositivo ter sido suprimido das versões posteriores da medida provisória e da lei de conversão.

A requerente promoveu o devido aditamento após a conversão da medida provisória impugnada em lei.

Rejeitada a preliminar que sustentava a prejudicialidade da ação direta em razão de, na lei de conversão, haver o depósito prévio sido substituído pelo arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Decidiu-se que não houve, no caso, alteração substancial do conteúdo da norma, pois a nova exigência contida na lei de conversão,

a exemplo do depósito, resulta em imobilização de bens.

Superada a análise dos pressupostos de relevância e urgência da medida provisória com o advento da conversão desta em lei. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV).

A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas

situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade.

Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 – posteriormente convertida na lei 10.522/2002 –, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72.

(Ementa publicada no DJU de 18.05.2007, p. 64).