

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 13 - MARÇO 2007

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD nº 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria nº 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o nº de inscrição 23 – Portaria nº 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)

MP
EDITORA



Revisão Denis Marcello e Paulo Sposati
Edição Pedro Barros
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento Gráfica Paym

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	9
ARTIGOS	11
CONSIDERAÇÕES ACERCA DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: SUBVENÇÕES, SUBSÍDIOS, INCENTIVOS FISCAIS E OS TRATADOS INTERNACIONAIS	13
<i>André Elali</i>	
1. Introdução	13
2. A promoção da ordem econômica e social no contexto constitucional	14
3. A estadualidade fiscal, fiscalidade e extrafiscalidade	16
4. A concorrência fiscal internacional	23
CRÉDITOS DE ICMS SOBRE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO: CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 122/06	33
<i>André Ricardo Passos de Souza e Ralph Melles Sticca</i>	
1. Tema em debate	33
2. Breve histórico legislativo do ICMS	34
3. O princípio da não-cumulatividade	37
4. O princípio da anterioridade	43
5. Conclusão	47
LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	49
<i>Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho</i>	
Introdução	49
1. O lançamento tributário e sua função no contexto da relação jurídica tributária	50
2. A revisibilidade do lançamento segundo o Código Tributário Nacional	51
3. Limites objetivos do controle de legalidade do lançamento no processo administrativo tributário	55
Considerações finais	67
Referências bibliográficas	68
PIS/COFINS: A POLÊMICA “RECEITA VS. FATURAMENTO” E A SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES	71
<i>Daniel Zanetti Marques Carneiro</i>	
1. Introdução	71
2. A polêmica “receita” versus “faturamento”	72
3. Os reflexos do entendimento do STF quanto à sistemática não-cumulativa de incidência do PIS e da Cofins	75
4. Um outro argumento técnico: o caráter incidental da declaração de inconstitucionalidade	79
5. Conclusão	80
O ISS E AS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO SANITÁRIO: ESTUDO DE UM CASO CONCRETO	81
<i>Geilson Salomão Leite</i>	
1. Introdução	81

2.	Do regime constitucional. Competência municipal. Art. 30, V, CF. Contrato de concessão. Limites e condições	81
3.	Do Imposto sobre Serviços (ISS). Sistema constitucional tributário. Lista de serviços. Taxatividade. Repercussões jurídicas	84
4.	A lista de serviço. Cronologia. Leis contemporâneas à ocorrência fática. Leis Complementares nº 56/87 e nº 116/03. Atipicidade. Impossibilidade de tributação por analogia	86
5.	Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, CF. RE nº 407.099-5/RS. STF. Ausência de finalidade lucrativa. Precedentes	89
6.	Conclusões	97
RECONSTRUÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES EM RAZÃO DO TRABALHO DO CONSTITUINTE DERIVADO (EC Nº 33/01): NOVOS ARQUÉTIPOS TRIBUTÁRIOS		99
<i>Marcio Roberto Alabarce</i>		
1.	A predeterminação do arquétipo tributário pela Constituição Federal	99
2.	A modificação dos enunciados constitucionais: relativo descontrole dos efeitos provocados na competência tributária pelas Emendas Constitucionais	102
3.	A predeterminação da base de cálculo possível dos tributos	106
4.	Aplicabilidade dos novos enunciados às diferentes “contribuições”	107
5.	Reconstrução da norma de competência tributária das contribuições	111
6.	Conclusões	116
7.	Bibliografia	117
TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO		119
<i>Daniel Pagliusi Rodrigues</i>		
	Introdução	119
1.	Do desenvolvimento	120
2.	Da tributação no Estado em desenvolvimento	130
3.	A tributação e o desenvolvimento no Estado do século XXI	136
	Bibliografia	150
DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98: “CONSTITUCIONALIZAÇÃO” POR EMENDA, A POSTERIORI, DE DISPOSITIVO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL¹⁵³		
<i>Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis, Adriana Estigara e Paulo Cesar Keinert Castor</i>		
	Introdução	153
1.	A tributação dos subsídios dos agentes políticos	154
2.	Do art. 195 da CF: a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais	156
3.	Da inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e da insubsistência da Lei nº 10.887/04	165
	Conclusões	180
PARECER		183
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO		185
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>		

ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR	207	OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LEI N. 10.174/2001. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.	224
PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. REVISÃO PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA JURÍDICA.	207	ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO A ADQUIRENTE. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.	225
COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. INCLUSÃO DE RECEITAS ORIUNDAS DE OUTRAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS.	209	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO AO ADQUIRENTE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.	225
DESPACHOS	214	IMPOSTO DE RENDA. ATUALIZAÇÃO DO VALOR DOS BENS. ART. 96 DA LEI Nº 8.383/91. CONSTITUCIONALIDADE.	226
ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA RECURSAL.	214	RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO DE BENS. ATUALIZAÇÃO. VALOR DE MERCADO. LEI Nº 8.383/91.	226
ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA RECURSAL. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.	216	EMPRESA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS – ECT. EXIGÊNCIA DE IPVA. IMUNIDADE RECÍPROCA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM SEDE CAUTELAR.	226
RECURSO ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO RECURSAL. REVISÃO DO POSICIONAMENTO DO STF. INEXIGIBILIDADE.	217	CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). EXAME DA ÍNDOLE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. DIFERENCIAÇÃO ENTRE SERVIÇOS PÚBLICOS DE PRESTAÇÃO	227
DRAWBACK. ATO CONCESSÓRIO. ANULAÇÃO. EFEITOS DECLARATÓRIOS. CONCESSÃO DE ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA RECURSAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO.	219	PIS E COFINS. VENDAS FATURADAS E NÃO ADIMPLIDAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES.	227
EMENTAS	221	ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO FISCAL CORRESPONDENTE AO MONTANTE DESTINADO PELOS CONTRIBUINTES A DETERMINADO FUNDO. AFETAÇÃO DO IMPOSTO. ART. 167, IV, DA CF. VEDAÇÃO.	227
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.	221	AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL 12.223, DE 03.01.05. FUNDO PARTILHADO DE COMBATE ÀS DESIGUALDADES SOCIAIS E REGIONAIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONCESSÃO DE CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO DE ICMS CORRESPONDENTE AO MONTANTE DESTINADO	228
FISCALIZAÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. VAZAMENTO DE DADOS PARA A IMPRENSA. AUSÊNCIA DE PROTEÇÃO DE DADOS SIGILOSOS.	222		
EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO. SITUAÇÕES DIVERSAS. RESPONSABILIZAÇÃO EM DETERMINADAS HIPÓTESES.	224		

ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.	228	LEI Nº 9.718/98. RECEITAS DE CESSÕES DE CRÉDITO E OPERAÇÕES COM LETRAS E EX-PORTAÇÃO. COFINS.	232
EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO. NECESSIDADE DE CONVERSÃO EM DINHEIRO, PARA DEPÓSITO EM ESTABELECIMENTO OFICIAL.	230	EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE SEGURO-GARANTIA. CIRCULAR DA SUSEP Nº 232/2003. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.	232
BASE DE CÁLCULO DA COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO E IPI E VERBAS DE PAT. CONCEITO DE RECEITA.	230	SOLUÇÕES DE CONSULTA	233
BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI E VERBAS DO PAT. CONCEITO DE RECEITA.	231	RENDIMENTO PAGO A PRESTADOR DE SERVIÇO NO EXTERIOR. IRRF.	233
CPMF. DEPÓSITOS, EM CONTA DE TERCEIRO, DE CRÉDITOS DE CLIENTES DO BANCO. ASSESSORIA FINANCEIRA.	231	IRPF. PRECATÓRIO. CESSÃO DE DIREITO	233
ALÍQUOTA ZERO. MOVIMENTAÇÕES EM CONTA DE DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS. NÃO APLICAÇÃO.	231	RESERVA DE REAVALIAÇÃO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. REALIZAÇÃO DO BEM.	234

CONSELHO EDITORIAL

André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Helenilson Cunha Pontes
Ives Gandra da Silva Martins
Júlio Maria de Oliveira
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Paulo César Conrado
Roberto Wagner Lima Nogueira
Tácio Lacerda Gama



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

INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

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

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

ADRIANA ESTIGARA

Mestranda em direito econômico e social pela PUC-PR
Especialista em direito processual civil pelo Instituto de Direito Bacellar
Advogada e professora na área do direito tributário

ANDRÉ ELALI

Professor de direito econômico da UFRN
Mestre em direito político e econômico pela Universidade Mackenzie
Doutorando em direito público pela UFPE
Membro do Conselho Científico da ABDIR
Advogado

ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA

Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro
MBA em Finanças e Mercado de Capitais – MP/FGV/BANCOBBM
LLM em direito do mercado financeiro e de capitais – IBMEC/SP

CARLOS ALBERTO DE MORAES RAMOS FILHO

Mestre em direito pela UFSC e pela UFPE
Professor de direito tributário, direito financeiro e direito econômico no Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas, na Escola Superior da Magistratura do Estado do Amazonas e na UNIP-SP
Procurador do Estado do Amazonas
Representante Fiscal no Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Amazonas (SEFAZ)

DANIEL PAGLIUSI RODRIGUES

Procurador do Estado de São Paulo
Especialista em direito empresarial pela Universidade Mackenzie e direito constitucional pelo CEU-SP
Mestrando em direito político e econômico pela Universidade Mackenzie

DANIEL ZANETTI MARQUES CARNEIRO

Procurador da Fazenda Nacional

Pós-graduado em direito

Membro da APET

GEILSON SALOMÃO LEITE

Doutor em direito tributário pela PUC-SP

Professor de direito tributário da UFPB e UNIPÊ

Secretário Geral da OAB/PB

Advogado em João Pessoa

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi

Titular de direito econômico e de Direito Constitucional

Presidente do Centro de Extensão Universitária

Membro Benemérito da APET

MARCIO ROBERTO ALABARCE

Mestre e doutorando em direito tributário pela PUC-SP

Advogado em São Paulo

Professor nos cursos de Especialização em direito tributário da FGV Law

PAULO CESAR KEINERT CASTOR

Mestrando em organização e desenvolvimento na FAE

MBA em direito empresarial e econômico pela FGV-RJ

Pós-graduação em direito processual pela PUC-PR

Professor de direito comercial na FESP

Assessor Jurídico no Tribunal de Contas do Estado do Paraná

RALPH MELLES STICCA

Advogado em São Paulo

Administrador de empresas pela FEARP-USP

Especialista em direito tributário pelo IBET/SP

SANDRA APARECIDA LOPES BARBON LEWIS

Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC-SP

Especialista em direito tributário e direito do terceiro setor

Advogada

ARTIGOS

CONSIDERAÇÕES ACERCA DA CONCORRÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL: SUBVENÇÕES, SUBSÍDIOS, INCENTIVOS FISCAIS E OS TRATADOS INTERNACIONAIS

André Elali

1. Introdução

Sabe-se que a integração das relações econômicas tem sido induzida pela constante redução de barreiras para o comércio internacional. Com essa nova realidade de quebra de fronteiras, através da aproximação e da coordenação de políticas econômicas, não raras vezes se verifica, por parte de numerosos Estados, a concessão de auxílios, sob diferentes formas jurídicas, à atração de investimentos e para o fomento de determinadas atividades econômicas. Sendo assim, medidas como subvenções, subsídios e incentivos fiscais, financeiros e/ou tributários, são deferidas para tal desiderato, sob o fundamento da promoção do desenvolvimento econômico das nações, com a conseqüente redução dos problemas sociais.

Ocorre que a prática mencionada acaba por criar, no âmbito das relações internacionais, uma disputa entre as nações, através do que se rotulou na doutrina de concorrência fiscal internacional (ou concorrência fiscal prejudicial). Com efeito, a proliferação da concessão de auxílios de Estado que visam à atração de investimentos e ao incremento da competitividade das empresas locais é comum em todo o mundo. Países desenvolvidos, detentores de maior poder político e econômico no âmbito internacional, utilizam-se de diferentes formas de auxílio às suas empresas. Do mesmo modo, países em fase de desenvolvimento e os em estado de subdesenvolvimento, mesmo com dificuldades financeiras, fazem uso de medidas para estimular suas economias, atrair investimentos estrangeiros e aumentar as suas exportações.

Disso decorre o objeto do presente estudo: a disputa de espaço na economia internacional através da concessão de vantagens fiscais

e os efeitos no âmbito das relações entre os países envolvidos no processo de integração econômica.

2. A promoção da ordem econômica e social no contexto constitucional

Torna-se cada vez mais importante a relação entre o direito e a economia.¹ Isso se observa a partir da própria realidade dos Estados contemporâneos que, ao visarem ao desenvolvimento econômico, determinam, no plano constitucional, o modo de ser da economia, sustentando-se, por tal razão, que há uma Constituição Econômica², uma parte da Constituição que trata do fenômeno econômico.³

Assim, não se trata, o Brasil, de um Estado neutro⁴, pois tal organização sociopolítica, ao prestigiar o desenvolvimento econômico, impõe mudanças estruturais, numa escala crescente de valorização dos direitos sociais.⁵ Não obstante seja uma economia baseada no sistema econômico capitalista, precisa se harmonizar com valores sociais, pois o sistema impulsiona o verdadeiro desenvolvimento, isto é, o crescimento econômico com a erradicação da pobreza, com a redução das desigualdades sociais e regionais, com a tutela do consumidor e do meio ambiente, objetivando-se a promoção do bem comum. O desenvolvimento, portanto, não pode ser visto como o bem-estar de alguns grupos, de poucos agentes, mas de toda a estrutura social.

-
1. COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law and Economics*. 4. ed. The Addison-Wesley series in economics, 2004, p. 2-4.
 2. ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios de derecho público económico: modelo de estado, gestión pública, regulación económica*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2003. p. 175; MOREIRA, Vital. *Economia e Constituição: para o conceito de Constituição Econômica*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1979. p. 41.
 3. TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2003. p. 74.
 4. SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de estado e fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 27.
 5. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 45.

É de se questionar, todavia, como deve se dar o papel do Estado⁶ na atual circunstância política, econômica e jurídica: afinal, como deve o Estado atuar para auxiliar na promoção do desenvolvimento econômico? Tem-se, nesse contexto histórico, uma mudança do perfil da grande maioria dos Estados contemporâneos com a crise dos denominados *Welfare States*, não havendo mais espaço para países que pretendam exercer, diretamente, as atividades econômicas, seja pela competitividade dos novos mercados, seja pelas suas próprias limitações financeiras. Na atualidade, resta disseminada a noção de que cabe aos Estados contemporâneos auxiliar os agentes econômicos para que se atinja o equilíbrio das forças do capital e dos valores socialmente relevantes. Sendo assim, o Estado, ao invés de atuar como empresário, a não ser em casos excepcionais, deve fornecer aos agentes econômicos condições favoráveis para a sua atuação no mercado, inclusive no âmbito internacional.

Em conseqüência, veja-se a evolução da relação entre o Brasil e a economia privada, diminuindo cada vez mais a participação estatal no exercício das atividades econômicas em face da realidade do Estado brasileiro, que chegou ao final do século XX “grande, pesado, ineficiente, com bolsões endêmicos de pobreza e corrupção, resultado do regime militar, que impunha a prática de políticas equivocadas, como a obtenção de empréstimos internacionais para emprestar internamente, a juros baixos, para a burguesia industrial e financeira brasileira”.⁷

Com efeito, o Estado intervém de modo direto ou indireto no processo econômico, referindo-se grande parte da doutrina à intervenção

-
6. “*At the center of our country's political life are some basic economic questions: How does the government affect the economy? What should the government do? Why are some economic activities undertaken in the public sector and others in the private? Should government do more that it is doing, or less? Should it change what is doing, and how it is doing?*”. E complementa o ilustre autor: “*To answer these questions, we must begin by understanding what the government does today. How has the government grown over the past fifty years?*” (STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3. ed. Nova Iorque/Londres: W. W. Norton & Company, 2000. p. 1).
 7. BARROSO, Luis Roberto. Apontamentos sobre as agências reguladoras. In: FIGUEIREDO, Marcelo (Org.). *Direito e regulação no Brasil e nos EUA*. São Paulo: Malheiros / FAAP, 2004. p. 89-94.

no e/ou sobre o domínio econômico, expressões utilizadas por Eros Roberto Grau, que sustenta haver três espécies de intervenção: i) por absorção ou participação, quando o Estado exerce diretamente alguma participação nas atividades econômicas; ii) por direção, quando impõe comportamentos; e iii) por indução, quando estimula e/ou desestimula determinados comportamentos, mas não de forma impositiva.⁸ Em verdade, o Estado tanto pode exercer atividades econômicas de modo direto (que hoje, no caso brasileiro, não é a regra, e sim a exceção), como apenas regulá-las (de modo indireto). Ao intervir sobre o domínio econômico, o Estado atua como emanador de normas para ordenar o processo econômico, não para dele participar como um agente econômico qualquer, sendo esta a perspectiva dos Estados contemporâneos, que estão reservando para si o papel de agentes reguladores e para a iniciativa privada o exercício de atividades no domínio econômico.

3. A estadualidade fiscal, fiscalidade e extrafiscalidade

Com a mudança do perfil dos Estados contemporâneos, valoriza-se a tributação, mais do que nunca, como instrumento de manutenção de suas estruturas. Ao não se dedicarem, de forma direta, ao exercício de atividades econômicas, os Estados se mantêm através da imposição de tributos sobre a riqueza dos particulares. Nessa perspectiva, a expressão estadualidade fiscal⁹ resume a atual concepção dos Estados contemporâneos, representando a noção da separação entre Estado e economia privada e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via da tributação.¹⁰

-
8. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 83 e ss.
 9. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 5.
 10. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 196.

Ademais, a tributação apresenta-se através de duas facetas: a fiscalidade e a extrafiscalidade.¹¹ Enquanto o primeiro signo diz respeito à arrecadação de recursos financeiros, necessários à manutenção das estruturas estatais, o segundo refere-se à utilização do instrumento tributário para a intervenção estatal, já que o Estado, ao implementar incentivos e/ou agravamentos, pode induzir os atores sociais a exercerem os comportamentos econômicos e sociais mais desejáveis. A distinção, pois, se dá na finalidade, falando-se em extrafiscalidade quando se utiliza a norma tributária que visa à mudança dos comportamentos, ou seja, com finalidade evidentemente reguladora.

Partindo-se da premissa de que o Estado tanto pode impor comportamentos quanto estimulá-los (não sem limites, vale dizer), torna-se possível um entendimento quanto à diferença da intervenção por indução e por direção. Esta pode ser explicada a partir do exemplo concreto do controle de preços, pois a norma de direção vincula a determinada hipótese com único conseqüente. Havendo desrespeito à norma diretiva, deve haver a aplicação de sanções. O agente econômico, portanto, fica obrigado ao comportamento previsto na norma. Já a norma indutora é diversa, sendo verdadeira norma dispositiva, pois o agente não se vê sem alternativas. Ao contrário, como assevera Luís Eduardo Schoueri, “recebe ele estímulos e desestímulos que, atuando no campo de sua formação de vontade, levam-no a se decidir pelo caminho proposto pelo legislador”, assegurando-se ao agente a “possibilidade de adotar comportamento diverso, sem que por isso recaia no ilícito”.¹²

É ponto pacífico que os auxílios de Estado são medidas que visam ao melhoramento do sistema econômico, destacando-se os seguintes objetivos das debatidas figuras (subvenções, subsídios, incentivos fiscais, etc.): i) a redução das desigualdades regionais; ii) a promoção do emprego, “particularmente em áreas onde o desemprego é grande ou destinados a certas categorias de trabalhadores”; iii) a

11. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2003. pp. 3-36 e 401 e ss.

12. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras...*, p. 87.

captação de investimentos a fim de promover a atividade econômica e empresarial do País; iv) a reestruturação de empresas de base e de determinados setores econômicos considerados prioritários; v) o fomento das exportações.¹³ Da mesma forma, deve o Estado, em nome da harmonia do sistema econômico e fundamentado na livre-iniciativa e na livre concorrência, intervir para corrigir as eventuais distorções na concorrência¹⁴, conforme estabelece expressamente a Constituição.

É comum, tanto no Brasil como no exterior, que se fale numa série de medidas que veiculam vantagens aos agentes econômicos, destacando-se as seguintes: i) subvenções diretas; ii) subsídios; iii) incentivos fiscais; iv) incentivos financeiros e creditícios; v) empréstimos bonificados; vi) garantias; e vii) incentivos tributários (imunidades, isenções, diferimentos, reduções de alíquota e de base de cálculo, anistias, remissões e regimes especiais de tributação).

Ensina Tercio Sampaio Ferraz Jr. que os incentivos fiscais “inserir-se em um contexto de reposicionamento da atuação do Estado perante a ordem econômica”, já que, conforme dispõe o art. 174 da CF, é papel seu o incentivo da atividade econômica.¹⁵ Ainda segundo o eminente professor, a partir de uma nova configuração da relação entre Estado e sociedade, entende-se que os incentivos fiscais são instrumentos veiculados por “normas de estrutura condicional-imperativa”, não sendo constituídos por sanções repressivas. “Ao contrário, os incentivos fiscais surgem como mecanismo que estimula determinados comportamentos”.¹⁶

De uma forma ou de outra, deve-se partir da premissa de que toda e qualquer vantagem tem uma expressão econômica e

13. SANTOS, Antônio Carlos dos. *Op. cit.*, p. 365 e ss.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Descompetitividade empresarial e lei tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 9 vv. São Paulo: Dialética, 2005.p. 290.

15. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Crédito-prêmio de IPI e incentivo fiscal setorial: da inaplicabilidade do art. 41 do ADCT da CF/1988. In: VÁRIOS AUTORES. *Crédito-prêmio de IPI: Estudos e Pareceres III*. São Paulo: Manole, 2005. p. 34.

16. *Idem*, p. 36.

financeira. Em conseqüência, haverá sempre uma face das citadas figuras que deverá ser investigada e ponderada: a face da despesa pública. Portanto, as figuras em tela são conversíveis entre si, sendo uma questão secundária as suas formas, já que o que importa é a expressão do benefício tanto para os agentes econômicos como para as finanças públicas. Concorda-se, pois, com a afirmação no sentido de que a “roupagem ‘fiscal’ ou não das medidas é, no plano dos fins, relativamente secundária”¹⁷, sendo o ponto fundamental a identificação da sua expressão econômica e financeira e a sua eficiência.

O professor Régis Fernandes de Oliveira, comentando a confusão terminológica a respeito das figuras ora examinadas, seja na lei, seja na doutrina, ou até mesmo na jurisprudência, aduz que subvenção é “auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais”.¹⁸ Segundo o autor, no Brasil há duas espécies de subvenções, as sociais e as econômicas: as primeiras são deferidas para auxiliar o desenvolvimento de atividades assistenciais e culturais; as segundas, ao seu turno, são concedidas para fomentar atividades econômicas, setores prioritários da economia, etc. Conforme pontifica o mestre, as subvenções econômicas podem ser direcionadas tanto a empresas públicas como a empresas privadas¹⁹, nos termos da Lei nº 4.320/64.²⁰

Por oportuno, ressalte-se que as diferentes figuras relacionadas às ajudas do Estado, dentre as quais as de natureza tributária, não obstante possíveis distinções em suas formas, são consideradas

17. SANTOS, António Carlos dos. *Op. cit.*, p. 506.

18. OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 371.

19. *Idem*, p. 372.

20. A Lei nº 4.320/64 veda a concessão de subvenção econômica a empresas com fins lucrativos. Entretanto, o sentido da Lei é impossibilitar o deferimento de subvenção econômica destinada a empresa com fins lucrativos por intermédio de Leis Orçamentárias. Nada impede, por outro lado, que subvenção econômica com tal desiderato seja concedida através de Leis específicas. Nesse diapasão, ver AGUIAR, Afonso Gomes. *Direito financeiro: Lei nº 4.320 comentada ao alcance de todos*. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 232-6.

espécies de subvenções. Isso porque elas impõem, direta ou indiretamente, um ônus ao Estado (com a subvenção direta ou a diminuição da arrecadação tributária), tendo uma expressão financeira que há de ser conciliada com os valores das ordens econômica, financeira e tributária. Destarte, o controle e a fiscalização não são elementos específicos das subvenções diretas, principalmente com a evolução das próprias normas que regulam a matéria, começando-se pela própria Constituição Federal e passando-se pelas Leis Orçamentárias e pela própria Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101, de 04.5.2000). Em outras palavras, receita e despesa são duas facetas de uma mesma questão, impondo-se que haja um controle rigoroso na concessão de qualquer das formas de auxílio estatal, seja porque se está falando de recursos públicos, seja porque não se pode afastar da busca da eficiência econômica que deve gerir as políticas públicas. Como aduz Antônio Carlos dos Santos, “a noção de despesa fiscal evoca, numa perspectiva econômico-financeira, a face oculta dos benefícios fiscais.” Disso decorre que numa rápida aproximação, “como refere Sá Gomes, ela pode definir-se como ‘as perdas de ingressos fiscais decorrentes da existência de benefícios fiscais excepcionais, relativos a situações sujeitas a tributação, e que equivalem a subsídios directos em dinheiro’”²¹

A própria legislação brasileira emprega indistintamente os termos incentivo, estímulo e prêmio. Por isso é que auxílios tributários, benefícios fiscais e despesas fiscais são noções estreitamente ligadas entre si.²² Por tais razões, deve-se classificar os auxílios estatais, independentemente das formas jurídicas, a partir da legitimidade de sua concessão e da eficiência que geram para o sistema econômico, uma vez que não se configurará legítimo e eficiente qualquer tipo de auxílio que viole as normas do sistema jurídico, e, em consequência, que gerará, ao invés de benefícios, maiores problemas à realidade econômica e social e às contas públicas. Legalidade, isonomia, capacidade contributiva, livre-iniciativa, livre

21. SANTOS, Antônio Carlos dos Santos. *Op. cit.*, p. 324.

22. *Idem*, p. 319.

concorrência, proteção do consumidor, dentre outras normas que devem informar tais práticas estatais, são verdadeiras limitações e balizamentos para o Estado.

Em trabalho coordenado pelo professor Antônio Roberto Sampaio Dória, verificou-se a distinção entre as regiões norte e nordeste antes e depois da concessão de incentivos fiscais para as áreas das extintas Sudam e Sudene, hoje ADA e Adene. Nos termos dos levantamentos econômicos do livro em tela, foram notados, dentre outros, os seguintes benefícios nas duas regiões do País: i) criação de uma melhor infra-estrutura econômica; ii) maior aproveitamento racional dos recursos minerais; iii) reestruturação da economia agrícola; iv) racionalização do abastecimento; v) maior industrialização, através da implantação de novos empreendimentos; e vi) aumento das taxas de emprego.²³

Da mesma forma, a importância dos chamados auxílios de Estado constata-se em outros países, inclusive mais desenvolvidos que o Brasil. Note-se, nesse ponto, que na Comunidade Européia nada menos do que 35% das atividades industriais têm alguma forma de auxílio por parte dos Estados, ressaltando-se as atuações da Itália e da Irlanda, cujas práticas incentivadoras às suas indústrias ultrapassam 51% do total de benefícios deferidos.²⁴ A média dos auxílios dos Estados europeus às empresas no mercado é representada pelos seguintes números: i) 526 euros por trabalhador; ii) 2,35% do total das despesas públicas; iii) os países com as economias mais desenvolvidas são os maiores responsáveis pela concessão de auxílios às empresas, enfatizando-se a Alemanha (35%), a Itália (27%), a França (14%) e o Reino Unido (4%).²⁵

Um outro ponto merece ser sucintamente ressaltado: os diferentes Estados da Europa se valem de diferentes formas para auxiliar as atividades econômicas. Veja-se, assim, que Luxemburgo, Espanha,

23. MOURA, Maria Aparecida de Moura; SCIARANTOLA, Roselene Lopes; SANTOS, Claid de Lima. Efeitos concretos das isenções na área da SUDENE. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatsky. p. 69-95.

24. SANTOS, Antônio Carlos dos. *Op. cit.*, p. 140.

25. *Idem*, p. 141.

Reino Unido, Irlanda e Portugal “têm recorrido sobretudo ao mecanismo das subvenções” diretas, enquanto que Bélgica e Itália têm optado pelos benefícios fiscais. Ao seu turno, Dinamarca e Alemanha valem-se, preponderantemente, dos empréstimos bonificados, e França e Bélgica, e em algumas hipóteses também a Alemanha, utilizam-se do instrumento denominado de garantias.²⁶

No caso dos Estados Unidos, os auxílios estatais às atividades agrícolas passaram de 10,6 bilhões em 2003/2004 para 24 bilhões de dólares em 2004/2005. Em 2005, portanto; os subsídios norte-americanos são o terceiro maior desde 1986, havendo aquele Estado destinado os maiores auxílios aos seguintes produtos: i) algodão (os subsídios passaram de 1,4 bilhão para 4,8 bilhões de dólares); ii) milho (da mesma forma, houve um aumento de 2,3 para 7,5 bilhões); iii) soja (cujos subsídios passaram de 610 milhões para 1,5 bilhão de dólares).²⁷ Interessante é que se registre, também, que os maiores gastos dos Estados Unidos com subsídios se deram, em ordem decrescente, nos anos fiscais de 2000, 2005, 2006, 1986 e 1993. As explicações são fundamentadas na competitividade dos produtos daquele país no cenário internacional, ou seja, “quanto mais caem os preços, maiores são os subsídios recebidos pelos produtores”.²⁸ Por isso mesmo é que o tema tem suscitado numerosos debates críticos, especialmente porque estudos demonstram que os beneficiários em regra formam um pequeno grupo, se comparados aos contribuintes de tributos e aos consumidores nos EUA.²⁹

26. *Idem*, p. 142.

27. INSTITUTE FOR INTERNATIONAL TRADE NEGOTIATIONS. *Gastos com subsídios agrícolas nos EUA*. Disponível em: http://www.iconebrasil.org.br/Estatisticas/EUA_gastos_subsidios-site.pdf. Acesso em: 27.9.2006.

28. *Idem*, *ibidem*.

29. Nesse sentido, crítica Brian J. Finegan o atual quadro norte-americano: “*Subsidy beneficiaries are usually a relatively small group compared to the number of taxpayers or consumers who are footing the bill for the subsidy. [...] when you are paying a little for each of the hundreds of federal subsidies now in existence, the size of your total bill is a major issue*” (*The Federal Subsidy Beast: the rise of a supreme power in a once great democracy*. Sun Valley: Alary Press, 2000. p. 31 e ss).

4. A concorrência fiscal internacional

Com a evolução das relações internacionais, depreende-se que são impostas limitações ao antigo poder absoluto dos Estados, inclusive no que se refere às práticas incentivadoras das atividades econômicas. Os tratados firmados em nível internacional, como fontes do direito supranacional, orientam e vinculam as políticas de seus signatários. Tratados que visam à abertura do mercado internacional, com a regulação da tributação, das barreiras tarifárias e elementos afins, passam a constituir a base do planejamento das práticas dos Estados. Coloca-se em questionamento, então, a própria forma de atuação do Estado para a promoção do desenvolvimento de sua economia, já que as práticas de outorga de vantagens fiscais podem ser contrárias às normas de direito internacional, causando a imposição de medidas compensatórias pelos países prejudicados (medidas de proteção pela prática do abuso do poder econômico no cenário internacional – matéria típica do direito de defesa comercial).

Sabe-se que os órgãos internacionais têm como finalidade servir de foro para a tomada de decisões gerais, podendo os tratados ser bilaterais, como aqueles que dispõem sobre a dupla tributação da renda, ou multilaterais, a teor do GATT – General Agreement on Tariffs and Trade, sucedido pela atual OMC – Organização Mundial do Comércio, que, como entidade internacional específica, serve para centralizar as negociações para a implementação do comércio internacional, dispondo das barreiras fiscais, tarifárias, métodos de administração e operação multilaterais. Surgem, pois, algumas figuras do direito tributário e do direito financeiro que podem violar os mencionados acordos internacionais, acarretando na adoção de medidas compensatórias contra os produtos objeto das ajudas de Estado: os auxílios acionáveis e os condenáveis.

Conforme aponta em recente monografia apresentada junto à Universidade do Porto, Elisabete da Costa lembra que o fenômeno da concorrência fiscal internacional, não obstante antigo, é objeto

de um debate técnico, científico e político apenas mais recentemente.³⁰ Para ela:

[...] a concorrência fiscal dá-se quando o sistema fiscal de uma entidade governamental afecta o sistema fiscal de uma segunda entidade governamental, usualmente através de um efeito nas receitas fiscais desta última realidade. A concorrência será, pois, entre sistemas fiscais distintos de governos distintos. É, sobretudo, um fenómeno inerente à coexistência de múltiplos sistemas fiscais autónomos. A concorrência fiscal internacional resulta do facto de os Estados passarem a considerar nas suas decisões a necessidade de adequar os impostos ao bem-estar social, ao investimento e ao progresso científico, visando atrair investimentos ou, pelo menos, não os deslocar. Concorrência que, se em alguns casos é prejudicial, em outros leva a uma racionalização dos sistemas fiscais por imitação, com resultados benéficos.³¹

Argumenta Elisabete da Costa, também, que em algumas hipóteses a concorrência fiscal pode ter vantagens, uma vez que, dentro de certos limites, poderá pressionar os Estados a melhor gerirem seus tributos, impedindo, da mesma forma, que os níveis de fiscalidade assumam patamares negativos para as atividades econômicas, melhorando os fatores de competitividade empresarial. Para ela, são “os países de alta tributação aqueles que poderão ser afectados com a concorrência fiscal”.³²

A propósito do assunto, destaca José Casalta Nabais que, durante muito tempo, a concorrência fiscal internacional foi entendida como benéfica, a partir do modelo elaborado por Charles Tibeout, em 1956.³³ Expõe o professor de Coimbra que:

30. COSTA, Elisabete Marisa Pinto da. *Concorrência fiscal internacional: um desafio à escala mundial*. 2004/2005. Tese (Pós-graduação em direito fiscal), Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 8.

31. *Idem*, p. 8-11.

32. *Idem*, p. 12.

33. NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. In: *Estudos de direito fiscal: por um Estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005. p. 203. Refere-se o professor português

[...] a concorrência fiscal entre sistemas fiscais num espaço de liberdade em movimentação dos factores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondam necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados pelo sistema fiscal. As pessoas e as empresas seriam assim livres de se fixar ou estabelecer nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre os encargos fiscais que suportam e a despesa pública correspondente às suas preferências. Ou, por outras palavras, as pessoas e as empresas seriam livres de, “votandó com os pés”, deslocarem-se dos territórios em que o referido equilíbrio lhes fosse menos vantajoso para aqueles em que esse equilíbrio lhes fosse mais favorável.³⁴

Posteriormente à tese de Tibeout, surgiram várias críticas, a maioria delas baseando-se nos seguintes fundamentos: i) a eventual necessidade de se respeitar a função redistributiva dos tributos; ii) a evidente crise que se alcançaria com a concessão de auxílios irrestritos e o conseqüente aumento da despesa pública, falando-se, por isso mesmo, em “subtributação”, já que, como aponta Nabais, os Estados, “preocupados com a atracção do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável, nomeadamente para a manutenção de um estado social ainda que emagrecido”; iii) o modelo desconsideraria, completamente, a diferente mobilidade dos factores de produção, deslocando-se a “tributação do capital para o trabalho e, dentro deste, da tributação do rendimento do trabalho mais qualificado (e por conseguinte mais nómada) para a tributação do trabalho menos qualificado (e por conseguinte mais sedentário)”.³⁵

Com base em tais pontos, a doutrina majoritária vem entendendo que a concorrência fiscal internacional – também designada como concorrência fiscal prejudicial – é um fenómeno prejudicial, quando ausentes critérios de legitimação e de eficiência económica,

ao seguinte trabalho de Charles Tibeout: *A Pure Theory of Local Expenditures, Journal of Political Economy*, p. 64, 1956.

34. *Idem*, p. 204.

35. *Idem*, p. 205.

pois acaba por impor um alto ônus aos Estados que conferem auxílios, além de manipular o processo econômico.³⁶ Aliás, essa nova preocupação mundial, com vistas à necessidade de integração dos mercados, levou o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico) a aprovar, em 09.4.1998, o relatório “Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial”, que teve como objeto examinar os regimes fiscais preferenciais “potencialmente prejudiciais dos países membros e, bem assim, os países que, de acordo com os critérios definidos no relatório, configurem paraísos fiscais”.³⁷ Também coube ao relatório da OCDE definir metas e recomendações dirigidas contra as chamadas práticas fiscais prejudiciais, fixando “um calendário para os países membros identificarem, declararem e suprimirem as características prejudiciais dos seus regimes preferenciais”.³⁸

Em 2000, através do relatório “Para uma cooperação fiscal global”, a mesma Comissão da OCDE definiu mecanismos para integrar as práticas dos países membros, a fim de aprofundar o “diálogo com os países que se apresentam cooperativos na eliminação das práticas fiscais prejudiciais, seja de participação”³⁹ até mesmo dos países não membros da entidade, que é o caso do Brasil. Mais adiante, a prática de condenação dos regimes preferenciais de tributação, nestes abrangidas as mais variadas formas de auxílios fiscais, passou a ser mais efetiva a partir de 2001, com o advento da nova administração norte-americana.

Cite-se, nesse desiderato, o Código de Conduta da União Européia, um instrumento de natureza política (ou compromisso entre nações) que também visa a evitar a chamada concorrência fiscal prejudicial, impondo aos Estados os seguintes compromissos: i) a prestação de informações recíprocas sobre as práticas vigentes e futuras de concessão de auxílios estatais; e ii) a adoção de duas espécies de

36. ANDRADE, F. Rocha. Concorrência fiscal e concorrência fiscal internacional na tributação directa do capital. *Boletim de Ciências Económicas*, XLIV, 2001, p. 209 e ss. *Apud* NABAIS, José Casalta. *A soberania fiscal...*, p. 205, nota 47.

37. NABAIS, José Casalta Nabais. *A soberania fiscal...*, p. 205.

38. *Idem*, p. 206.

39. *Idem*, p. 207.

intervenção quanto às medidas prejudiciais – a suspensão (*standstill*), através da não-introdução de novas medidas prejudiciais, e a extinção das medidas prejudiciais existentes (*roll over*).

Conforme registra Elisabete da Costa, a idéia de regulação internacional da concorrência fiscal fundamenta-se na manutenção de uma concorrência empresarial legítima e na impossibilidade de se colocar em risco as funções sociais dos Estados. Questiona-se, todavia, sobre que organismos podem efetivamente regular tal fenômeno. A resposta, para a autora, é que, em teoria, apenas a Organização das Nações Unidas (ONU) é que poderia prestar-se para tal objetivo, único organismo com competência mundial. Mas, no plano regional, já existem, conforme o próprio registro acima, as Comissões da OCDE e da União Européia. Daí porque se apresenta razoável a ponderação de Costa, para quem “o combate só terá êxito se os Estados não membros no caso da OCDE e os territórios associados ou dependentes dos Estados-membros, no caso da União, aderirem àquelas iniciativas”⁴⁰, lembrando-se que há mais de 500 regimes preferenciais e/ou paraísos fiscais em todo o mundo.

De acordo com o denominado ASMC (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias), quaisquer contribuições financeiras de um governo e/ou de entidades públicas para a concessão de vantagens a uma determinada empresa, grupo empresarial e/ou até a um ramo específico da indústria (produção) consistem subsídios, representados por determinada vantagem (*benefit*) que inexistiria naturalmente no exercício da atividade econômica.

Os subsídios, não obstante possam se apresentar através dos incentivos fiscais, que estão inseridos no âmbito do direito tributário, podem também existir em outros casos estranhos à área mencionada, como a concessão de vantagens financeiras, por empréstimos subsidiados (juros abaixo das taxas de mercado), ou através de doações, aportes de capital, fornecimentos diretos e/ou indiretos de bens e serviços.

A prática dos subsídios específicos, no âmbito das relações internacionais, é vedada pela OMC, e a sua violação acarreta a

40. COSTA, Elisabete Marisa Pinto da. *Op. cit.*, p. 17.

instauração de um processo internacional e a imposição, pelos países prejudicados, de medidas compensatórias, de defesa comercial, que visam equilibrar a relação de concorrência entre os países envolvidos. O Brasil, no âmbito internacional, tanto impôs medidas compensatórias – por exemplo, no caso dos subsídios do Canadá às aeronaves (Technology Partnership Canada) – como se sujeitou a elas – no caso do PROEX (taxas de juros que eram subsidiadas e que foram substituídas por um índice internacional), por força de decisão do Órgão de Solução de Controvérsias da OMC.⁴¹

Desse modo, o Brasil, ao fazer parte de um acordo internacional, *in casu* da OMC, abre mão de parte de seu poder político interno, tendo que se sujeitar às determinações multilaterais, entre elas as que impedem a concessão de incentivos fiscais e subsídios condenáveis para a formação do livre-comércio mundial, não sujeita a influências dos Estados-membros. Nesse ponto, merece destaque a classificação dos subsídios em aqueles proibidos, acionáveis/recoráveis e não-acionáveis/não-recoráveis. Os primeiros são vedados e devem ser suspensos; os segundos para serem suspensos ou objeto de medidas compensatórias requerem a prova, pelos países prejudicados, do dano causado; e os últimos são admissíveis para a implementação de melhores condições à própria integração econômica e a promoção do crescimento no âmbito internacional.⁴²

Sobre isso, note-se que somente os subsídios específicos estão submetidos à disciplina da OMC, sendo considerados condenáveis, já que somente eles acarretam distorções no mercado a partir das determinações dos acordos. O subsídio é considerado específico

41. PEREIRA, Ana Cristina Paulo (Org.). *Direito internacional do comércio: mecanismo de solução de controvérsias e casos concretos na OMC*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

42. São os subsídios não específicos ou aqueles previstos em três hipóteses: i) os que se destinam a cobrir uma parte dos custos de atividade de pesquisa e desenvolvimento pré-competitivo; ii) os que objetivam a redução das desigualdades entre as regiões; iii) os que visam à adaptação das empresas, especialmente industriais, às exigências de proteção do meio ambiente. Sobre o assunto, em especial: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e cooperação internacional. Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética/IBDP, n. 18, 2004, p. 52 e ss.

quando é restrito a uma empresa ou a um grupo de empresas e/ou a um setor ou grupo específico de setores, e/ou, ainda, quando é deferido apenas a empresas de determinada região. Isto é, não se admite, no cenário internacional, a discriminação.

Por oportuno, comente-se que as medidas de defesa comercial constituem mecanismos jurídicos usados pelos Estados para a proteção de suas empresas e atividades econômicas, tendo em vista os danos causados por práticas desleais no comércio internacional. Constituem exceções às regras do Sistema Multilateral de Comércio, que objetivam implementar a integração do comércio internacional.⁴³ Destaque-se, finalmente, que as citadas medidas de defesa comercial não podem ser impostas em casos de inexistirem práticas desleais de comércio ou, utilizando-se de outro signo, ilegítimas, como o *dumping* e os auxílios fiscais contrários aos tratados internacionais.

No caso do Brasil, atendendo às disposições dos tratados internacionais, especialmente os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, foram editadas várias normas à regulação de tais elementos, conforme o próprio Decreto nº 1.355, de 30.12.1994.

O início da regulamentação internacional, no que se refere às práticas desleais do comércio, deu-se através da Convenção de Paris, em 1883, posteriormente revisada em Estocolmo, no ano de 1967. Com a crescente evolução da industrialização e do comércio internacional, o assunto foi ganhando maior importância, até que se observou, a partir de 1987, a imposição de medidas compensatórias por parte de alguns Estados, como os Estados Unidos, interessados em proteger as suas empresas.⁴⁴ Em 1970, o Relatório do Secretário do Tesouro daquele país, Alexander Hamilton, veiculou as teses protecionistas através de um programa para promover as indústrias locais. Depois, ainda nos Estados Unidos, viu-se a edição de uma

43. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Práticas desleais no comércio internacional: defesa comercial*. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). *Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais*. São Paulo: Aduaneiras, 2004. p. 103.

44. JACKSON, John H. *The World Trading System: Law and Policy of International Economic Relations*. 2. ed. Massachusetts: MIT Press, 1999. p. 286 e ss.

série de normas atinentes às práticas de protecionismo econômico, destacando-se o Trade Act, de 1974, que determinava, em seu art. 21, que poderiam ser “aplicadas restrições toda vez que o volume das importações crescer de maneira significativa”⁴⁵

Em 1947, foi celebrado o GATT, que fez expressa referência à contenção dos auxílios às exportações, compromissos que foram ratificados em 1979, através da Rodada Tóquio, extensivamente revisada, finalmente, na chamada Rodada Uruguai, na qual se definiu o conceito de subsídios e de subsídios específicos, instituiu-se o procedimento de investigação das práticas ilegítimas do comércio internacional e também se implementou o comitê competente para tratar do tema.⁴⁶

A partir dos anos 1970, ressurgiram as práticas protecionistas, levando os organismos internacionais que objetivam o chamado livre-cambismo a estabelecer mecanismos de repressão às práticas danosas à integração global do comércio. Surgiu, então, inspirada na legislação norte-americana de defesa comercial, obviamente pela sua maior influência perante a OMC, o denominado ASMC, tratado que significou um avanço na regulamentação internacional dos subsídios e das demais figuras na esfera multilateral do comércio, comparando-se com o sistema anterior, do GATT.

Há, no entanto, alguns problemas de ordem prática, a saber: i) a inexistência de uma definição objetiva do limite que faz um auxílio estatal ser considerado ilegítimo; ii) as dúvidas em torno dos prazos para a implementação dos chamados painéis; iii) a distinção entre os níveis de desenvolvimento dos países membros da OMC, já que o OSC é considerado uma entidade que “tem como principal usuário o primeiro mundo”⁴⁷, falando-se, com razão, numa “desvantagem razoável quando um país desenvolvido aplica medidas

45. AZUÁ, Daniel E. Real de. *O neoprotecionismo e o comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1986. p. 107.

46. BLIACHERIENE, Ana Carla. Subsídios: efeitos, contramedidas e regulamentação – uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 289.

47. *Idem*, p. 319-20.

retaliatórias ou medidas compensatórias contra um país menos desenvolvido”, da mesma forma que é evidente a maior “ineficácia do meio de repressão” quando promovido por um Estado menos desenvolvido. Dos problemas que se verificam, destacam-se as diferentes conseqüências da celebração do tratado para os países com graus desnivelados de desenvolvimento, uma das preocupações com o estudo que se pretende desenvolver.

De modo geral, o que se condena, no âmbito da integração internacional, é a manipulação do processo econômico, ou seja, as práticas desleais ou ilegítimas, que vinculam, por exemplo, as subvenções, como gênero dos auxílios até agora comentados, a grupos de empresas, setores específicos ou a resultados em atividades econômicas, principalmente quando houver discriminação de atividades e produtos estrangeiros.

No direito internacional, a não-discriminação é expressão ligada à isonomia, vinculando o tratamento igual dos Estados a situações semelhantes, independentemente da origem e/ou do destino dos produtos e é concebida como uma cláusula geral de todos os tratados internacionais. O problema é justamente a aplicação da discriminação por diferentes Estados: os desenvolvidos, com maior domínio no âmbito da economia internacional, e os em desenvolvimento ou subdesenvolvidos, com menor ou nenhum.

CRÉDITOS DE ICMS SOBRE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO: CONSIDERAÇÕES ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 122/06

André Ricardo Passos de Souza
Ralph Melles Sticca

1. Tema em debate

A LC nº 122, de 12.12.2006, alterou a redação do art. 33 da LC nº 87, de 13.9.1996 (Lei Kandir), com a finalidade de postergar, novamente, a entrada em vigor da norma que permite a apropriação de créditos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS referentes à aquisição de bens destinados ao uso e consumo de empresas contribuintes do imposto.

A possibilidade jurídica de apropriação, pelos contribuintes do ICMS, de créditos do imposto nas aquisições de materiais de uso e consumo vem sendo postergada desde a edição da Lei Kandir, em 1996, pois, apesar de a referida Lei ter concedido o direito ao crédito baseado na não-cumulatividade do imposto, restringiu a sua aplicação em relação às mercadorias destinadas ao uso e consumo às aquisições a serem feitas pelos contribuintes a partir de 01.1.1998.

Posteriormente, com a edição das LC nº 92/97, nº 99/99 e nº 114/02, esse prazo fora novamente postergado, respectivamente, para 1º de janeiro dos anos de 2000, 2003 e 2007, ou seja, a partir do início desse ano. Nesse ínterim, a LC nº 122/06 novamente prorrogou a entrada em vigor dessa sistemática de apropriação de créditos, para 01.1.2011, afastando a aplicação do creditamento previsto para 2007.

O presente trabalho visa avaliar os possíveis vícios constitucionais e legais referentes à postergação da eficácia da norma autorizadora do aproveitamento de créditos de ICMS sobre a entrada de bens

destinados ao uso e consumo do estabelecimento, à luz dos princípios constitucionais da não-cumulatividade e da anterioridade.

2. Breve histórico legislativo do ICMS

Até a promulgação da Constituição Federal de 1988, o atual ICMS era regulado pelo Decreto-lei nº 406/68, que estabelecia normas gerais de direito financeiro aplicáveis ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICM).

Referido diploma previa, em seu art. 3º, ser o imposto “não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado”, não fazendo qualquer menção a restrições na apropriação do crédito advindo de mercadorias utilizadas para consumo do estabelecimento. Por outro lado, não autorizava, expressamente, que as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento fossem objeto de referido creditamento.

Desde 1988, com o advento da CF, o ICMS tem sua previsão no inciso II do art. 155, como sendo “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” (§ 2º, I). No entanto, em relação à não-cumulatividade insculpida na CF, nos termos do inciso XII, c, do mesmo art. 155, coube à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

Como o ICMS fora alterado em relação à previsão constitucional anterior, de 1969 (ICM), a CF de 1988, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), autorizou os Estados e o Distrito Federal, por seu art. 34, § 8º, a fixar normas para regular provisoriamente o ICMS, mediante convênio celebrado nos termos da LC nº 24/75, caso no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição não fosse editada a lei complementar necessária à sua instituição.

Nesses termos, foi celebrado em dezembro de 1988 o Convênio ICM nº 66, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária

– Confaz, cumprindo o papel de instituir, em seu anexo único, o ICMS. Vale salientar que o imposto teve sua base legal nesse convênio por quase dez anos. Segundo esse diploma, por seu art. 28, “o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado”.

Pelos incisos II e III do art. 31, entretanto, referido Convênio incluiu uma restrição até então inédita em relação ao ICMS, segundo a qual:

Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes a entrada de bens destinados a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento, bem como a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

Ademais, reforçou o inciso III do art. 32 no sentido de que, salvo determinação em contrário da legislação, acarretaria a anulação do crédito a inexistência, por qualquer motivo, de operação posterior, como é o caso de bens adquiridos para consumo final, ainda que o adquirente seja contribuinte do ICMS.

Por fim, em 1996, foi publicada a LC nº 87, conhecida como “Lei Kandir”, que serviu de regulamentação do ICMS em nível nacional, retirando o caráter provisório e a eficácia do Convênio ICM nº 66/88, ratificando a previsão constitucional da não-cumulatividade, por seu art. 19.

Já pela inteligência do art. 20, foi assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, *inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente*, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Saliente-se, contudo, que o art. 33 em tela restringiu a aplicação do art. 20, para a qual deverá ser observado o seguinte: “I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998”.

Pela LC nº 92, de 23.12.1997, referido prazo, que em tese expiraria no ano seguinte, fora adiado para 2000. Em 20.12.1999 foi publicada a LC nº 99, postergando a eficácia do dispositivo para 2003. Como era de se esperar, a LC nº 114, de 16.12.2002, postergou este prazo por mais quatro anos, para 01.1.2007. Eis que, em 12.12.2006, a LC nº 122, em discussão, aumentou em mais quatro anos a espera do contribuinte para usufruir do benefício que já completou dez anos, desde a publicação da LC nº 87/96.

Referidas alterações, de última hora, refletem a grande preocupação dos Governos Estaduais com a perda de arrecadação, caso o aproveitamento de tais créditos entrasse em vigor. Um levantamento do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) mostrou que os Estados perderiam, em média, 11% do que arrecadam com o ICMS a partir de 2007, o que representaria cerca de R\$ 17 bilhões anuais, em valores de 2005.¹

O Projeto de Lei Complementar que resultou na LC nº 122/06 propunha inicialmente adiamento de dez anos, até 2017; contudo, para facilitar acordo entre os partidos, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) acatou o substitutivo do relator do projeto, fixando a nova data em 01.1.2011.

Dessa forma, em tese, somente a partir de 2011 poderá o contribuinte do ICMS creditar-se do imposto cobrado na aquisição das mercadorias destinadas ao seu uso ou consumo, da entrada de energia elétrica no estabelecimento que não for objeto de operação de saída de energia elétrica, processo de industrialização ou operação de saída ou prestação para o exterior, bem como o recebimento de serviços de comunicação utilizados pelo estabelecimento que não

1. Demora em mudar Lei Kandir não afetará Estados. *Valor Econômico*, 27.11.2006.

tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza, ou não resultarem em operação de saída ou prestação para o exterior.

Não obstante, entendemos que referida postergação é plenamente discutível judicialmente, pelos argumentos expostos a seguir.

3. O princípio da não-cumulatividade

Conforme mencionado, o ICMS é imposto não-cumulativo, podendo o contribuinte compensar 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 (art. 155, § 2º, I, da CF).

O princípio da não-cumulatividade, também aplicável ao IPI, é dirigido ao consumidor final, de forma a evitar a incidência “cheia” nos vários elos da cadeia de produção e distribuição anteriores à venda para consumo.

Nas palavras do ilustre jurista José Eduardo Soares de Melo:

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não-cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadores de serviços, etc.²

Enquanto princípio constitucional, a não-cumulatividade por si não é suficiente para designar a forma como o imposto será compensado, a fim de que se evite a múltipla incidência, razão pela qual a CF delegou à lei complementar a competência necessária para regulamentar a matéria.

2. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 223.

Nesse ínterim, o art. 20 da LC nº 87/96 assegurou ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, *inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente*, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

A própria legislação complementar, contudo, ao regulamentar o princípio constitucional da não-cumulatividade, encarregou-se de limitar sua aplicação, pela disposição do art. 33 da LC nº 87/96, colocando prazo para início da aplicação do art. 20 supracitado.

Não obstante, a constitucionalidade de tal limitação pode ser questionada, haja vista que a Constituição somente delegou à lei complementar a competência para dispor da aplicação da não-cumulatividade, mas não para limitá-la, pois seria ela considerada um direito adquirido do contribuinte perante a instituição e cobrança do ICMS.

Ensina, novamente, o professor Soares de Melo:

No ato de disciplinar, não pode o legislador complementar determinar, ou especificar os bens, produtos, mercadorias e serviços que permitem (ou não) o crédito do imposto; nem também fracionar esse direito a período de tempo ou utilização. O legislador infraconstitucional não é o dono do ICMS, pois deve obediência às diretrizes constitucionais e aos superiores princípios nelas constantes, não podendo subverter a ordem jurídica e os postulados econômicos.

Alinhando o princípio da proibição do efeito confiscatório dos tributos com o princípio da não-cumulatividade, pode-se observar que os mesmos se tocam e se complementam. Supondo-se que em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final.³ (grifos nossos)

3. *Idem*, pp. 224 e 232.

Dessa forma, o direito ao creditamento do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo está garantido na CF, e não disponível ao legislador infraconstitucional para ser limitado, haja vista que o texto constitucional não faz qualquer menção à necessidade de circulação de uma mesma mercadoria:

O elo de ligação – entre operação atual e operações anteriores – não é, destarte, a presença da mesma mercadoria ou do mesmo produto. [...] *Considera, isso sim, a pessoa do contribuinte, participe das operações – atual e anteriores – porque a ele é que endereçou a sujeição e a titularidade, respectivamente, desses direitos recíprocos.*⁴ (grifos nossos)

Não se deve confundir o “consumidor final”, a pessoa física ou jurídica não-contribuinte do imposto que adquire o produto para seu uso próprio, individual, com a empresa contribuinte do imposto que interrompe a cadeia de consumo de determinada mercadoria, mas mantém a circulação de outras mercadorias resultantes de sua produção ou revenda.

Isto porque não se pode considerar que nas atividades econômicas em que o ICMS incide, as quais implicam engendrar recursos e esforços para a consecução de objetivos econômicos, o preço das mercadorias vendidas ao consumidor final abranja, pura e simplesmente, o conjunto de todas as matérias-primas, materiais intermediários e materiais de embalagem – estes, sim, passíveis de creditamento – utilizados em sua fabricação. Sabe-se que nas atividades acessórias, cujos custos são absorvidos pela atividade principal, também houve a incidência do ICMS, que acaba por integrar o preço final das mercadorias vendidas.

No preço das mercadorias vendidas por determinado contribuinte do ICMS, além do custo de produção em que estão consideradas todas as mercadorias entradas no estabelecimento e utilizadas

4. *Idem*, p. 241.

no processo produtivo (ou na revenda) – para as quais a legislação complementar garante o creditamento –, embute-se a margem de contribuição gerencialmente calculada e necessária para que a empresa, com o intuito de perpetuar sua atividade econômica, possa arcar com seus gastos e despesas – nos quais se incluem materiais de uso e consumo – com razoável sobra de capital.

Assim, pelo estrito cumprimento do princípio constitucional da não-cumulatividade, o ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à entrada no estabelecimento do contribuinte de material destinado ao seu uso e consumo – relacionados à atividade econômica da empresa, em seu conceito amplo – não somente poderá como deverá ser apropriado para futuro abatimento em operações tributadas subsequentes.

O STF analisou a questão, na vigência do Convênio ICM nº 66/88, e decidiu pela constitucionalidade da restrição então imposta pela legislação:

1. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que, sob a égide do Convênio ICMS nº 66/88, *antes, portanto, da entrada em vigor da Lei Complementar 87/96*, não havia ao contribuinte direito de crédito de ICMS recolhido quando pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, ou de utilização de serviços de comunicação ou, ainda, de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. 2. Agravo regimental improvido. (STF, AI-AgR 456013/RS, rel. Min. Ellen Gracie, DJ 03.2.2006, p. 39, grifos nossos)

Sob a égide da LC nº 87/96, os tribunais reconheceram o direito ao creditamento do ICMS incidente nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo, conforme decisão do STJ a seguir:

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – ICMS – CRÉDITO – BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE – MATERIAL DE USO E CONSUMO – SERVIÇO DE TRANSPORTE – DIREITO AO CRÉDITO – MOMENTO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 (LEI KANDIR) – POSSIBILIDADE.

Pacificou-se nesta Corte entendimento no sentido de reconhecer o direito ao crédito de ICMS relativo à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, material de uso e consumo, bem como ao recebimento de serviço de transporte, a partir da edição da LC 87/96 (Lei Kandir). 2. Recurso especial provido. (STJ, RESP 621.557/RS, 2ª Turma, 01.9.2005, DJ 19.9.2005, p. 271, grifos nossos)

Porém, mesmo em relação ao período posterior ao Convênio ICM nº 66/88, o STF tem reconhecido a constitucionalidade das restrições impostas pelo legislador complementar, conforme se verifica a seguir:

DECISÃO ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CRÉDITO – PERÍODO POSTERIOR À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 – LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000 – PRECEDENTE – AGRAVO DESPROVIDO. 1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado. Na espécie, a Corte de origem concluiu pela possibilidade de a Lei Complementar nº 102/2000 poder prever condição intertemporal para a utilização dos créditos decorrentes da entrada, no estabelecimento, de bens móveis destinados ao uso, consumo ou ativo fixo, bem como de energia elétrica e serviços de comunicação necessários à atividade da empresa. *Em 23 de setembro de 2004, o Pleno concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325-0/DF, que versa sobre matéria idêntica. Como relator, proferi voto no sentido da inviabilidade de o princípio da não-cumulatividade – de estatura constitucional – poder ser mitigado por lei complementar, ante o disposto no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Consignei que o aproveitamento fracionado do crédito, sem atualização da moeda, implicaria verdadeiro empréstimo compulsório, fora das hipóteses do art. 148 da Carta da República. Todavia, fui voz isolada, tendo sido designado redator para o acórdão o ministro Carlos Velloso. A tese alfim prevalecente foi a de que a modificação do sistema de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio de lei complementar não ofende o princípio da não-cumulatividade, ressalvado o direito adquirido à apropriação dos créditos em face da legislação anterior.* Assentou ainda o

Tribunal que referida alteração no sistema de compensação dos créditos, quer consubstancie a redução de um benefício fiscal, quer a majoração do tributo, configura uma carga para o contribuinte, devendo, portanto, sujeitar-se ao princípio da anterioridade. Protrai-se o início da eficácia das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000 para 1º de janeiro de 2001. 2. Curvando-me ao entendimento da sempre douta maioria, conheço deste agravo, mas o desprovejo. 3. Publique-se. (STF, AI 502.292/RS, rel. Min. Marco Aurélio, 25.2.2005, *DJ* 14.3.2005, p. 48, grifos nossos)

Conforme se verifica acima, entretanto, o posicionamento do Supremo não é unânime, tendo o Min. Marco Aurélio como defensor da tese de que o princípio da não-cumulatividade insculpido na CF não é passível de ser restringido pelo legislador complementar, o que demonstra ainda a possibilidade de resgate das discussões em torno da matéria, por força da publicação da LC nº 122/06.

No que tange aos materiais considerados como “intermediários”, que se desgastam, em contato direto ou não, na fabricação do produto final, o mesmo Min. Marco Aurélio é partidário da tese de que estes podem ser passíveis de creditamento do ICMS na entrada, mesmo antes da previsão expressa do art. 20 da LC nº 87/96, haja vista que se integram à mercadoria cuja circulação posteriormente implicaria fato gerador do ICMS, conforme se verifica a seguir:

DECISÃO – IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BASE DE CÁLCULO – INSUMOS – DIREITO AO CRÉDITO – OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. 1. O tema em discussão no recurso extraordinário diz respeito ao direito do contribuinte de utilizar-se de crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços com relação a bens adquiridos para uso e consumo e bens para o ativo permanente, em período anterior à vigência da Lei Complementar nº 87/96. 2. Na espécie, no que tange ao direito ao crédito em relação a bens integrados ao ativo fixo e insumos, cumpre perquirir o elo entre a mercadoria adquirida e a atividade, em si, na produção da própria empresa. Assim, a aquisição de equipamentos que

irão integrar o ativo fixo da empresa não gera o direito ao crédito, tendo em conta que a adquirente mostra-se, na realidade, como consumidora final. Esse enquadramento harmoniza-se com a premissa segundo a qual, vindo a vender tais bens, sobre o negócio jurídico não se dará a incidência do ICMS. *Hipótese diversa se verifica quando se trata de aquisição de energia elétrica, gastos com comunicação, ou gastos com matéria-prima adquirida e que venha a ser consumida ou integrada ao produto final, na condição de elemento indispensável à respectiva composição que, em última análise, afiguram-se como verdadeiros insumos.* 3. Diante do exposto, conheço do agravo e o desprovejo. 4. Publiquem. (STF, AI 585.138/DF, rel. Min. Marco Aurélio, 22.5.2006, DJ 06.6.2006, p. 24)

Diante do exposto, fato é que não somente parte majoritária da doutrina defende o direito ao creditamento do ICMS na entrada de mercadorias de uso e consumo, como, especialmente no caso dos bens que venham a ser consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elementos indispensáveis à respectiva composição, os tribunais superiores não pacificaram seu entendimento, cabendo ao contribuinte, mediante prova pericial incontestável, pleitear o reconhecimento dos créditos do ICMS pago nas entradas de referidas mercadorias.

4. O princípio da anterioridade

O princípio constitucional da anterioridade é uma decorrência lógica do princípio constitucional da legalidade, pelo qual, nos termos do art. 5º, II, da CF, que trata dos direitos e garantias fundamentais, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Especificamente em matéria tributária, tem-se o princípio da legalidade estrita, insculpido no art. 150, I, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A anterioridade é a garantia do contribuinte que tem seu fundamento constitucional no inciso III do art. 150 da CF, afastando a

“surpresa” na instituição ou majoração de tributos, sendo também vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos:

- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*;

Antes da publicação da EC nº 42/03, que incluiu a alínea *c* ao inciso III do art. 150, a chamada anterioridade nonagesimal (90 dias) somente se aplicava à instituição das contribuições sociais previstas no art. 195 da CF (§ 6º). A partir dela, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem respeitar, simultaneamente, o exercício financeiro anterior e a decorrência de 90 dias para instituir ou majorar tributos.

Referida limitação ao poder de tributar, contudo, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I (empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias); 153, I (impostos sobre importação de produtos estrangeiros), II (imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados) e V (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários); e 154, II (impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa), sendo que no caso do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, previsto no art. 153, III, não se aplica a regra dos 90 dias, e ao imposto sobre produtos industrializados, previsto no art. 153, IV, não se aplica a anterioridade em bases anuais.

No caso do ICMS, em questão, diante da falta de exceção a ele aplicável nos termos acima, a instituição ou majoração de tal imposto deve sujeitar-se ao princípio da anterioridade na forma prevista no inciso III do art. 150 da CF, respeitando os dispositivos constantes em ambas as alíneas (*b* e *c*); a lei que cobrá-lo somente terá eficácia no exercício financeiro posterior e desde que transcorridos 90 dias de sua publicação.

Dessa forma, no caso da LC nº 122/06, publicada em 12.12.2006, como houve majoração da carga tributária em decorrência da restrição ao crédito do imposto, do qual os contribuintes tinham certeza de aproveitar a partir do início de 2007, a nova redação dada ao art. 33 da LC nº 87/96 somente entrará em vigor no dia 13.3.2004, cabendo ao contribuinte o direito de creditar-se do ICMS pago nas entradas de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo entre os dias 01.1.2007 e 12.3.2007.

Os tribunais superiores, em situações semelhantes, já reconhecerem a necessidade de que o legislador se submeta à anterioridade. Por ocasião da publicação da LC nº 102/00, que alterou a redação do art. 33 da LC nº 87/96 no que tange à limitação do crédito relativo à entrada de energia elétrica e serviços de comunicação no estabelecimento, o STF posicionou-se da seguinte forma:

APURAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS – Iniciado o julgamento de medida liminar em ação direta ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria – CNI –, contra dispositivos da LC nº 102, de 11.7.2000, que, alterando a LC nº 87/96, modificam o critério de apropriação dos créditos do ICMS decorrentes de aquisições de mercadorias para o ativo permanente, de energia elétrica e de serviços de telecomunicação (inserção do § 5º ao art. 20, alteração do inc. II do art. 33 e acréscimo do inc. IV). [...] *À primeira vista, o Tribunal entendeu que a modificação do sistema de creditamento pela Lei Complementar impugnada, quer consubstancie a redução de um benefício de natureza fiscal, quer configure a majoração de tributo, cria uma carga para o contribuinte e, portanto, sujeita-se ao princípio da anterioridade [...].* (STF, ADI-MC 2.325/DF, rel. Min. Marco Aurélio, 29.11.2000, Inf. nº 212, 06.1.2000, p. 1, grifos nossos)

Contudo, na época, somente vigia a anterioridade referente ao exercício financeiro seguinte – período anterior à EC nº 42/03 –, razão pela qual, no caso da LC nº 122/06, sujeitar-se ao princípio da anterioridade significa submeter-se à regra atual do art. 150, III, b e c, da CF, devendo também respeitar a anterioridade nonagesimal, não excepcionada para o ICMS no § 1º desse mesmo artigo.

Outro caso passível de citação, em que os tribunais superiores ratificaram a anterioridade – dessa vez nonagesimal, com fulcro no § 6º do art. 195 da CF –, refere-se à instituição, pela MP nº 812/94, da limitação de 30% na compensação de bases de cálculo negativa de CSLL, conforme se verifica a seguir:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA PROVISÓRIA 812, PUBLICADA EM 31.12.1994 E CONVERTIDA NA LEI 8.981/95. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPENSAÇÃO. LIMITAÇÃO. INCIDÊNCIA NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. VÍCIOS NO JULGADO. INEXISTÊNCIA.

1. Contribuição Social sobre o Lucro. Lei 8.981/95 resultante da conversão da Medida Provisória 812, editada em 31 de dezembro de 1994. Incidência sobre o lucro líquido apurado no balanço fiscal encerrado no último dia desse mesmo ano. *Impossibilidade, em razão da necessária observância ao princípio da anterioridade mitigada.* 2. *A sistemática instituída pela MP 812/94, que limitou a 30% do lucro líquido ajustado os prejuízos dedutíveis apurados nos exercícios anteriores, para efeito do cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, agrava a situação do contribuinte, que, na forma da Lei 8.541/92, podia compensá-los, sem qualquer limitação, até quatro anos-calendários subsequentes ao da apuração. Impossível sua aplicação ao resultado contábil relativo ao exercício de 1994, em face do disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, que consagra o princípio da anterioridade nonagesimal.* Vícios no julgado. Inexistência. Embargos de declaração rejeitados. (STF, RE-AgR-ED 332.885/SP, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 07.3.2003, p. 42, grifos nossos)

Conclui-se que o contribuinte poderá recorrer à justiça para garantir o direito de creditar-se do ICMS pago nas mercadorias de seu uso e consumo entradas em seu estabelecimento no período de 01.1.2007 a 12.3.2007, em função do lapso temporal de 90 dias corridos a que a LC nº 122/06 deve aguardar para ter sua eficácia respeitada.

5. Conclusão

Diante do exposto, entende-se que existem sólidos argumentos para que os contribuintes que, por acumularem valores relevantes relativos ao ICMS pago na aquisição de mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, optem por pleitear o direito à compensação na esfera judicial, seja para o lapso temporal existente entre 1º de janeiro e 12 de março, seja para todo o exercício financeiro de 2007.

No primeiro caso, o argumento jurídico tem fulcro na observância obrigatória, pelo legislador complementar, do princípio da anterioridade na instituição ou majoração de determinados tributos, dentre eles o ICMS. Isto porque a vedação a um direito de crédito do imposto, cuja data de vigência era determinada por lei, constituiu-se em uma majoração de tributo, uma vez que o ICMS devido é resultado de contas escriturais resultantes de débitos e créditos do imposto.

Para este pleito, são substanciais as chances de êxito em eventual discussão por medida judicial, diante da farta jurisprudência nos tribunais superiores no tocante à proteção dada ao contribuinte pelo princípio da anterioridade, inclusive no caso de limitação de créditos.

No segundo caso, a restrição ao princípio constitucional da não-cumulatividade insculpida no art. 33 é flagrantemente questionável, haja vista que a forma apresentada no § 2º, II, do art. 155 não requer que os débitos e créditos do ICMS, para fins de apuração e pagamento, sejam referentes a uma mesma mercadoria. A não-cumulatividade aplica-se à atividade econômica em geral, e não simplesmente ao ciclo pelo qual determinada mercadoria transita desde sua origem até o seu consumo final.

Isto implica dizer que, uma vez contribuinte do imposto e sujeito a operações subseqüentes tributadas, o estabelecimento produtor ou distribuidor poderá utilizar todo o montante de ICMS a que se sujeitou em suas aquisições, para compensar com o imposto devido em suas saídas, não havendo subsidio constitucional para

que o contribuinte deva estornar os créditos relativos às mercadorias entradas no estabelecimento para seu uso e consumo.

Neste caso, contudo, os tribunais superiores têm se pronunciado contrários ao direito ao crédito, por considerarem a previsão da LC nº 87/96 como mero benefício fiscal concedido pelo legislador complementar, competindo a ele, a qualquer momento e pelo mesmo veículo normativo (lei complementar), restringir ou postergar sua eficácia, sem que haja qualquer infringência de norma constitucional.

Contudo, este entendimento não está pacificado, especialmente nos casos em que referidos bens de uso e consumo desgastam-se na produção ou integram, de alguma maneira, o produto final tributado na saída, competindo à perícia demonstrar, em juízo, que o uso ou consumo de tais mercadorias não interrompe a cadeia produtiva da qual fazem parte.

LIMITES OBJETIVOS À REVISIBILIDADE DO LANÇAMENTO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Introdução

É sabido que o lançamento – concebido como a atividade administrativa pela qual o Fisco constitui o crédito tributário e notifica o sujeito passivo para pagá-lo (art. 142, CTN) – pode eventualmente conter irregularidades (vícios) e que a Administração Pública pode e deve rever seus atos quando eivados de nulidades (Súmulas 346 e 473 do STF).

O direito brasileiro estabeleceu duas ordens de limitações que se impõem ao poder de revisão do lançamento: *limites temporais*, que dizem respeito ao prazo dentro do qual a revisão pode ser legitimamente efetuada, e *limites objetivos*, assim entendidos os relativos aos fundamentos que podem ser invocados para proceder à revisão.¹ Os primeiros encontram-se previstos nos arts. 149, parágrafo único, 173 e 150, § 4º, todos do CTN, e escapam de nossas especulações.

O presente trabalho visa analisar as hipóteses que, segundo o CTN, autorizam a revisão do lançamento tributário e definir os limites objetivos do poder dos órgãos julgadores para, no âmbito do processo administrativo tributário, exercer o controle de legalidade do lançamento.

1. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 262.

1. O lançamento tributário e sua função no contexto da relação jurídica tributária

A expressão “relação jurídica” designa o vínculo que liga duas ou mais pessoas, estabelecendo direitos e deveres recíprocos. A relação tributária, como espécie de relação jurídica que é, possui a mesma estrutura formal das relações jurídicas em geral.

O objeto da relação jurídica tributária varia conforme o tipo de obrigação, segundo a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966): enquanto a chamada “obrigação principal” tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º, CTN), a denominada “obrigação acessória” tem por objeto prestações positivas ou negativas, isto é, de fazer ou de não-fazer (art. 113, § 2º, CTN).

A obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, nasce com a ocorrência do fato gerador (arts. 114 e 115, CTN). A obrigação tributária principal, no entanto, necessita de uma atividade administrativa (o lançamento – art. 142, CTN) que a declare existente, para se tornar líquida e ser objeto de cobrança.² A obrigação tributária principal revestida de liquidez e, por conseguinte, de exigibilidade, recebe do CTN a denominação de *crédito tributário*.

A eficácia do lançamento tributário – com exceção daquele que se dá por homologação (art. 150, CTN) – somente surge quando o mesmo é comunicado ao sujeito passivo, por intermédio do ato de notificação, dando-lhe conhecimento dos termos de exigibilidade do crédito (arts. 145 e 160, CTN).³

-
2. Constituem exceção a esta regra os tributos sujeitos a lançamento por homologação, assim entendidos aqueles “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (art. 150, *caput*, CTN).
 3. No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não há notificação do Fisco informando o quanto e quando pagar, pois neste caso é a lei que estabelece como dever do sujeito passivo a tarefa de aplicar o direito aos fatos, apurar e recolher o montante devido no prazo legal. Vencido o referido prazo, fica o devedor faltoso sujeito às sanções legais, dentre as quais o lançamento de ofício com multa punitiva e demais acréscimos.

2. A revisibilidade do lançamento segundo o Código Tributário Nacional

2.1. Aspectos gerais

Em princípio, o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é administrativamente inalterável. Tal situação visa preservar a estabilidade da relação jurídica atingida pelo lançamento.

No entanto, visando estabelecer o equilíbrio entre a necessidade de preservar a estabilidade das relações jurídicas e a legalidade da atuação estatal (que preside todo o direito tributário), o próprio CTN, em seu art. 145, esclarece que o lançamento notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de: a) impugnação do sujeito passivo; b) recurso de ofício; c) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 do CTN, que regula o chamado “lançamento de ofício”.

Ressalte-se que o CTN não emprega os termos “anulação” ou “revogação” ao se referir ao tema da reapreciação do lançamento. Apenas a última expressão, contudo, pode ser empregada em tal contexto.

Anulação é a providência, da Administração ou do Judiciário, para que se retire do mundo jurídico ato administrativo ilegal, ao passo que a *revogação* também é modalidade de desfazimento do ato administrativo, não por motivo de ilegalidade, mas de inoportunidade ou inconveniência.

Ocorre que é no âmbito dos atos administrativos discricionários onde o poder de revogação encontra seu campo absoluto de aplicação. Por outro lado, no tocante aos atos *vinculados* – como o que formaliza o lançamento tributário (art. 142, parágrafo único, CTN) –, existe uma regra geral que diz respeito à *irrevogabilidade* deles, e é o seguinte o fundamento de tal regra: se o ato era vinculado, não havia possibilidade de outro comportamento possível, e apenas um era legítimo (praticado o fato gerador, deve ser efetivado o lançamento tributário). Assim, se se pratica o único comportamento admitido,

esgotou o agente sua competência e não mais a possui para revogar o ato resultante daquele comportamento.⁴

Considerando que a revogação de atos administrativos só é possível quando resultem do exercício de poderes discricionários e que a atividade administrativa do lançamento é *vinculada*, conclui-se que, em matéria de lançamento, não se cogita de revogação.

Feitas tais considerações gerais, passa-se a analisar as hipóteses de revisão do lançamento tributário, tal como disciplinada a matéria pelo CTN.

2.2. Impugnação do sujeito passivo

Efetuada o lançamento, as normas que regulam o processo administrativo tributário estabelecem um prazo dentro do qual o sujeito passivo poderá formular sua defesa à própria autoridade administrativa, com o que restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário em debate (art. 151, III, CTN).

Ressalte-se que o princípio da *inafastabilidade do controle jurisdicional* confere indubitavelmente ao Poder Judiciário a capacidade de rever lançamentos tributários, tendo em vista que, por força daquele comando constitucional, *nenhuma* lesão ou ameaça a direito poderá ser subtraída de sua apreciação (art. 5º, XXXV, CF).

Entretanto, segundo concebemos, o poder conferido ao Poder Judiciário é o de *rever* o lançamento, não, porém, o de *alterá-lo*. Isto porque, segundo o CTN, a atividade de constituição do crédito tributário – ou seja, a atividade de lançamento tributário – é *privativa* da administração pública (art. 142, *caput*). Assim, poderá um juiz, por exemplo, no exercício do controle difuso (por via de exceção) de constitucionalidade de lei ou ato normativo, reconhecendo o caráter confiscatório de determinada exação, ordenar o cancelamento do lançamento realizado, mas não poderá aplicar outra alíquota prevista na legislação, que entenda ser a adequada à hipótese.

4. CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2003. p. 160.

Em síntese, o inciso I do art. 145 do CTN é perfeitamente aplicável às impugnações formuladas pelo sujeito passivo no âmbito do Poder Judiciário, cujos integrantes, no entanto, deverão exercer seu poder de revisão dos lançamentos tributários sem usurpar a competência da Administração Tributária, pois, como bem destaca Ramón Valdés Costa, o lançamento tributário é “*un acto administrativo y no jurisdiccional*”.⁵

2.3. Recurso de ofício

O recurso de ofício (art. 145, II, CTN) é o que compete à autoridade administrativa de primeira instância que entender procedente, no todo ou em parte, a impugnação do sujeito passivo.

Se o órgão de hierarquia superior der provimento ao recurso de ofício, reformará a decisão, total ou parcialmente, ou, se negar provimento ao recurso, confirmará a decisão. Disso resultará que o lançamento anulado pela decisão de primeiro grau será restabelecido, no primeiro caso, ou permanecerá anulado, no segundo.

Cabe, ainda, a respeito do tema a seguinte indagação: o recurso voluntário, de iniciativa do sujeito passivo (interposto em face de decisão de primeira instância que entender improcedente, no todo ou em parte, sua impugnação ao lançamento), também enseja, como o recurso de ofício, a revisão do lançamento tributário?

Analisando o instituto do “recurso de ofício”, entende Zuudi Sahakihara que o mesmo “não enseja a alteração do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o anula, havendo, assim, um equívoco por parte do CTN”. E conclui o citado autor: “É a decisão que é modificada ou mantida, e não o lançamento”.⁶ Poder-se-ia sustentar, de igual modo, que o recurso voluntário não enseja a revisão do lançamento, pois não diz respeito ao lançamento, mas à decisão que o julgou procedente e, desse modo,

5. COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributario*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001. p. 381.

6. FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.) et. al. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 572.

a decisão de primeiro grau é que seria modificada ou mantida, e não o lançamento.

Para definir se o recurso de ofício e o voluntário não ensejam a revisão do lançamento, por não dizerem respeito a este ato, mas à decisão recorrida, faz-se necessário definir primeiramente se o ordenamento jurídico brasileiro admite a *reformatio in pejus*, assim entendido o agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento.⁷ Admitindo-se o agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, chegaremos à conclusão de que o recurso de ofício e o voluntário ensejam a revisão do lançamento, já que o órgão de segunda instância poderá, apreciando o(s) recurso(s), alterar para mais os valores indicados no lançamento tributário.⁸

A possibilidade, ou não, da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário, tanto em decorrência de recurso de ofício quanto de recurso voluntário, será adiante discutida, momento em que, por conseguinte, também será definido se tais recursos ensejam, efetivamente, a revisão do lançamento tributário.

2.4. Iniciativa de ofício da autoridade administrativa

A modificação do lançamento por iniciativa de ofício da autoridade administrativa, consoante dispõe o inciso III do art. 145 do

7. Apesar de considerarmos que o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância configura verdadeira *reformatio in pejus*, utilizaremos tal expressão no presente trabalho para designar tão-somente a hipótese de agravamento da exigência inicial na decisão de segunda instância, tal como o faz a maioria da doutrina. Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 170; SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 174-5.

8. Sem adentrar na questão da possibilidade (ou não) da *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo tributário, Luciano Amaro leciona que o recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo (cuja impugnação não tenha sido acolhida pela autoridade administrativa de primeira instância) também pode propiciar a alteração do lançamento (*Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 340). No mesmo sentido: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 245.

CTN, só se torna possível em casos específicos, relacionados no art. 149 do CTN.

Ressalte-se que a Fazenda Pública, em qualquer dos casos descritos nos incisos II a IX do art. 149 do CTN, deverá observar a limitação imposta pelo parágrafo único do mesmo artigo, assim redigido: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

3. Limites objetivos do controle de legalidade do lançamento no processo administrativo tributário

3.1. Agravamento do lançamento na decisão de primeira instância

A respeito dos limites do poder revisional do lançamento no processo administrativo tributário, uma primeira – e tormentosa – questão diz respeito à possibilidade de agravamento do lançamento na decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância.

Como “agravamento do lançamento” considera-se, nesse trabalho, a alteração de quaisquer dos elementos que integram o conteúdo do referido ato administrativo, de modo que este seja “aumentado, intensificado ou tornado mais pesado”.⁹ Incluem-se, pois, no conceito supra, não apenas o aumento da quantia exigida do sujeito passivo, mas também as alterações nos pressupostos de fato e de direito que corroborem para o robustecimento do lançamento.¹⁰

No âmbito do processo administrativo tributário federal, a possibilidade de agravamento do lançamento na decisão de primeira instância foi introduzida pela Lei nº 8.748, de 09.12.1993, que alterou a redação original do parágrafo único do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 06.3.1972, o qual passou a vigorar com o seguinte teor:

9. SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 81, jun. 2002, p. 64.

10. *Idem*, p. 65.

“Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do *agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância*, o prazo para apresentação de nova impugnação começará a fluir a partir da ciência dessa decisão” (grifos nossos).¹¹ O referido dispositivo, no entanto, teve sua redação alterada pela MP nº 232, de 30.12.2004, que suprimiu a menção expressa da possibilidade de agravamento do lançamento na hipótese em questão.

Comentando o parágrafo único do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, com a redação determinada pela Lei nº 8.748/93, era a seguinte a conclusão de Mauro Silva: “Permitido, pois, pela lei, o agravamento do lançamento durante o julgamento de 1ª instância. A partir daí, a possibilidade do agravamento do lançamento só encontraria obstáculos se *todos os elementos necessários ao lançamento não estivessem contidos na decisão de 1ª instância* ou se *o agravamento do lançamento ofendesse princípio consagrado em nosso direito positivo*” (grifos nossos).¹²

A despeito da supressão, do texto do Decreto nº 70.235/72, da menção expressa à possibilidade de agravamento do lançamento pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância, *entende-se que tal possibilidade subsiste*, devendo, no entanto, ser observadas as demais exigências indicadas pelo autor anteriormente citado: a) que os elementos necessários ao lançamento estejam contidos na decisão de primeira instância; e b) que o agravamento do lançamento não ofenda princípio consagrado em nosso direito positivo.

Quanto ao segundo requisito, o mesmo restará atendido desde que seja assegurada ao contribuinte a devolução do prazo de defesa para que este possa impugnar a parte “agravada”, ou seja,

11. O parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784, de 29.1.1999 – que tem aplicação supletiva ao processo administrativo tributário concernente aos tributos federais (conforme o art. 69 da citada lei) –, não menciona expressamente a possibilidade de agravamento da exigência inicial na decisão de primeira instância administrativa, mas tão-somente *em grau de recurso*. No entanto, ao aceitar a *reformatio in pejus* em segunda instância, está, por via de consequência, admitindo a possibilidade do agravamento do lançamento em primeira instância, porquanto nesta hipótese não estará ocorrendo sequer supressão de instância quanto ao julgamento do agravamento em questão.

12. SILVA, Mauro. *Op. cit.*, p. 65.

o acréscimo realizado no lançamento em decorrência da decisão de primeira instância. Relativamente ao primeiro requisito para legitimar o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância, este restará atendido se a autoridade que proferir a decisão em questão observar, no que couber, os mesmos pressupostos de existência e validade do lançamento tributário. Dito de outro modo, já que a decisão de primeira instância agravará a exigência inicial, é como se passasse a substituir o documento que materializava tal exigência e, assim, deverá conter os mesmos elementos do ato impositivo original.

Tomando como exemplo o processo administrativo federal, o lançamento e sua notificação – e, por conseguinte, a decisão de primeira instância que implicar agravamento da exigência inicial e sua notificação ao contribuinte –, deverá conter a indicação do “cargo ou função e o número de matrícula” da autoridade administrativa responsável pela sua expedição (art. 10, VI, e 11, IV, Decreto nº 70.235/72), o que exigirá, por conseguinte, que o órgão de julgamento *tenha poderes de órgão de lançamento*, isto é, que o cargo de julgador de primeira instância seja ocupado por servidores que tenham competência administrativa para lançar. Do contrário, a decisão de primeira instância não atenderá um dos pressupostos exigidos para a validade do ato de lançamento: ser praticado por *agente competente* (pressuposto subjetivo do lançamento).¹³

A possibilidade do agravamento do lançamento na decisão de primeira instância administrativa *independe de previsão expressa na legislação*, podendo – e devendo – os julgadores administrativos singulares adotarem tal prática com fundamento nos princípios da legalidade (art. 37, *caput*, CF/1988) e da verdade material, desde que suas decisões atendam os requisitos anteriormente expostos.¹⁴

13. Em sentido contrário é a lição de Alberto Xavier, que não admite o agravamento da exigência inicial, ainda que o órgão de julgamento tenha poderes de órgão de lançamento (*Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 172).

14. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância não enseja a interposição de recurso de ofício, mas apenas de recurso voluntário de iniciativa do sujeito passivo.

3.2. Agravamento do lançamento na decisão de segunda instância

Outra questão igualmente polêmica envolvendo os limites da revisibilidade do lançamento no processo administrativo tributário é a possibilidade (ou não) do agravamento do lançamento na decisão de segunda instância (*reformatio in pejus*).

A proibição da *reformatio in pejus* no processo civil, na definição de Nelson Ney Jr., “tem por objetivo evitar que o tribunal destinatário do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente”.¹⁵ No entender do autor citado – que analisa a questão à luz do processo civil brasileiro –, restaria configurada a *reformatio in pejus* em uma das seguintes hipóteses: a) quando a decisão de segundo grau extrapole o âmbito de devolutividade fixado com a interposição do recurso; ou b) em virtude de não haver recurso da parte contrária. A reforma para pior fora dos casos mencionados não se insere, segundo o autor citado, na proibição em questão. Assim, exemplifica, se a parte adversa também interpõe recurso, não haverá *reforma in pejus* se o tribunal acolher qualquer dos recursos de ambas as partes.¹⁶

Antes de adentrarmos a análise de tal problema no âmbito do processo administrativo tributário¹⁷, é importante que tracemos os contornos do conceito de *reformatio in pejus* em tal seara.

Não consideramos compreendida no conceito de *reformatio in pejus* a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso de ofício (art. 145, II, CTN) interposto pela autoridade julgadora de primeira instância (que entendeu improcedente, no todo ou em parte, o lançamento), reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*. É que o denominado “recurso de ofício”, em verdade, não é recurso – por faltar-lhe o elemento volitivo da “insatisfação com a decisão”, geradora da “vontade em recorrer” –,

15. NERY JR., Nelson. *Princípios fundamentais: teoria geral dos recursos*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 153.

16. *Idem*, p. 153.

17. No entender de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, a *reformatio in pejus* é inconstitucional, pois afronta os incisos LIV e LV do art. 5º da CF, “e pouco importa que leis a aceitem textualmente, pois a vedação é de estatura constitucional” (*Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 155).

mas condição de eficácia da decisão de primeira instância contrária à Fazenda Pública.

Por exemplo, se a autoridade julgadora de primeira instância, acatando a impugnação do contribuinte, julga totalmente improcedente o lançamento e recorre de ofício à segunda instância, o eventual provimento do recurso de ofício não estaria piorando a situação do “recorrente”, por faltar a este, como dito, a “insatisfação com a decisão recorrida”.¹⁸

O “recurso de ofício” tem *translatividade plena*, podendo o julgador de segunda instância modificar a decisão recorrida no que entender correto, pois é como se houvesse a apelação de todas as partes da decisão de primeira instância.¹⁹

Não se considera *reformatio in pejus* a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso de ofício, reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*.²⁰

Portanto, considera-se como *reformatio in pejus* (agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento) a hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento a recurso voluntário (de iniciativa do contribuinte) ou recurso de ofício (de iniciativa da autoridade julgadora de primeiro grau), reforma a decisão recorrida e *modifica a exigência inicial, agravando-a*. O referencial tomado, como se vê, não é simplesmente o teor da decisão de primeira instância, mas o *conteúdo original do lançamento*.

Delimitado o conceito de agravamento do lançamento na segunda instância de julgamento (*reformatio in pejus*), cabe ressaltar que o direito positivo brasileiro consagra expressamente a possibilidade

18. Poder-se-ia alegar, no entanto, que teria restado configurada a *reformatio in pejus*, no exemplo citado, *quanto ao contribuinte*, que havia obtido êxito em primeira instância de julgamento. Ocorre que a noção da proibição da *reformatio in pejus* (para os que admitem a existência de tal proibição) visa evitar que a autoridade julgadora destinatária do recurso possa decidir de modo a piorar a situação do recorrente, o que não seria o caso, porquanto o contribuinte não havia interposto recurso algum. O mesmo raciocínio é aplicável à hipótese de sucumbência recíproca na decisão de primeira instância, com interposição simultânea de recurso voluntário e “recurso de ofício”.

19. NERY JR., Nelson. *Op. cit.*, p. 160.

20. Nesse sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 171.

da *reformatio in pejus* no âmbito do processo administrativo federal, quando, no art. 64 da Lei nº 9.784, de 29.1.1999, assim dispõe: “O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência” (grifos nossos). O parágrafo único do citado artigo, por sua vez, assim encontra-se redigido: “Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão” (grifos nossos).

Note-se que o dispositivo transcrito somente tem aplicação ao agravamento da exigência inicial em decisão de segunda instância, porquanto fala em “recurso”, “recorrente” e “decisão recorrida”. Nesse caso, como observam Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, “a Administração-juiz se despe transitoriamente da condição de julgador e atua, supletivamente, por força do princípio da oficialidade, como Administração-instrutora processual”.²¹

A possibilidade da *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário é defendida por Helena Marques Junqueira, pois “o tributo e a atividade administrativa tributária são totalmente regidos pelos princípios da legalidade e da indisponibilidade e, havendo lei que a determine, a revisão do lançamento tributário se dará no sentido de exigir o tributo devido, mesmo que sendo maior do que o inicialmente cobrado, antes da impugnação do contribuinte”.²²

Surge, então, o seguinte questionamento: que situação o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99 pretende disciplinar? Dito de outro modo: que hipótese pretendeu o legislador regular com a elaboração do dispositivo em questão?

21. FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo...*, p. 156. Os autores citados não vêem na hipótese descrita um caso de *reformatio in pejus*, pois é instaurado, em razão do princípio da legalidade e da busca da verdade material, “um efetivo e equilibrado contraditório, com o quê não se coloca em xeque os princípios da boa-fé, do contraditório e da isonomia”.

22. JUNQUEIRA, Helena Marques. *A reformatio in pejus* no processo administrativo. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo administrativo tributário e previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 107-8. No mesmo sentido: SILVA, Sergio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 176.

Poder-se-ia alegar que o referido dispositivo, ao prever a possibilidade do órgão recursal agravar a situação do recorrente, estaria se referindo à hipótese em que o órgão de segundo grau, dando provimento ao recurso, reforma a decisão recorrida e *restabelece a exigência inicial*. Ocorre que, neste caso, não faria sentido determinar que o contribuinte seja cientificado para que formule suas alegações antes da decisão, tendo em vista que:

a) se a autoridade de primeira instância decidiu pela improcedência do lançamento e recorreu de ofício à segunda instância, o contribuinte não interpôs recurso e, por conseguinte, não terá porque formular qualquer alegação antes da decisão de segunda instância (podendo, quando cabível, interpor recurso em face dessa decisão, em respeito ao duplo grau²³);

b) se a autoridade de primeira instância decidiu pela parcial improcedência do lançamento e recorreu de ofício, não tendo o contribuinte interposto recurso voluntário da parte da decisão que lhe foi desfavorável, não terá porque formular qualquer alegação antes da decisão de segunda instância (podendo, quando cabível, interpor recurso em face dessa decisão);

c) se a autoridade de primeira instância decidiu pela parcial improcedência do lançamento e recorreu de ofício, tendo o contribuinte interposto recurso voluntário da parte da decisão que lhe foi contrária, não há porque oportunizar ao sujeito passivo a formulação de alegações antes da decisão, tendo em vista que já as apresentou por ocasião de seu recurso;

d) se a autoridade de primeira instância decidiu pela procedência do lançamento, tendo o contribuinte interposto recurso voluntário, não há porque oportunizar ao sujeito passivo a formulação de alegações antes da decisão, tendo em vista que já as apresentou por ocasião de seu recurso.

Nos dois primeiros casos, o contribuinte não pode utilizar a prerrogativa a que se refere o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99, pois o dispositivo aborda a hipótese da decisão que

23. QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário...*, p. 171.

possa agravar a “situação do *recorrente*” (grifos nossos). Ora, se o contribuinte não interpôs recurso algum, não como pretender enquadrar-se na norma em questão. Nos dois últimos casos, as razões do contribuinte em relação à exigência inicial do lançamento já foram submetidas à apreciação do órgão julgador de segundo grau quando da interposição de seu recurso, inexistindo razão para oportunarizar novas alegações.

Pelo exposto, conclui-se que o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99, ao prever a possibilidade do órgão recursal agravar a situação do recorrente, não está se referindo à hipótese em que o órgão de segundo grau *restabelece a exigência inicial* (a que poderíamos chamar de “pseudo-*reformatio in pejus*”), mas àquela em que o órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”) *modifica a exigência inicial, agravando-a (reformatio in pejus* propriamente dita).

Se esta é a hipótese que o parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99 pretendeu disciplinar, então temos que o mesmo afigura-se inconstitucional, por representar violação à garantia do *devido processo legal* (art. 5º, LIV, CF) *por supressão de instância(s)*, porquanto nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*.

É certo que não há na Constituição da República de 1988 garantia absoluta ao duplo grau de jurisdição, nem mesmo em sede de processo judicial, inexistindo, pois, garantia *constitucional* à revisibilidade das decisões administrativas. Ocorre que, a partir do momento em que a legislação infraconstitucional assegura ao contribuinte pluralidade de instâncias administrativas de julgamento, o direito à reapreciação das decisões *passa a integrar o conteúdo do princípio do devido processo legal*.

A solução adotada pelo parágrafo único do art. 64 da Lei nº 9.784/99, na hipótese de agravamento da exigência inicial (a saber: ciência ao recorrente para que formule suas alegações antes da decisão), nega ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as*

instâncias de julgamento previstas na legislação, caracterizando supressão de instância e, pois, cerceamento do direito constitucional à *ampla defesa e aos recursos a ela inerentes* (art. 5º, LV, CF/1988), corolário que é da garantia do *devido processo legal*.

No entanto, ainda que fosse adotada a solução correta para o caso – que seria reabrir ao contribuinte *todas as instâncias de julgamento*, para que pudesse formular *em cada uma delas* suas alegações contra o agravamento do lançamento –, a *reformatio in pejus* no processo administrativo tributário esbarraria noutra obstáculo: os órgãos julgadores de segunda instância são normalmente de *composição mista*, isto é, integrados por servidores da repartição fazendária e por pessoas estranhas à Administração Pública.

É que, como sustenta Deonísio Koch, “quem não pode constituir também não pode alterar”²⁴, o que exige, por conseguinte, que o órgão de julgamento *tenha poderes de órgão de lançamento*. Lembra, contudo, o autor citado que “a composição dos conselhos de contribuintes é paritária, de modo que nem todos os membros são revestidos da capacidade para lançar crédito tributário”.²⁵ Só seria possível, no caso, o agravamento do lançamento se os órgãos julgadores de segunda instância forem ocupado *exclusivamente* por servidores que tenham competência administrativa para lançar. Do contrário, a decisão de segunda instância – que estará, em verdade, substituindo o lançamento original – não atenderá um dos pressupostos exigidos para a validade do ato de lançamento: ser praticado por *agente competente* (pressuposto subjetivo do lançamento).

Considerando, pelo exposto, não se apresentar juridicamente possível que órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”), modifique a exigência inicial, agravando-a, conclui-se que o recurso de ofício e o voluntário, em verdade, não ensejam a alteração do lançamento, pois não dizem respeito ao

24. KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003. p. 74.

25. *Idem*, p. 75. No mesmo sentido: GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 48, set. 1999, p. 20; QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário...*, p. 170.

referido ato impositivo, mas à decisão de primeira instância: é esta a modificada ou mantida, não o lançamento.

3.3. Revisibilidade do lançamento através de “lançamento complementar”

O chamado “lançamento complementar” ou “termo aditivo” é previsto na legislação de processo administrativo de certos entes da Federação e consiste em instrumento que permite ao Fisco, no decorrer do processo administrativo tributário (e antes de proferida decisão administrativa), corrigir algum erro porventura constatado no ato administrativo de lançamento tributário.

No âmbito do processo administrativo tributário federal, o Decreto nº 70.235, de 06.3.1972, prevê os institutos do “auto de infração complementar” e da “notificação de lançamento complementar” no § 3º do seu art. 18, que, com a redação determinada pela Lei nº 8.478, de 09.12.1993, assim dispõe:

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados *no curso do processo*, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem *agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, será lavrado *auto de infração* ou emitida *notificação de lançamento complementar*, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (grifos nossos)²⁶

A revisão do lançamento através de lançamento complementar (ou suplementar) encontra fundamento no inciso III do art. 145 do CTN e, no âmbito administrativo, pode ser utilizada tanto para a *majoração* quanto para a *redução* do débito exigido originalmente através do lançamento tributário. O emprego de tal ato, no entanto, não é ilimitado.

26. No âmbito do processo administrativo tributário do Estado do Amazonas, o Decreto nº 4.564, de 14.3.1979, dispõe que: “De quaisquer correções efetuadas no Auto de Infração e Notificação Fiscal deverá ser cientificado o autuado por escrito, caso em que lhe será dado um novo prazo para defesa”.

Com efeito, a utilização do lançamento complementar para majoração do débito original somente poderá se dar em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte ao qual estará sendo negada a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial *em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação*, caracterizando supressão de instância e violação à garantia do *devido processo legal*. Esse novo lançamento, portanto, como enfatiza Mary Elbe Queiroz, “em respeito ao duplo grau de jurisdição, deverá ser apreciado pela mesma autoridade julgadora de primeira instância administrativa e, só posteriormente, poderá ser objeto de recurso para a segunda instância”.²⁷

3.4. Revisão do lançamento por erro de fato e erro de direito

O erro, na elaboração do lançamento tributário, pode situar-se no conhecimento dos fatos (erro de fato) ou no conhecimento da norma (erro de direito).

Erro de fato dá-se pela não-conformação do lançamento com o seu respectivo fato gerador. Já o *erro de direito* ocorre quando configurado falso conhecimento, interpretação equivocada ou mesmo ignorância da norma jurídica.²⁸

O erro de fato situa-se no conhecimento dos fatos, enquanto simples fatos, independentemente da relevância jurídica que possam ter. Já o erro de direito situa-se no conhecimento da norma, que inclui o conhecimento dos efeitos jurídicos que sua incidência produz. Ocorre o erro de fato quando o Fisco considera no lançamento aspectos diferentes daqueles efetivamente acontecidos (por exemplo, os valores registrados nas notas fiscais foram transcritos incorretamente).²⁹

27. QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle...*, p. 167.

28. SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento tributário. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará*, Fortaleza, Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, v. 5, 2001, p. 30.

29. MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 104-5; MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*.

Registre-se ser opinião unânime da doutrina a possibilidade de revisão do lançamento por erro de fato. Tal possibilidade é confirmada pelo inciso VIII do art. 149 do CTN.

Quanto ao erro de direito, no entanto, reina a controvérsia, pois uma parcela da doutrina entende que o erro de direito não enseja a revisão do lançamento. Nesse sentido é o entender de Rubens Gomes de Sousa, que assevera:

O direito se presume conhecido, o que significa que ninguém pode alegar que o desconhecia ou que errou a seu respeito [...]. Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária.³⁰

A revisão do lançamento por erro de direito também não é admitida por Alberto Xavier, mas com fundamentos diversos dos invocadas por Rubens Gomes de Sousa:

O verdadeiro fundamento de limitação da revisão do lançamento a hipóteses do erro de fato resulta do *caráter taxativo* dos motivos da revisão do lançamento enumerados no art. 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se “fato não conhecido ou não provado por ocasião de lançamento anterior” (inciso VIII). Significa isso que, se só pode haver revisão pela invocação de *novos fatos* e *novos meios de prova* referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida

São Paulo: Dialética, 1997. p. 204; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 663.

30. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 108-9.

no que concerne a *atos completamente conhecidos e provados*. (grifos no original)³¹

Entende-se, todavia, ao contrário dos doutrinadores referidos, que o erro de direito (que não se confunde com a simples “mudança de critério jurídico”, disciplinada no art. 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.³²

Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento tributário em razão de mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito³³, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando *não seja aplicada a lei* ou quando *a má aplicação desta seja notória e indiscutível*, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, *sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta*.

Portanto, não importa ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado.³⁴

Considerações finais

Por todo o exposto, pode-se concluir, em síntese, que:

a) o lançamento tributário, uma vez regularmente notificado ao sujeito passivo, é, em princípio, inalterável administrativamente,

31. XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 269-270. O autor citado entende, contudo, que tal proibição só deve prevalecer se o ato de revisão for desfavorável para o particular (p. 272).

32. MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 107.

33. MELO, José E. Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 204.

34. MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 43, jul. 1999, p. 59.

admitindo, todavia, o CTN a possibilidade de revisão do referido ato administrativo por iniciativa do sujeito passivo, representada por sua impugnação ao lançamento (art. 145, I, CTN), e por iniciativa dos órgãos fazendários, representada pela iniciativa de ofício da autoridade administrativa ou pelo recurso de ofício (art. 145, III e II, CTN);

b) é juridicamente possível o agravamento do lançamento na decisão de primeira instância administrativa com fundamento nos princípios da legalidade (art. 37, *caput*, CF/1988) e da verdade material, desde que suas decisões contenham os mesmos elementos que integram o conteúdo do lançamento e desde que permitam ao contribuinte nova oportunidade e novo prazo para defesa, agora contra a parte agravada, com o que restarão respeitados os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa;

c) não se apresenta juridicamente possível que órgão de segundo grau, dando provimento a recurso (voluntário ou “de ofício”), modifique a exigência inicial, agravando-a, pois tal possibilidade negaria ao contribuinte a possibilidade de apresentar suas alegações contra o agravamento da exigência inicial em todas as instâncias de julgamento previstas na legislação;

d) a utilização do lançamento complementar para majoração do débito original somente poderá se dar em primeira instância, pois, do contrário, implicará cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

e) tanto o erro de fato quanto o erro de direito ensejam a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, não importando ao exercício da atividade administrativa de revisão do lançamento a circunstância de se tratar de lançamento eivado de erro de fato ou de direito, porque em qualquer hipótese sempre deverá prevalecer a supremacia da lei sobre o ato administrativo viciado.

Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

- CAETANO, Marcello. *Princípios fundamentais do direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de derecho tributário*. 3. ed. Bogotá: Temis, 2001.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FREITAS, Vladimir Passos de et al. (Coord.) *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- GHIZZI, Antonio; GONÇALVES, José Etuley Barbosa. Os órgãos judicantes administrativos e a competência para efetuar o lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 48, set. 1999, p. 17-22.
- JUNQUEIRA, Helena Marques. A *reformatio in pejus* no processo administrativo. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo administrativo tributário e previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 91-113.
- KOCH, Deonísio. *Processo administrativo tributário*. Florianópolis: Momento Atual, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Temas de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Competência para retificação do lançamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 43, jul. 1999, p. 48-59.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.
- NERY JR., Nelson. *Princípios fundamentais: teoria geral dos recursos*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.
- SALES, Deborah. Alguns aspectos da revisão e do controle do lançamento tributário. *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Ceará*, Fortaleza, Tribunal de Justiça do Estado do Ceará, v. 5, 2001, p. 25-34.

- SILVA, Mauro. O agravamento do lançamento na decisão de primeira instância. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 81, jun. 2002, p. 62-73.
- SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o processo administrativo fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Ed. pós-tuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PIS/COFINS: A POLÊMICA “RECEITA VS. FATURAMENTO” E A SISTEMÁTICA DE INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES

Daniel Zanetti Marques Carneiro

1. Introdução

Temos tido a oportunidade de apontar em alguns trabalhos de nossa autoria a enorme quantidade de discussões que as contribuições tributárias ensejam nos mais variados aspectos, notadamente as contribuições para o PIS e a Cofins. Dentre várias discussões dignas de nota, é de se ressaltar aquela atinente à polêmica que, até bem pouco tempo atrás, perdurou no tocante à equiparação entre *receita* e *faturamento* levada a cabo pela Lei n° 9.718/98 (art. 3º, § 1º), equiparação esta que, após alguns anos, acabou por não receber a chancela do STF.

Como é até mesmo intuitivo, o reconhecimento – ainda que incidental – da mencionada inconstitucionalidade acabou por ressuscitar a polêmica que, até então, para alguns parecia estar finda, de forma que, atualmente, inúmeras têm sido as ações ordinárias e de mandado de segurança nas quais as empresas procuram obter do Judiciário Federal a declaração do direito de não se sujeitarem à tributação, pelas contribuições PIS e Cofins, sobre a receita/faturamento, tal qual previsto no art. 3º da referida lei. Ocorre que, na ânsia de furtrar-se à tributação pelas mencionadas contribuições, alguns atropelos têm ocorrido por intermédio de decisões judiciais liminares prolatadas em absoluto descompasso à situação fática e jurídica subjacente às pretensões deduzidas em juízo, notadamente com relação às empresas sujeitas à tributação do PIS e da Cofins pela sistemática de incidência não-cumulativa.

Esta singela abordagem tem por escopo analisar, ainda que perfunctoriamente, os contornos das decisões emanadas do STF nos recursos extraordinários que lhe têm sido submetidos ao crivo nos últimos meses, e a questão atinente à repercussão das mesmas no

tocante aos contribuintes sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins pela sistemática não-cumulativa de que tratam as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, respectivamente. Passemos à análise do tema.

2. A polêmica “receita” versus “faturamento”

É de todos conhecida a enorme polêmica gerada pela edição da Lei nº 9.718/98, precisamente seu art. 3º, § 1º, quando o mesmo passou a prever como base de cálculo das contribuições PIS e Cofins o faturamento equivalente à totalidade da receita bruta da pessoa jurídica, independentemente da atividade por ela desenvolvida bem como da classificação contábil porventura adotada, nos seguintes termos:

Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 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. [...]

Dai em diante travou-se junto ao Judiciário uma batalha na qual, ao que parecia, sairia vitoriosa a Fazenda Nacional, consoante reiterados pronunciamentos dos Tribunais Regionais Federais de todo o País, que proclamavam a constitucionalidade da equiparação ali veiculada.¹ A controvérsia se dava, fundamentalmente,

1. Confirmam-se: TRF-1ª Região, 2ª Turma, Supl. – AMS 9601109463/MG, rel. Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas, *DJU* 02.6.2005, p. 61; TRF-2ª Região, 4ª Turma Especial, AMS 2001.02.01.046404-9, rel. Desembargador Federal Alberto Nogueira, *DJU* 06.12.2005, p. 177; TRF-2ª Região, 3ª Turma Especial, AGInt-AG 2005.02.01.005839-9, rel. Juiz Federal Convitado José Neiva, *DJU* 08.11.2005, p. 95; TRF-2ª Região, 4ª Turma Especial, AC 2002.51.02.000217-3, rel. Desembargador Federal Alberto Nogueira, *DJU* 27.10.2005, p. 231; TRF-3ª Região, 3ª Turma, AMS 2000.61.08.009504-6 (271361), rel.

pelo fato de que, à época da edição da Lei nº 9.718 (27.11.1998, *DOU* 28.11.1998), o art. 195, I, da CF – fundamento de validade das contribuições PIS e Cofins –, não contemplava a possibilidade de incidência dos referidos tributos sobre a totalidade da receita bruta tal qual indicada no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, mas apenas sobre o faturamento, conceito este mais restrito que aquele primeiro. Somente com a publicação da EC nº 20/98 (*DOU* 16.12.1998) é que a Constituição passou a albergar a previsão de incidência das contribuições PIS e Cofins sobre a receita ou faturamento.

Entretanto, após inúmeras discussões a respeito, em sessão plenária de 09.11.2005, em julgado da relatoria do emérito Ministro Marco Aurélio, o STF, por maioria de votos, deu parcial provimento ao RE nº 357.950/RS, esposando o entendimento de que a alteração promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 fora inconstitucional, porquanto não se conteve nos limites constitucionais do art. 195, I, vigente à época de sua publicação, o qual, como visto, apenas permitia a incidência da contribuição sobre o faturamento, mas não sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas independentemente da atividade porventura desenvolvida e da classificação contábil adotada. Na oportunidade, entendeu o Pretório Excelso inexistir, no ordenamento jurídico pátrio, a chamada constitucionalidade superveniente, de forma que a constitucionalidade da Lei nº 9.718/98 deveria ser analisada à luz da dicção do art. 195, I, da CF, vigente à época de sua edição. Para bem retratar este entendimento, do voto condutor do Ministro Marco Aurélio extrai-se o seguinte excerto:

Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal,

Desembargador Federal Carlos Muta, *DJU* 30.11.2005, p. 207; TRF-3ª Região, 3ª Turma, AC 2000.61.18.001700-8 (973773), rel. Desembargador Federal Carlos Muta, *DJU* 30.11.2005, p. 208.

ou com ela conflita, e aí afigura-se irrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98.

De lá para cá, referido entendimento tem sido mantido em inúmeros outros recursos extraordinários submetidos ao crivo do Pretório Excelso (RE 346.084/PR, 358.273/RS, 390.840/MG, 473.565/SP, 476.071/SP), e, ao que parece, o mesmo cristalizar-se-á em verbete de súmula vinculante, conforme se tem noticiado nos meios jurídicos.²

Na jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, o entendimento esposado pelo STF já se tem feito sentir, e isso porque, nalguns regimentos internos, existe previsão de revisão da jurisprudência já assentada quando sobrevier pronunciamento inequívoco do STF sobre dado assunto.³ Para evidenciar os contornos dessa nova situação, confira-se à guisa de exemplo o teor da seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – COFINS – BASE IMPONÍVEL ESTABELECIDA NA LEI Nº 9.718/98 – INCONSTITUCIONALIDADE DA ALTERAÇÃO RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – CONSTITUCIONALIDADE DA ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA DA COFINS, IMPLEMENTADA PELA MESMA LEI – 1. O Supremo Tribunal Federal, na sessão realizada em 09.11.2005, declarou a inconstitucionalidade da alteração das bases imponíveis da Cofins e da contribuição ao PIS, exigidas nos termos da Lei

2. Prevê-se que a dicção da primeira súmula vinculante será a seguinte: “É inconstitucional o inciso I do artigo 3º da Lei 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.
3. Art. 354, parágrafo único, do RI, TRF-1ª Região; art. 123 do RI, TRF-2ª Região; art. 176 do RI, TRF-3ª Região.

nº 9.718/98 (RE 346.084/PR, Relator originário o Exmo. Sr. Ministro Ilmar Galvão). 2. Ainda que pendentes a lavratura e a publicação do respectivo acórdão, trata-se de orientação inequívoca do Plenário da Suprema Corte, que autoriza, nos termos do art. 176 do Regimento Interno deste Tribunal, a modificação da jurisprudência até então firmada. 3. Constitucionalidade da elevação da alíquota da Cofins implementada pela mesma Lei. 4. Apelações e remessa oficial a que se nega provimento. (TRF-3ª Região, 3ª Turma, AMS 2001.61.00.031772-4 (242.916), rel. Desembargador Federal Carlos Muta, *DJU* 15.2.2006, p. 189)

O fato é que, baseados no entendimento do STF sobre o assunto, inúmeros contribuintes têm ingressado em juízo através de mandados de segurança e pleiteado o reconhecimento de direito supostamente líquido e certo de não se sujeitarem à tributação, pelo PIS e pela Cofins, sobre a totalidade de sua receita bruta, pretensão esta que, sem maiores rigores, tem recebido o beneplácito dos juízos de primeiro grau, consoante se verifica no dia-a-dia. Entretanto, urge identificar e diferenciar uma determinada situação específica, qual seja a das sociedades empresárias sujeitas à sistemática não-cumulativa de incidência das referidas contribuições, as quais, segundo cremos, não fazem jus à extensão do entendimento firmado pelo STF no RE 357.950-9, consoante restará demonstrado.

3. Os reflexos do entendimento do STF quanto à sistemática não-cumulativa de incidência do PIS e da Cofins

Como visto, o STF reconhecera a inconstitucionalidade da equiparação entre receita bruta e faturamento levada a cabo pela art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por conta da ausência de permissivo constitucional para tanto à época. Somente com a edição da EC nº 20/98 é que eventual incidência das contribuições sobre a totalidade da receita ou o faturamento tornara-se possível, o que, no entanto, segundo o entendimento esposado pelo STF, não seria bastante para convalidar o vício no qual supostamente incorrida a Lei nº 9.718/98, posto inexistir a chamada constitucionalidade superveniente, conforme já explicitado.

Pelo momento, precisamente no que faz objeto de nossas atenções, é de se registrar que, a despeito da recente declaração incidental da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por tudo e em tudo, não há que se cogitar qualquer reflexo deste posicionamento no tocante à situação das empresas sujeitas ao PIS e Cofins segundo a sistemática não-cumulativa, e isso porque, em tais casos, a incidência decorre não da Lei nº 9.718/98, mas das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, ambas promulgadas após a EC nº 20/98 (DOU 16.12.1998), a qual tratou de conferir o necessário permissivo para a equiparação entre os institutos da *receita* e *faturamento*:

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: [...]

b) a receita ou o faturamento;

Portanto, a partir de 16.12.1998 (EC 20/98), toda e qualquer equiparação entre receita e faturamento levada a cabo por via legislativa passou a contar com respaldo constitucional, daí porque não há que se divisar qualquer mácula nas disposições das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03⁴ ao disporem, respectivamente, que:

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.

4. Sobre a constitucionalidade da sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, ver nosso A não-cumulatividade do PIS e da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 116, p. 32-43.

§ 2º. A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

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.

§ 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.

Não se discute aqui sobre a repercussão do entendimento do STF sobre a situação dos contribuintes sujeitos à sistemática tradicional (cumulativa) de incidência das contribuições PIS e Cofins, e isso porque, para eles, enquanto não sobrevier legislação prevendo expressamente a incidência das referidas contribuições sobre a totalidade da receita ou faturamento, os mesmos sujeitar-se-ão à incidência tão-somente sobre o faturamento, em consonância à legislação anterior à Lei nº 9.718. E mais, farão jus à repetição do quanto já pago a mais por conta do alargamento da base de cálculo daquelas contribuições, direito este que poderá ser fruído alternativamente mediante compensação, desde que após o competente trânsito em julgado da decisão judicial que assim reconhecer (por conta do art. 170-A do CTN).

Entretanto, a situação ora sob enfoque é outra: justamente a daquelas empresas sujeitas ao PIS e à Cofins segundo as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, portanto, tributadas conforme a sistemática não-cumulativa de incidência dessas contribuições, em relação as quais o entendimento esposado pelo STF não se faz repercutir – ao menos parcialmente –, e isso basicamente pelo fato de que a incidência não-cumulativa sobre a receita bruta ou o faturamento fora legitimamente instituída após a superveniência de permissivo constitucional para tanto necessário, na medida em que as Medidas Provisórias nº 66/02 e nº 135/03, posteriormente convertidas nas Leis nº 10.637 e nº 10.833,

foram editadas após 16.12.1998 (data da publicação da EC nº 20), pelo que em absoluta conformidade à Constituição Federal.

Conforme se extrai do julgamento em questão, a rigor, o entendimento esposado pelo STF fundou-se em argumentos ligados mais a aspectos de ordem formal⁵, e somente em relação à Lei nº 9.718/98, pelo que não há admitir-se extensão do mesmo às Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, já que, neste particular, ambas guardam compatibilidade com a Constituição Federal em sua redação posterior a 16.12.98 e ainda atualmente vigente, de tudo resultando a inaplicabilidade do entendimento veiculado nos RE nº 346.084/PR, nº 357.950/RS, nº 358.273/RS e nº 390.840/MG aos contribuintes sujeitos à sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins.

Apenas para esclarecimento, ressalto que o entendimento veiculado pelo STF pode até repercutir em relação aos contribuintes sujeitos ao PIS e Cofins não-cumulativos, desde que apenas relativamente ao período anterior à edição das MP nº 66/02 e nº 135/03, no qual referidas pessoas jurídicas encontravam-se necessariamente sob o pálio da Lei nº 9.718/98, mas, para aquelas optantes da apuração do IRPJ pelo lucro real e, de conseguinte, sujeitas à não-cumulatividade, após a edição das referidas MPs não há mais cogitar-se incidência do entendimento do STF. Já para aquelas empresas não colhidas pela sistemática não-cumulativa, então o entendimento esposado pelo Pretório Excelso afigura-se passível de repercussão, viabilizando, pois, a não-sujeição das mesmas à tributação pelo PIS e pela Cofins sobre a totalidade da receita bruta independentemente da atividade exercida ou da classificação contábil porventura adotada.

Esta diferenciação se faz digna de nota na medida em que, atualmente, inúmeras empresas sujeitas à sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins (*rectius*, sujeitas às Leis nº 10.637/02 e

5. Não me refiro à inconstitucionalidade formal por vício relacionado ao processo legislativo, mas à questão de que no indigitado julgamento não reconheceu o STF a eventual natureza diametralmente oposta entre totalidade da receita bruta e faturamento, mas, tão-somente, a ausência de permissivo constitucional para a equiparação veiculada pela Lei nº 9.718/98, de forma que, suprida a falta, possível seria uma outra lei prever a efetiva equiparação entre ambos os institutos, tal qual realizado pelas MP nº 66/02 e nº 135/03.

nº 10.833/03) têm ingressado no Judiciário e pleiteado provimento jurisdicional que as isente do pagamento das aludidas contribuições sobre a totalidade da receita bruta, com afastamento, assim, das legítimas prescrições normativas das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, situação esta de todo indevida e carente de respaldo jurídico.

4. Um outro argumento técnico: o caráter incidental da declaração de inconstitucionalidade

Não bastasse, calha menção ainda a um outro argumento pela não-aplicação indiscriminada do entendimento veiculado pelo STF, qual seja o fato de que o mesmo fora externado em caráter incidental, em sede de recurso extraordinário, pelo que desprovido da necessária eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, conforme inteligência a *contrario sensu* dos arts. 102, § 2º, e 52, X, da CF.

É bem de ver que, se o entendimento esposado pelo STF cristalizar-se em súmula vinculante, então os respectivos efeitos ver-se-ão estendidos a todos os demais casos submetidos a exame do Judiciário Federal, porquanto haverá, *in casu*, efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário, consoante art. 103-A da CF.⁶ Todavia, enquanto tal situação não se verificar, ou seja, enquanto o entendimento do STF não se corporificar em súmula vinculante, não há cogitar-se automática e açodada aplicação (*rectius*, extensão) do mesmo a todos os casos porventura submetidos ao crivo jurisdicional, até mesmo por imperativos de cautela, já que nem todos os contribuintes sujeitos ao PIS e à Cofins enquadraram-se na situação tratada no *leading case* RE 357.950.

6. Segundo o qual "o Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei".

5. Conclusão

Destarte, ao cabo destas singelas considerações, supomos ter demonstrado que, a despeito do reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade da equiparação entre receita bruta e faturamento levada a cabo pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, consoante julgamentos prolatados nos RE 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, referido entendimento não pode ser aplicado indistintamente a todos os contribuintes sujeitos às contribuições PIS e Cofins, notadamente aqueles abrangidos pela sistemática não-cumulativa prevista nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, e isso porque a declaração de inconstitucionalidade feita pelo STF fundou-se no argumento de que, à época da edição da Lei nº 9.718/98, não havia permissivo constitucional autorizando o alargamento da base de cálculo ali realizado (art. 3º, § 1º), o que somente veio ocorrer dias após com a publicação da EC nº 20/98, a qual tratou de conferir a necessária permissão para eventual equiparação entre o faturamento e a totalidade das receitas brutas auferidas, tal qual pretendido pelo legislador ordinário. Entretanto, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (conversão das MP nº 66/02 e nº 135/03, respectivamente) surgiram após a publicação da EC nº 20/98, pelo que compatíveis com o texto constitucional alterado e ainda vigente, daí resultando a inaplicabilidade do entendimento esposado pelo Pretório Excelso quanto às pessoas jurídicas sujeitas à sistemática não-cumulativa de pagamento das mencionadas contribuições, exceto no período anterior às MP nº 66/02 e nº 135/03, em que referidas empresas encontravam-se sob o pálio da Lei nº 9.718/98, e, com relação ao qual, exsurge eventual direito a repetição ou compensação, alternativamente, e desde que assim reconhecido por decisão judicial, já que o reconhecimento da inconstitucionalidade promovido pelo STF o fora em caráter incidental e, desta forma, desprovido da eficácia *erga omnes* e do efeito vinculante de que trata o art. 102, § 2º, da CF, embora esteja sendo seguido à risca pelo Judiciário Federal.

O ISS E AS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO SANITÁRIO: ESTUDO DE UM CASO CONCRETO

Geilson Salomão Leite

1. Introdução

Este trabalho possui um objeto bem definido. Busca identificar o regime jurídico tributário – *constitucional e legal* – aplicável às concessionárias de serviço público, especialmente àquelas que prestam e desenvolvem atividades relacionadas a água e esgotamento sanitário. Neste contexto, há uma singularidade que merece ser realçada. É que a análise jurídica toma como parâmetro a Companhia de Água e Esgoto da Paraíba – Cagepa, desnudando sua competência administrativa; os contratos de concessão; a exigência do ISS pelos municípios; as imunidades tributárias, dentre outros aspectos. Aqui, o *iter* na investigação jurídica exige a construção do sentido e alcance da norma, privilegiando os cânones constitucionais, mormente em face dos valores sobranceiros nela consagrados. Tudo isso com o propósito de examinar, à luz dos princípios informadores da tributação, a constitucionalidade da cobrança do imposto sobre serviços – ISS incidente sobre a prestação de serviço público de água e esgotamento sanitário.

2. Do regime constitucional. Competência municipal. Art. 30, V, CF. Contrato de concessão. Limites e condições

Ao partilhar as competências legislativas nos arts. 21¹, 22, 23 e 24 entre os entes federados, a Constituição Federal igualmente

1. "Art. 21. Compete à União: [...] XX – instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, inclusive habitação, saneamento básico e transportes urbanos."

atribuiu aos municípios a faculdade para legislar em matéria de interesse local, além de suplementar a legislação federal e estadual (art. 30).

Também dispôs que compete aos municípios organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, *os serviços públicos de interesse local*, incluído o de transporte coletivo que tem caráter essencial.

Observa-se que historicamente os Estados-Membros criaram companhias de saneamento para a exploração dos serviços, especialmente em face da incapacidade dos municípios em desenvolverem satisfatória e adequadamente, motivo que *a priori* poderia ensejar o nascimento de controvérsias quanto à titularidade da competência administrativa.

Nos dias atuais, não há mais dúvidas em relação à competência para a exploração dos serviços de água e saneamento. Cuida-se, portanto, de atribuição deferida aos municípios brasileiros (art.30, V, CF).

O STF, ao apreciar as ADIn nº 2337 MC/SC e nº 1746-MC/SP, ratificou este entendimento, fixando os contornos da atribuição municipal.²

2. "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS - INVASÃO, PELO ESTADO-MEMBRO, DA ESFERA DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO E DOS MUNICÍPIOS - IMPOSSIBILIDADE DE INTERFERÊNCIA DO ESTADO-MEMBRO NAS RELAÇÕES JURÍDICO-CONTRATUAIS ENTRE O PODER CONCEDENTE FEDERAL OU MUNICIPAL E AS EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS - INVIABILIDADE DA ALTERAÇÃO, POR LEI ESTADUAL, DAS CONDIÇÕES PREVISTAS NA LICITAÇÃO E FORMALMENTE ESTIPULADAS EM CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS, SOB REGIME FEDERAL E MUNICIPAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Os Estados-membros - que não podem interferir na esfera das relações jurídico-contratuais estabelecidas entre o poder concedente (quando este for a União Federal ou o Município) e as empresas concessionárias - também não dispõem de competência para modificar ou alterar as condições, que, previstas na licitação, acham-se formalmente estipuladas no contrato de concessão celebrado pela União (energia elétrica - CF, art. 21, XII, b) e pelo Município (fornecimento de água - CF, art. 30, I e V), de um lado, com as concessionárias, de outro, notadamente se essa ingerência normativa, ao determinar a suspensão temporária do pagamento das tarifas devidas pela prestação dos serviços concedidos (serviços de energia elétrica, sob regime de concessão federal, e serviços de esgoto e abastecimento de água, sob regime de concessão municipal), afetar o equilíbrio financeiro resultante dessa relação jurídico-contratual de direito administrativo."

Na Paraíba, este serviço sempre foi executado pela Companhia de Água e Esgoto (Cagepa)³ desde sua criação em 1966. Contudo, em virtude do serviço público ser titularizado pelos municípios, várias leis municipais foram editadas para autorizar o Poder Executivo a celebrar contratos de concessão, delineando seus termos e limites, exatamente para outorgar os serviços à Cagepa.⁴

Eis, portanto, o regime constitucional aplicável ao serviço público municipal de água e esgotamento sanitário, cuja relação jurídica envolve os municípios (cedente) e a Cagepa (concessionária).

"MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE: PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 293 DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL. 1. Disposição da Constituição que concede prazo de até vinte e cinco anos para o pagamento, pelos municípios, da indenização devida pela encampação dos serviços de saneamento básico (água e esgoto) prestados, mediante contrato, e pelos investimentos realizados pela Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP, sociedade de economia mista estadual. 2. Plausibilidade jurídica (*fumus boni iuris*) da tese sustentada pelo Estado requerente porque a norma impugnada fere o princípio da separação dos poderes (CF, art. 2º), a que está submetido o constituinte estadual (CF, art. 25), restando excluída a participação do Poder Executivo no processo legislativo da lei ordinária. Fere, também, a exigida participação do Poder Executivo no processo legislativo, mediante sanção ou veto, como previsto no art. 66 da CF. 3. *Periculum in mora* caracterizado pela iminente aplicação da norma a Municípios que já editaram lei para assumirem a prestação dos serviços públicos referidos. 4. Medida cautelar deferida com efeito *ex nunc* - por estarem presentes a relevância dos fundamentos jurídicos do pedido e a conveniência da sua concessão - até o julgamento final da ação."

3. A Cagepa constitui sociedade de economia mista criada pela Lei nº 3459, de 31.12.1966, alterada pela Lei nº 3702, de 11.12.1972, apresentando como finalidade a formulação da política geral de saneamento básico do Estado, sobretudo no que respeito ao planejamento, implantação, modernização, complementação, ampliação e operação de serviços de água e esgoto. Seu Estatuto Social revela como objeto a "administração e a prestação dos serviços públicos de água e esgotos sanitários em todo o Estado da Paraíba". Igualmente, a Resolução C. A. nº 11/84 dispõe no art. 2º que compete à Cagepa "a administração de todos os serviços de água e esgotos, compreendendo planejamento e a execução das obras e instalações, a operação e manutenção dos sistemas, a medição do consumo de água, o faturamento e arrecadação de tarifas aos usuários, a aplicação de penalidades e quaisquer outras medidas a eles relacionadas na sua Jurisdição".
4. No município de João Pessoa, a Lei nº 7.133, de 05.10.1992, regula a matéria. Em Alagoa Grande, a Lei nº 232, de 05.7.1968, também dispõe no mesmo sentido. Em Cajazeiras, a Lei nº 473, de 07.5.1969, disciplina a concessão do serviço público.

3. Do Imposto sobre Serviços (ISS). Sistema constitucional tributário. Lista de serviços. Taxatividade. Repercussões jurídicas

O modelo tributário erigido no Brasil é nitidamente constitucional. Daí a rígida discriminação de competências tributárias (arts. 153, 155, 156, 148, 149, 195, 145, II e III), as imunidades (art. 150, VI, *a, b, c, d*), as materialidades (impostos, taxas e contribuição de melhoria), os princípios norteadores da atividade tributária do Estado (legalidade, anterioridade, irretroatividade, não-confisco, igualdade, federação, república).

Não sem razão afirma Roque Antônio Carrazza⁵ que a Lei Fundamental fixa um padrão de incidência tributário. Assim, o conceito de renda, serviços, mercadorias, patrimônio já vem assinalado na Constituição Federal. Conseqüentemente, o legislador ordinário não dispõe de ampla liberdade (discrição) para fixar seus contornos ou gizá-lhe seu perfil normativo. Aliás, o art. 100. do CTN prevê que a Lei “não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela *Constituição Federal*, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências”.

Neste sentido, verifica-se que o conceito e alcance da expressão “prestação de serviços”, para efeito de incidência do ISS, vem demarcado na Lei Fundamental, sendo vedado ao legislador infra-constitucional ampliá-lo ou restringi-lo.

O art. 156, III, CF, indica que compete aos municípios instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Neste contexto, quais o sentido, conteúdo e alcance da expressão “serviços de qualquer natureza”?

Para Aires Fernandino Barreto⁶:

5. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros. p. 87.

6. ICMS e ISS: extremação de incidência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 71, p. 13

O ISS não é um tributo sobre atos jurídicos, mas sobre fatos, sobre o *facere* que alguém (o prestador) tenha desenvolvido em favor de terceiro (o tomador). Dessa série de considerações resulta forçoso concluir que serviço é a prestação de esforço humano a terceiro, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente a obtenção de um bem material ou imaterial.

Não há dúvidas que a prestação de serviços necessariamente é execução de obrigação de fazer.

É singela a distinção entre obrigação de dar e fazer. Basta salientar que a primeira (obrigação de dar) consiste em vínculo jurídico que impõe ao devedor a entrega de alguma coisa já existente; por outro lado, as obrigações de fazer impõem a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. As obrigações positivas subdividem-se em prestações de coisas e prestações de fatos.

As prestações de coisas consistem na entrega de um bem, enquanto as prestações de fatos consistem em atividade pessoal do devedor. Um paradigma de prestação de coisas são os contratos de compra e venda.

As obrigações de dar têm por objeto a entrega de uma coisa ao credor, para que este adquira sobre a coisa um direito, enquanto “as obrigações de fazer têm por objeto um ou mais atos do devedor, quaisquer atos, de fora parte a entrega da coisa”.

Em resumo, nas obrigações *ad dandum* ou *ad tradendum*, a prestação consiste em entregar alguma coisa (*dar*), enquanto as *in faciendo* referem-se a ato ou serviço a cargo do devedor (*prestador*). Aqui jaz, portanto, a materialidade do ISS.

Igualmente merece reflexão o debate em torno da lista de serviço, veiculada por meio de lei complementar, objeto de incidência do ISS. Assim, trata-se de lista de natureza taxatixa (*numerus clausus*) ou meramente exemplificativa?

Parte da doutrina brasileira⁷ entende que a lista de serviço ostenta caráter estritamente exemplificativo, porquanto a lei

7. José Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Aires Barreto, entre outros.

complementar (normas gerais) não poderia invadir a competência tributária dos municípios, violando o postulado da autonomia municipal (arts. 29 e 30 da CF).

Inobstante a dissensão, no âmbito jurisprudencial⁸ optou-se em prestigiar o caráter taxativo da lista de serviços. Ao julgar o RESP nº 631.563 (13.12.2004), o Ministro José Augusto Delgado sintetizou o pensamento dos Tribunais superiores a propósito do tema, consolidando o entendimento, *verbis*:

Portanto, está por demais uniforme o pensamento deste Tribunal, por meio das suas Turmas especializadas, e do Colendo STF, no sentido de que a “lista de serviço” prevista no DL 834/69 é taxativa e exaustiva e não exemplificativa, não se admitindo, em relação a ela, o recurso da analogia, visando alcançar hipóteses de incidência distantes das ali elencadas, devendo a lista subordinar-se à lei municipal.

Em suma: o ISS somente incide nos serviços que estiverem expressos na lista, veiculados por lei complementar (art.156, III, da CF).

Estas noções são de fundamental importância para a compreensão do tema, sobretudo em virtude da taxatividade da lista de serviços.

4. A lista de serviço. Cronologia. Leis contemporâneas à ocorrência fática. Leis Complementares nº 56/87 e nº 116/03. Atipicidade. Impossibilidade de tributação por analogia

Com o objetivo de estabelecer uma cronologia na cobrança do ISS, torna-se imperioso evidenciar as listas dos serviços tributados e as leis que as criaram.

8. No STF: RE nº 104.571-PE, RE nº 105.844-SP, RE nº 96.963-PR. No STJ: RESP nº 436.109/SC, RESP nº 68.876/MG, RESP nº 192.635/RJ, RESP nº 41.848-SP, RESP nº 49.405/MG, RESP nº 102.291/SP.

A *primeira* lista de serviços foi criada à luz da EC nº 18/65, através do Código Tributário Nacional).⁹ Através do Decreto-lei nº 406, de 31.12.1968, foi criada a *segunda* lista. Já a *terceira* lista foi instituída pelo Decreto-lei nº 834, de 08.9.1968, que introduziu alterações ao Decreto-lei nº 406/68. A *quarta* lista de serviços foi aprovada pela LC nº 56, de 15.12.1987. Por fim, a lista atualmente vigente decorreu da LC nº 116/03.

In casu, não há previsão em nenhuma das listas (LC nº 56/87 e nº 116/03) relativamente a cobrança do ISS sobre a prestação de serviços de água e esgotamento sanitário.

A LC nº 56/87 descreveu nos itens 17 e 20 o seguinte: “17. Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza de agentes físicos e biológicos; [...] 20. Saneamento ambiental e congêneres”.

Para Sérgio Pinto Martins¹⁰, “controle e tratamento de efluentes é o controle ou tratamento de emanação, eflúvio ou irradiação de agentes físicos ou biológicos. É o que emana de certos corpos de maneira invisível, como a emanação de gases e fluidos. Entende-se por saneamento ambiental o ato de curar, sarar, salubritizar o ambiente”.

No julgamento da Apelação nº 70003053998, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul¹¹, apreciando caso análogo, estabeleceu o alcance dos itens 17 e 20 da lista de serviço criado pela LC nº 56/87:

As atividades que a autora efetivamente exerce (purificação e de distribuição de água e de remoção de resíduos cloacais e pluviais) nada têm a ver com as descritas nos item 17 e 20 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar federal nº 56/87, segundo noticiam os autos, nem mesmo como “congêneres”. A atividade descrita no item 17, à qual a autora não se dedica, é de “controle e tratamento de efluentes” (do latim *ex fluere*, ou seja, daquilo que, no dizer de Francisco da Silveira Bueno, in Dicionário

9. No art. 71 do CTN os serviços tributados correspondiam ao fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas, ferramentas ou veículos a usuários ou consumidores finais; a locação de bens imóveis; e a hospedagem ou guarda de bens de qualquer natureza, a título de locação em bens imóveis.

10. *Manual do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Atlas. p. 89.

11. No mesmo sentido: Apelação e Reexame Necessário nº 70008980146; Apelação Cível nº 70004831681.

Escolar da Língua Portuguesa, patrocinado pelo MEC, “emana invisivelmente de algum lugar”, ou, segundo Aurélio, “resíduo ou rejeito (de atividade industrial, esgotos sanitários, etc.) lançado no meio ambiente” (caso, por exemplo, dos curtumes e de outras indústrias poluentes), enquanto a atividade descrita no item 20 é de “saneamento ambiental e congêneres”, que implica “tornar sãos, habitáveis ou respiráveis” locais insalubres ou contaminados (cf. dicionário e autor citado, verbete “sanear”), tratando-os quimicamente, à qual a autora também não se dedica.

Em relação à “água”, as atividades da autora se resumem na sua captação junto a fontes naturais, purificação (sempre que exigível, porque a provinda de poços artesianos idôneos, por exemplo, dispensam esse tratamento) e distribuição aos seus usuários e consumidores. Não trata, pois, de resíduos ou de rejeitos lançados ao meio ambiente.

Já em relação ao “esgoto” (palavra que, em sua origem, traduz a idéia de gotas ou gotejamento), provenham eles de prédios (esgoto cloacais) ou de chuvas (esgotos pluviais), a atividade da autora se resume na sua canalização para locais distantes, sem, contudo, tratá-los no ambiente em que se localizam, isto é, de onde provêm ou emanam. As atividades exercidas pela autora nada têm a ver, portanto, com o “saneamento de ambientes”, que supõe estarem eles afetados ou contaminados, como, por exemplo, áreas de proliferação do mosquito da dengue ou da febre amarela. Ao contrário, suas atividades evitam que ambientes venham a ser afetados ou contaminados.

É prescindível asseverar que os serviços desenvolvidos pela Cagepa, expressos no contrato de concessão celebrado com os municípios, não compreendem o controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza de agentes físicos e biológicos, nem tampouco o saneamento ambiental.

No tocante à LC nº 116/03, há um aspecto fundamental. É que os itens 7.14 e 7.15 foram vetados pelo Presidente da República. O item 7.14 fazia alusão a saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, *esgotamento sanitário* e congêneres. Já o item 7.15 dizia respeito a *tratamento e purificação de água*.

As justificativas de veto são bastante elucidativas:

A incidência do imposto sobre serviços de saneamento ambiental, inclusive purificação, tratamento, esgotamento sanitários e congêneres, bem como sobre serviços de tratamento e purificação de água, não atende ao interesse público. A tributação poderia comprometer o objetivo do Governo em universalizar o acesso a tais serviços básicos. O desincentivo que a tributação acarretaria ao setor teria como consequência de longo prazo aumento nas despesas no atendimento da população atingida pela falta de acesso a saneamento básico e água tratada. Ademais, o Projeto de Lei nº 116 – Complementar revogou expressamente o art. 11 do DL nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com redação dada pela Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974. Dessa forma, as obras hidráulicas e de construção civil contratadas pela União, Estados, Distrito Federal Municípios, autarquias e concessionárias, antes isentas do tributo, passariam ser taxadas, com reflexos nos gastos com investimentos do Poder Público. Dessa forma, a incidência do imposto sobre os referidos serviços não atende o interesse público, recomendando-se o veto aos itens 7.14 e 7.15, constantes da lista de serviços do presente Projeto de lei Complementar. Em decorrência, por razões de técnica legislativa, também deverão ser vetados os incisos X e XI do art. 3º do Projeto de Lei.

A natureza dos serviços prestados pela concessionária conduz ao entendimento em que resta evidenciado a impossibilidade de tributação, porquanto as duas listas não tipificaram ou qualificaram juridicamente este serviço, refugindo do âmbito de incidência da norma tributária. Trata-se, em rigor, de fatos atípicos, insusceptíveis de surtir efeitos jurídicos.

Enfim, com a exclusão da lista de serviços, não se pode configurar a cobrança do ISS.

5. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, a, CF. RE nº 407.099-5/RS. STF. Ausência de finalidade lucrativa. Precedentes

A LC nº 116/03 dispôs no art. 1º, § 3º:

Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa (não sujeitos ao ICMS), ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...]

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

Este dispositivo legal vem autorizando às Fazendas Públicas municipais a adotarem um modelo hermenêutico impróprio, numa tentativa de legitimar a cobrança do ISS sobre a prestação de serviços de água e esgoto.

Conquanto os fundamentos jurídicos tecidos no tópico anterior sejam considerados inadequados e, especialmente em face da aplicação do art. 1º, § 3º, da LC nº 116/03, há uma vedação ou limitação ao poder de tributar, expressa através da imunidade recíproca, inviabilizadora da cobrança do ISS, *verbis*:

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

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; [...]

§ 2º. A vedação do inciso VI, *a*, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º. As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Para disciplinar a matéria, dispõe o art. 173 da CF:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º – A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

I – sua função social e formas de fiscalização pelo Estado e pela sociedade;
II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

§ 2º – As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

O direito administrativo¹² brasileiro divide as formas de atuação e intervenção estatal na prestação de serviços públicos.

Dessa forma, os serviços prestados pelo Estado são considerados:

a) *próprios*, “aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público (segurança, polícia, higiene e saúde públicas, etc.) e para a execução dos quais a Administração usa da sua supremacia sobre os administrados. Por esta razão só podem ser prestados por órgãos ou entidades públicas, sem delegação a particulares. Tais serviços, por sua essencialidade, geralmente são gratuitos ou de baixa remuneração, para que fiquem ao alcance de todos os membros da coletividade”;

b) *impróprios*, “os que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remuneradamente, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais), ou delega sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários. Esses serviços,

12. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Celso Antônio Bandeira de Mello, Adilson Dallari, Hely Lopes Meirelles, Raul Machado Horta, Eros Roberto Grau, Carlos Ari Sundfeld, entre outros.

normalmente, são rentáveis e podem ser realizados com ou sem privilégio (não confundir com monopólio), mas sempre sob regulamentação e controle do Poder Público competente)”; e

c) *industriais*, “os que produzem renda para quem os presta, mediante a remuneração da utilidade usada ou consumida, remuneração, esta, que, tecnicamente, se denomina ‘tarifa’ ou ‘preço público’, por ser sempre fixada pelo Poder Público, quer quando o serviço é prestado por seus órgãos ou entidades, quer quando por concessionários, permissionários ou autorizatários. Os serviços industriais são ‘impróprios do Estado’, por consubstanciarem atividade econômica que só poderá ser explorada diretamente pelo Poder Público quando ‘necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei’ (CF, art. 173)”.

Como visto, a delegação, pelo Estado, de *serviços impróprios* pode ser feita a particulares de três formas diferentes: por concessão, por permissão e por autorização, sendo que a concessão é delegação contratual e, modernamente, legal; a permissão e a autorização constituem delegações por ato unilateral da Administração: àquela, com maior formalidade e estabilidade para o serviço, e, esta, com mais simplicidade e precariedade na execução.

Ao firmar o regime jurídico aplicável à relação entre o Poder Público e os prestadores de serviços (*públicos ou privados*), assim dividiu:

a) *concedidos*, são os serviços que “o particular executa em seu nome, por sua conta e risco, remunerados por tarifa, na forma regulamentar, mediante delegação contratual ou legal do Poder Público concedente. Serviço concedido é serviço do Poder Público, apenas executado por particular em razão da concessão”;

b) *permitidos*, são os serviços que “a Administração estabelece os requisitos para sua prestação ao público e, por ato unilateral (termo de permissão), comete a execução aos particulares que demonstrarem capacidade para seu desempenho”;

c) *autorizados*, são os serviços que “o Poder Público, por ato unilateral, precário e discricionário, consente na sua execução por particular para

atender a interesses coletivos instáveis ou emergência transitória. [...] A remuneração de tais serviços é tarifada pela Administração, como os demais de prestação ao público, dentro das possibilidades de medida para oferecimento aos usuários”.

Aqui, há necessidade de se proceder a uma distinção básica e fundamental¹³: a) *sociedade de economia mista que exerce atividade econômica*; b) *sociedade de economia mista prestadora de serviço público*.

A Cagepa integra a administração indireta do Estado da Paraíba. Seu objetivo social traduz-se na “administração e a prestação dos serviços públicos de água e esgotos sanitários em todo o Estado da Paraíba”. Portanto, atua na condição de concessionária de serviço público.

Além disso, constata-se no contrato social a ausência absoluta de finalidade lucrativa. Outro fator que corrobora o entendimento reside na composição societária da Cagepa, no qual o Estado da Paraíba titulariza 99,9% das ações. O correspondente a 0,1% das ações são distribuídas entre o município de Campina Grande, a Sudene e o DNOCS. Inegavelmente, o capital social é partilhado com outros entes públicos despojados de finalidade lucrativa.

Um terceiro elemento comprobatório da ausência de lucro diz respeito à estrutura tarifária da concessionária do serviço público. Sobre o tema, torna-se necessário tecermos algumas considerações.

A Cagepa apresenta diferenças substanciais se comparadas a outras Companhias de Saneamento, uma vez que adota *tarifa consumo*, enquanto as demais operadoras utilizam a *tarifa mínima básica*. A diferença entre as duas modalidades de tarifas reside no faturamento mínimo equivalente a dez metros cúbicos, praticado pela quase totalidade das empresas de abrangência regional no setor, exceto a Cagepa. Esse modelo beneficia duplamente as demais operadoras em função de aumentar os volumes faturados e gerar maior receita com menores custos de produção dos serviços. A receita auferida pela Cagepa, obtida pela

13. Ver GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros. p. 288.

cobrança de tarifa, é despendida com a manutenção da empresa e dos serviços, bem como investimentos, não havendo lugar para o lucro.

Outra particularidade que caracteriza a ausência de finalidade lucrativa consubstancia-se no *subsídio cruzado*. Os investimentos para a implantação dos serviços básicos de saneamento são relativamente fixos, independentemente, portanto, do tamanho do município. Em locais menores, a tarifa tenderia a ser mais alta pela menor escala, pela menor diminuição dos custos fixos de manutenção. Em locais maiores, há maior possibilidade de pagamento. Nesta lógica, os municípios menores não teriam como possuir cobertura de saneamento, por pura incapacidade de remuneração dos serviços. O subsídio cruzado é um instrumento de realização de justiça fiscal, de universalização do abastecimento, com a realização de novas obras e implantação de mais e melhores serviços. É fundamental para o saneamento ambiental dos municípios de pequeno e médio porte, pois é ele que ajuda a viabilizar as obras, principalmente tratamento e disposição final dos efluentes.

Um outro aspecto impõe a análise jurídica. A Cagepa constitui sociedade de economia mista prestadora de serviço público, cuja finalidade essencial volta-se para a execução dos serviços de água e esgoto na Paraíba, mediante contratos de concessão.

Com fundamento no objeto societário, sua estrutura tarifária e a composição das ações, torna-se irrefutáveis que os serviços desenvolvidos situam-se como *res extra commercium*. Significa dizer que sua atividade preponderante não coincide com àquelas inerentes às concessionárias de serviço público que almejam e perseguem lucro (*exploradora de atividade econômica*), ao atuar na ordem econômica informada pelos princípios emoldurados no art. 170 da CF.

A diferença de tratamento jurídico foi atribuída pelo STF¹⁴ ao

14. "EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: CF, art. 150, VI, *a*. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória

apreciar vários Recursos Extraordinários.¹⁵ O Ministro Carlos Mário Velloso (RE nº 364.202/RS) pontificou:

É preciso distinguir as empresas públicas que exploram atividade econômica, que se sujeitam ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (art.173, § 1º, CF), daquelas empresas públicas prestadoras de empresas públicas, cuja natureza jurídica é de autarquia, às quais não tem aplicação o disposto no § 1º do art. 173, CF, sujeitando-se tais empresas prestadoras de serviços públicos inclusive a responsabilidade objetiva. [...]

É certo que as empresas públicas e sociedades de economia mista são instituídas para a exploração da atividade econômica, em sentido estrito, dado que elas são os instrumentos de intervenção do Estado no domínio econômico. Pode existir, entretanto, empresas públicas ou sociedade de economia mista prestadora de serviço público. [...]

É que, conforme registrado linhas atrás, o que quer a Constituição é que o Estado empresário não tenha privilégios em relação aos particulares. Se houver monopólio, não há concorrência; não havendo concorrência, desaparece a finalidade do disposto no art. 173, § 1º, CF.

Para Roque Antônio Carrazza¹⁶:

As empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imune aos impostos quanto as próprias pessoas políticas, a elas se aplicando, destarte, o princípio da imunidade recíproca, por isso que são a *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e as apontam objetivos públicos a alcançar.

e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: CF, art. 22, X; CF, art. 150, VI, *a*. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. – A imunidade tributária recíproca – CF, art. 150, VI, *a* – somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. – R.E. conhecido e improvido” (RE nº 364.202).

15. RE nº 364.202-RS, nº 424.227-SC, nº 354.897-RS, nº 398.630-SP, nº 407.099-RS.

16. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros. p. 652.

Com idêntico pensamento, pronuncia-se Ives Gandra da Silva Martins¹⁷:

Em conclusão e em interpretação sistemática da Constituição e do tipo de serviços prestados pela consulente, no que diz respeito aos serviços privativos, exclusivo, próprio ou monopolizados, nitidamente, a imunidade os abrange, sendo seu regime jurídico aquele da administração direta. Colocadas tais premissas, entendo que a natureza jurídica dos serviços postais é de serviços públicos próprios da União, em regime de exclusividade, assim como o patrimônio da empresa é patrimônio da União.

Neste caso, a norma constitucional projeta-se para alcançar os serviços prestados pela Cagepa (imunidade recíproca, art. 150, VI, a), vedando a cobrança do ISS.

Pretende-se, então sintetizar:

1) os *serviços próprios do Estado*, quais sejam, aqueles que só ele pode prestar, sem possibilidade de delegação, não podem, por força da “imunidade recíproca”, ser alcançados pelo ISS;

2) os *serviços impróprios do Estado*, quais sejam, aqueles “que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem interesses comuns de seus membros, e, por isso, a Administração os presta remuneradamente, por seus órgãos ou entidades descentralizadas (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais), ou delega sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários”, somente se sujeitam ao ISS quando delegados a particulares, porquanto, nos termos do art. 173 da CF, o Poder Público, inclusive seus órgãos ou entidades descentralizadas, não tem por fito, em princípio, a *exploração econômica* ou *lucrativa* de atividades, embora excepcionalmente possam tê-lo por disposição expressa do seu estatuto jurídico, quando, então, e somente nesta hipótese, se sujeitarão ao referido tributo.

17. Imunidade Tributária dos Correios e Telégrafos. *Revista Jurídica*, n. 288, ano 32, p. 38.

Eis a alternativa exegética que mais se harmoniza aos valores constitucionais, especialmente tutelando os direitos fundamentais do contribuinte.

6. Conclusões

1. Os serviços prestados pela Cagepa podem ser objeto de cobrança do ISS, baseado na discriminação das listas de serviço veiculados pela LC nº 56/87 e 116/03? Não. Dada a natureza taxativa da lista de serviços, não pode haver a cobrança do ISS, porquanto as LC nº 56/84 e nº 116/03 não tipificaram os serviços de água e esgotamento sanitário.

2. A imunidade recíproca alcança os serviços prestados pela Cagepa? Sim, a imunidade recíproca proíbe o município de cobrar o ISS incidente a serviços públicos desenvolvidos por uma sociedade de economia mista estadual sem finalidade lucrativa (*res extra commercium*).

RECONSTRUÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES EM RAZÃO DO TRABALHO DO CONSTITUINTE DERIVADO (EC Nº 33/01): NOVOS ARQUÉTIPOS TRIBUTÁRIOS

Marcio Roberto Alabarce

1. A predeterminação do arquétipo tributário pela Constituição Federal

A norma jurídica constitucional é aquela construída a partir dos enunciados contidos no sistema de enunciados prescritivos de direito constitucional. Essas normas gozam de uma situação hierárquica vertical superior em relação às demais normas do sistema de direito positivo, o que significa dizer que estas últimas retiram seu fundamento de validade das normas constitucionais. Dentro dessa concepção, é pertinente afirmar que as normas constitucionais constituem fundamento de validade semântica das normas inferiores, predeterminando o conteúdo destas últimas.¹ Assim, dizer que a Constituição predetermina, positiva ou negativamente, que as leis tenham certo conteúdo significa que as normas constitucionais de competência obrigam, permitem ou proíbem que normas de inferior hierarquia obriguem, permitam ou proíbam certas condutas.² Com esse expediente, o direito regula a produção de seus elementos.

-
1. Para aludir ao fenômeno de a lei superior determinar o conteúdo da lei inferior, Aires Barreto faz uso dos termos “prefiguração” e “prefinição”. Preferimos o termo “predeterminação” para indicar a relação existente entre a lei superior e a lei inferior, que melhor expressa o fato de a primeira estipular o conteúdo possível à segunda. A propósito, segundo o *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, “predeterminar” tem o significado de “1. dar determinação, ordem, instrução antecipadamente: ‘o chefe havia predeterminado o que fazer no dia seguinte’; 2. preparar, planejar, definir com antecedência: ‘antes de sair, predeterminou tudo que iria fazer’” (p. 2.282).
 2. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*, p. 183.

Dessa forma, não é possível negar que, entre nós, o constituinte, inclusive o derivado, foi generoso ao dispor sobre questões tributárias, produzindo enunciados que permitem a construção de um sem número de normas jurídicas relativas a essa matéria.³

Em meio aos enunciados contidos na Constituição Federal, pode-se demarcar uma região formada pelas normas jurídicas que disciplinam, direta ou indiretamente, a atividade tributária do Estado. Entre elas, destacam-se as normas que definem as competências tributárias, conferindo às pessoas políticas a permissão para que criem tributos. Essas normas não representam um “cheque em branco” – na alegoria já consagrada – ao legislador, mas predeterminam o perfil das espécies tributárias que poderão ser instituídas por cada uma dessas pessoas políticas. Prescrevem elas, em maior ou menor grau, conforme o caso, o respectivo arquétipo.

A noção de arquétipo tributário, definido pela norma de competência tributária, está associada ao fato de a CF de 1988 não ter prescrito a regra-matriz de incidência tributária. Poderia fazê-lo, mas não o fez. A norma de competência tributária é uma norma que permite obrigar. O comportamento por ela regulado é o de produção legislativa, que está voltado à introdução de novos elementos no sistema de enunciados prescritivos do direito positivo com base nos quais se poderá inovar o sistema de direito positivo.

Antes de o legislador infraconstitucional expedir os enunciados que lhe cabem, exercitando, assim, a competência que lhe foi outorgada, não há tributo, somente a possibilidade de fazê-lo dentro dos limites demarcados pela norma de competência tributária.

Em nosso país, a norma de competência tributária não se limita a conferir a permissão para que a pessoa política expeça normas que prescrevam o dever de alguém pagar certo montante ao Estado. Pelo contrário, a norma de competência tributária prescreve o perfil

3. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, p. 31.

da norma obrigatória que poderá ser criada, o arquétipo tributário a que já nos referimos. Justamente por isso, Aires Barreto, apoiando-se em José Souto Maior Borges, observa que, na Constituição Brasileira já se tem os “traços ligeiros” dos tributos⁴, e não, como se disse, um “cheque em branco” para que se institua o tributo.

Nesse sentido, o conseqüente da norma de competência tributária prescreve, entre outras questões, quais eventos poderão, deverão ou não poderão ser descritos nas hipóteses das regras-matrizes de incidência tributária, quais pessoas poderão, deverão ou não poderão ser sujeito passivo dos tributos, quais grandezas e fatores poderão, deverão ou não poderão ser utilizados como critério para o cálculo da prestação pecuniária que será devida pelo sujeito passivo. O conseqüente da norma de competência tributária poderá prescrever qual o destino que poderá ser dado aos recursos arrecadados com o tributo, se esses recursos deverão (ou não) ser restituídos ao particular. No conseqüente da norma de competência tributária, relevante é saber o que a regra-matriz de incidência poderá, deverá ou não poderá prescrever em sua hipótese e conseqüência.

No momento em que se faz referência aos critérios possíveis da regra-matriz de incidência tributária, é de se enfatizar que, quando a norma de competência tributária prescreve a regra-matriz de incidência tributária possível – o arquétipo tributário –, diz-se que o campo de possibilidades aberto à pessoa política é o resultado da construção de significado estimulado pelo conjunto de enunciados que integram o subsistema constitucional tributário de enunciados prescritivos (associados segundo relações sintagmáticas e paradigmáticas entre os signos que têm tais enunciados como suporte e, evidentemente, em dado contexto) e, é claro, pelos demais fatores que compõem o texto em sentido amplo.

4. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, p. 34.

2. A modificação dos enunciados constitucionais: relativo descontrole dos efeitos provocados na competência tributária pelas Emendas Constitucionais

O sistema constitucional originalmente criado pelo constituinte de 1988 consistiu em um sistema tributário que aproveitou em larga medida a experiência acumulada durante a vigência das Constituições anteriores. Isso resultou da adoção de determinados mecanismos de escolha dos meios e modos de tributar no universo das formas possíveis, o que viabilizou a seleção do modelo tributário para o novo Estado brasileiro.

Embora o novo sistema constitucional possua muitos enunciados idênticos àqueles que existiam em textos anteriores, a nova Constituição não se comprometeu com as normas constitucionais contidas nos sistemas antigos, o que significa dizer que os enunciados que serviram de exemplo para o contribuinte (que as reproduziu no novo texto) não são fundamento de validade dos enunciados contidos na Carta de 1988, tampouco das normas a partir deles construídas.⁵

Apesar de se reconhecer a existência de constituições produzidas pela via consuetudinária, certo é que, entre nós, a manutenção de normas dos regimes anteriores não decorre do costume, mas do ato legislativo que positivou a CF de 1988.⁶ Para o constituinte brasileiro, a experiência constitucional pretérita não significa vinculação jurídica da nova CF com suas predecessoras, e sim, apenas, a adoção de um mecanismo de seleção por parte das pessoas que elaboraram e aprovaram o novo texto.

Com base em ampla e flexível moldura de referências, o constituinte originário decidiu e selecionou, dentre as alternativas à sua disposição, aquelas que pareciam satisfazer suas expectativas. A história mostrou, porém, que a experiência acumulada até então não foi suficiente para que as seleções realizadas à época ficassem imunes a descontentamentos.

5. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, p. 219.

6. *Idem*, p. 221.

Diz-se isso com segurança porque, desde a promulgação do novo texto constitucional, diversas foram as ocasiões em que se colocaram mudanças no sistema tributário nacional em debate e, em pelo menos dezessete ocasiões diferentes, o sistema constitucional tributário foi modificado pela inserção, modificação ou supressão de enunciados no plano de expressão do direito constitucional positivo, o que sucedeu quando da promulgação das inúmeras emendas constitucionais relativas à tributação, incluindo as duas mais recentes, a EC nº 42, de 19.12.2003, e a EC nº 47, de 05.7.2005.

Dos debates em torno do aparentemente inesgotável tema “reforma tributária”, põe-se em evidência a questão de verificar em que medida é possível controlar mudanças sociais (progresso econômico, estímulo à produção e renda, etc.) mediante a inserção de novos elementos no sistema jurídico, particularmente, no sistema constitucional.

Quanto a isso, limitamo-nos a dizer que uma sociedade é complexa quando existe uma multiplicidade de alternativas diferentes para comunicações sobre os mais variados temas. A sociedade atual não é só complexa; é marcada por profunda contingência do processo decisório.⁷ As alternativas são muitas e o risco de desapontamento é elevado. Esse fato já é suficiente para justificar a razão pela qual demandas relativas à Reforma Tributária não foram satisfeitas mesmo após a promulgação de mais de quase duas dezenas de Emendas Constitucionais. Esse fato também é suficiente para constatar que, por mais amplo que possa ser o alcance das últimas Emendas Constitucionais relativas à matéria tributária, ainda assim esse tema permaneceria, como, aliás, permanece, em aberto.

A propósito, os programas que orientam uma operação no interior do sistema político não constroem o sistema jurídico, vale dizer, aqueles programas teleológicos a que se vinculam o político – a pessoa dos constituintes derivados – nada representam para a

7. CAMPILONGO, Celso Fernandes. Governo representativo “versus” governos dos juizes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico. *Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA*, n. 7, p. 56.

comunicação jurídica, apesar de servir como contexto para a composição do texto em sentido amplo.⁸

De modo semelhante, a teoria dos sistemas defende a idéia que a história política de uma lei – as negociações, articulações, manobras, enfim, as operações realizadas dentro do esquema governo e oposição – é algo bastante distinto da história jurídica da lei. Os efeitos jurídicos de um novo texto de lei, então, são totalmente independentes da comunicação política.⁹ É importante distinguir as funções de cada sistema da sociedade das prestações que cada um deles proporciona aos demais.¹⁰ As prestações que um sistema recebe de outro sistema podem ser consideradas como a forma pela qual os estímulos provenientes do ambiente são recebidos e processados no interior do sistema.

Embora as funções de cada um desses sistemas não se confundam e o sistema político não vincule a decisão jurídica, ao fornecer o material contido em suas decisões vinculantes, o sistema político oferece importante prestação ao sistema jurídico, que é algumas de suas premissas decisórias e, como complementa Celso Campilongo, o reforço da eficácia das decisões judiciais.¹¹ A recíproca é verdadeira, porque o sistema político é sensibilizado por irritações provenientes do sistema jurídico, que também lhe fornece prestações.

Dizer que uma sociedade é complexa significa que existe uma multiplicidade de alternativas diferentes para comunicações sobre os mais variados temas. A sociedade atual não só é complexa, como, por decorrência, é marcada por profunda contingência do processo

8. Embora a teoria dos sistemas de inspiração luhmanianna forneça elementos seguros para a abordagem dessa questão, é preciso verificar que a teoria positivista tradicional já trabalha com conceitos que permitem afirmar a irrelevância dos programas políticos para o direito, das quais é possível citar a concepção de sentido objetivo e o sentido subjetivo do ato que positiva a norma jurídica. Para Kelsen, o indivíduo que põe o ato – o político – liga a este um sentido que se exprime de qualquer modo e é entendido pelos outros indivíduos. Esse sentido, entretanto, não é, necessariamente, o significado objetivo que o ato tem do ponto de vista do direito (*Teoria pura do direito*, p. 3).

9. LUHMANN, Niklas. *O direito da sociedade*, p. 347.

10. *Idem*, p. 117.

11. *Governo representativo...*, p. 55.

decisório.¹² As alternativas são muitas e o risco de desapontamento é elevado. Esse fato já é suficiente para justificar a razão pela qual uma demanda relativa à reforma tributária não foi satisfeita mesmo após a promulgação de mais de uma dezena de Emendas Constitucionais. Isto também seria suficiente para constatar que, por mais amplo que pudesse ser o alcance da última Emenda Constitucional relativa à matéria tributária, ainda assim, esse tema permaneceria em aberto.

A manutenção desse tema – na política – também se justifica pelo fato de que se coloca na Reforma Tributária a expectativa de servir como estímulo à expansão econômica, à redução de desigualdades sociais. Pretende-se que a política ofereça uma prestação ao direito – novos enunciados – e que o direito, por sua vez, ofereça uma dada prestação (pré-programada) à economia – o estímulo à produção e consumo, redução de desigualdades, etc. O direito não possui essa capacidade. O máximo que ele pode fornecer são estímulos que poderão (ou não) irritar o sistema econômico, o qual, mediante as operações internas que lhe são características, processará as novas informações provenientes do ambiente.

O resultado é imponderável. Vale dizer, não é possível antecipar precisamente qual o efeito de um estímulo proposto no interior do sistema econômico, até mesmo porque o significado do texto de uma nova lei estabelece apenas uma moldura (que poderá ser construída diferentemente do imaginado pelo político), não se podendo saber qual o efeito de uma nova lei senão após sua efetiva aplicação. Aliás, não é possível saber o que é a nova “lei” antes da introdução dos enunciados correspondentes no plano das literalidades textuais do direito positivo, momento em que os novos enunciados se conectarão com os já existentes, modificando o sentido até então construído a partir da experiência pretérita.

A imponderabilidade dos efeitos decorrentes de novos enunciados no sistema jurídico é claramente verificada quando analisamos os efeitos da EC nº 33, de 11.12.2001, no conjunto das

12. *Idem*, p. 56.

competências tributárias relativas às contribuições, a exigir uma releitura por parte da doutrina no que se refere à (re)construção da norma de competência tributária relativa aos tributos por ela atingidos, especialmente no que se refere à base de cálculo que, possivelmente, poderá ser definida para esses tributos.

3. A predeterminação da base de cálculo possível dos tributos

São diversos os expedientes por meio dos quais a norma constitucional predetermina quais poderão ser as referências contidas no critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Estabelece a norma de competência tributária uma base de cálculo possível para os diferentes tributos, estipulando que a regra-matriz de incidência tributária deverá seguir tais e quais parâmetros ao prescrever o cálculo de determinação da prestação pecuniária devida pelo sujeito passivo.

A base de cálculo possível expressa que o legislador deverá, ao prescrever os fatores primários e secundários da base de cálculo, observar certas referências prescritas pelo constituinte, abstenendo-se de tantas outras combinações. Não se tem, é certo, a base de cálculo prescrita pela CF, mas algo muito próximo a isso, pois cinzelado está o que, em matéria de base de cálculo, é obrigatório, permitido ou proibido ao legislador. Essa é, em síntese, a noção de base de cálculo possível.

Na construção da base de cálculo possível, são diversos os meios e modos pelos quais a norma de competência tributária predetermina a base de cálculo que há de estar prescrita na regra-matriz de incidência dos diferentes tributos que podem ser instituídos no Brasil.

No que se refere ao conteúdo possível da base de cálculo dos diferentes tributos, a norma de competência tributária predetermina a base de cálculo indiretamente, pois, ao erigir o critério material possível, acaba por prescrever o fator-primário possível da respectiva base de cálculo¹³, predeterminando, conseqüentemente, a base

13. No interior da base de cálculo, seu fator-primário é a variável mensuradora das proporções reais do fato e se apresenta na proposição que prescreve a base de cálculo

de cálculo possível da regra-matriz de incidência. Afinal, a grandeza mensurada pela base de cálculo há de ser encontrada em um dos elementos do fato que integra o antecedente normativo.

Além de predeterminar a base de cálculo dos tributos por meio do critério material possível, oportunidade em que o constituinte se ocupa, ainda que indiretamente, da predeterminação do fator-primário da base de cálculo dos tributos, certo é que a base de cálculo possível do arquétipo tributário é também informada pelos vetores axiológicos ou limites prescritos pelos princípios constitucionais tributários.

Existem, por outro lado, enunciados por meio dos quais o texto constitucional predetermina, de modo direto e específico, a base de cálculo de certas espécies tributárias. É o que passamos a analisar no que se refere às contribuições, em razão das modificações introduzidas no texto constitucional por decisão do constituinte derivado de 2001. Fazemos, a seguir, a necessária releitura – ou reconstrução – da norma de competência tributária a elas relativa, em razão do trabalho do constituinte derivado.

4. Aplicabilidade dos novos enunciados às diferentes “contribuições”

Até o advento da EC nº 33, de 11.12.2001, era praticamente pacífico o entendimento de que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico haviam sido qualificadas pelo constituinte em virtude de suas finalidades, não por seus arquétipos tributários. A pergunta que surge é: com os novos enunciados, introduzidos no plano das literalidades textuais pelo constituinte derivado, esse entendimento prevalece? Parece que não.

Com a promulgação da EC nº 33/01, o conjunto de textos normativos relativos às contribuições sociais, inclusive aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, e as contribuições de intervenção no domínio econômico, que têm parte de seus arquétipos

das diferentes regras-matrizes de incidência tributária. É a variável que representa o valor da renda, o valor da operação, o valor da propriedade, etc.

prescritos pelo art. 149 da CF, passou a contar com dois enunciados referentes à base de cálculo possível desses tributos. Isso ocorreu a partir do instante em que o constituinte derivado introduziu o § 2º, III, ao art. 149 da CF, com a seguinte redação¹⁴:

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. [...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: [...]

III – poderão ter alíquotas:

- a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Embora o art. 149 prescreva linhas gerais para as contribuições sociais, para as contribuições de intervenção no domínio econômico e para as contribuições de interesse das categorias profissionais, o inciso III do § 2º desse artigo só é aplicável à composição da norma de competência tributária atinente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, como, aliás, está expresso no referido enunciado.

Por esse motivo, somente as normas de competência tributária atinentes a essas espécies tributárias passam – após a promulgação da Emenda Constitucional – a sofrer a influência do significado construído a partir desses enunciados.

Dúvidas surgem quanto à aplicabilidade desse comando para as contribuições sociais previstas no art. 195 da CF e, inclusive,

14. Além do inciso III ao § 2º do art. 149, de que nos ocupamos, a EC nº 33/01 também introduziu o inciso I, que instituiu uma imunidade objetiva relativamente às receitas de exportação, e o inciso II, que conferiu a competência para a instituição de contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, ao § 2º do art. 149 da CF. Incluiu também os §§ 3º e 4º ao dispositivo.

quanto ao eventual esgotamento dos critérios materiais e bases de cálculo possíveis para contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em virtude do enunciado incluído na CF pelo constituinte derivado.¹⁵

Sobre a primeira dessas questões, estamos seguros de que os comandos decorrentes do novo enunciado não são aplicáveis aos tributos que têm fundamento no art. 195 da CF, pois, a despeito de a generalidade do enunciado contido no § 2º do art. 149, que parece irradiar luzes para as contribuições sociais em geral, inclusive as destinadas ao custeio da seguridade social, tem-se que, para essas, o constituinte prescreveu, de modo particularmente especial, as grandezas que devem compor o fator-primário das respectivas bases de cálculo: o faturamento, as receitas, o lucro e a folha de salários.

A regra especial enunciada pelo art. 195 da CF sobrepõe-se ao comando geral, tendo em vista um dos critérios de solução de antinomias (aparentes) segundo o qual – entre normas de mesma hierarquia – a norma especial prevalece sobre a norma geral, ainda que a última seja posterior.¹⁶ É por esse motivo que as contribuições

15. Helenilson Cunha Pontes já entreviu a problemática decorrente da introdução desse enunciado na CF. Para ele, “esta linha de entendimento pode ser parcialmente alterada em face da EC nº 33/2001, que inclui no Texto Constitucional algumas materialidades possíveis de sofrerem a incidência da citada contribuição sobre o domínio econômico: faturamento, receita bruta ou valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro, bem como elegeu parcela do domínio econômico possível de sofrer a incidência de uma contribuição, qual seja, aquele dedicado à importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Assim, ao contrário da sua redação original (sobre a qual se debruçaram Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Edmar Oliveira Andrade Filho), o Texto Constitucional atualmente prevê expressamente algumas materialidades para a citada contribuição. Logo, relativamente àquelas materialidades, por decorrência do raciocínio adotado, não mais se exigirá a edição de lei complementar (geral ou específica) necessária à exigência da respectiva contribuição. Resta, no entanto, a questão relativa ao eventual esgotamento constitucional das materialidades possíveis de figurarem como fato gerador da contribuição. Poderia o legislador criar outras materialidades que não aquelas agora previstas no art. 149, § 2º, III, da CF? Se a resposta for afirmativa, as questões relativas à necessidade de lei complementar permanecem, sobretudo no que tange à definição dos aspectos gerais da figura tributária” (*Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 384).

16. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 96.

sociais destinadas ao custeio da seguridade social não estão submetidas aos comandos impostos pelo art. 149, § 2º, III, da CF.

O mesmo ocorre com a competência residual da União para instituir contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, que também não está submetida a tais comandos, visto que os enunciados em exame expressam uma limitação às grandezas que podem compor a base de cálculo dos tributos, o que contraria a noção de resíduo – ou seja, aquilo que sobra –, a qual deve nortear as competências residuais da União.

Corroborar esse entendimento o fato de a regra expressa pelo § 4º do art. 195 remeter o intérprete ao art. 154, I, da CF, exigindo seja obedecido, quando da instituição das contribuições residuais, o disposto nesse último enunciado. O que ele estabelece? Que a União, mediante lei complementar, poderá instituir impostos (com a remissão, lê-se “contribuições”) que não tenham hipótese ou base de cálculo próprios dos discriminados no Texto Supremo.

Assim, em matéria de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, só compõem as competências residuais da União as bases de cálculo e hipóteses de incidência não discriminadas no Texto Constitucional, inferindo-se, daí, que tal competência vai além das grandezas discriminadas na alínea *b* do inciso III do § 2º do art. 149 da CF.

A única exceção gira em torno da contribuição instituída com fundamento no inciso IV do art. 195 da CF, cuja competência foi definida em torno do sujeito que integra o critério material possível do respectivo arquétipo tributário: o importador ou pessoa a ele equiparada. Somente em relação a essa contribuição social destinada ao custeio da seguridade social não existe regra especial atinente às grandezas que poderão ser tomadas como referência pelo legislador para a composição da respectiva base de cálculo, de modo que a ela são aplicáveis os enunciados prescritos no inciso III do § 2º do art. 149 da CF.

Por essas razões, conclui-se que o referido enunciado não é aplicável às contribuições sociais destinadas à seguridade social, inclusive no que se refere à porção residual das competências

outorgadas à União, excluindo-se, porém, a contribuição que tem fundamento no inciso IV do art. 195 da CF, a quem é integralmente aplicável o inciso III do § 2º do art. 149 da CF.

5. Reconstrução da norma de competência tributária das contribuições

A segunda das questões relevantes na reconstrução do sentido das normas de competência tributária relativa às contribuições afetadas pelos novos enunciados tem a ver com o eventual esgotamento das bases de cálculo possíveis para a instituição das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico atingidas.

Lembre-se, a esse respeito, que, em seu plano de expressão, os enunciados contidos nas alíneas que compõem o § 2º do art. 149 do CF expressam que a “alíquota” de tais contribuições poderá ser “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” ou “específica, tendo por base a unidade de medida adotada”.

No momento em que permite ao legislador da União prescrever uma “alíquota específica”, o constituinte derivado confunde alíquota (a unidade de medida) e base de cálculo (determinada pela lei).¹⁷ Em que pese a confusão terminológica, a mensagem deôntica é clara: poderá a União estipular como base de cálculo para essas contribuições um valor fixo, mediante a adoção de técnica de pauta fiscal, ou seja, desvinculando-se da exata medida do fato produzido pela norma concreta para o cálculo da dívida tributária, ou, por outro lado, utilizar o critério tradicional de mensuração específica de cada eventos promovido pelo particular.

17. Quando a legislação alude à alíquota específica para, em seguida, expressar que a base de cálculo é uma unidade de medida que não um valor monetário, tem-se, no plano das literalidades textuais, um desvio terminológico que resulta da inversão daquilo que se concebe como base de cálculo e como alíquota. Alíquota específica, na verdade, é base calculada determinada por meio de técnicas de pauta fiscal.

Na outra alínea que integra esse dispositivo, o constituinte prescreve que as alíquotas de tais contribuições poderão ser *ad valorem*, ou seja, estipuladas em numeral fracionário ou, o que é mais comum, em numeral percentual, sobre a base de cálculo erigida pela lei. O constituinte derivado foi mais longe, pois prescreveu, inclusive, a base de cálculo possível dos arquétipos atinentes às contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico quando enunciou que a referida alíquota deverá ser conjugada à base de cálculo composta pelo faturamento, receita bruta, valor da operação ou o valor aduaneiro.

Profundamente modificado foi o perfil desses tributos com tal intervenção do constituinte derivado, pois predeterminada a atuação do legislador em relação a esses tributos com a prescrição de que as bases de cálculo possíveis são: a) faturamento, b) receita bruta, c) valor da operação, ou d) valor aduaneiro, no caso da importação. Só estas grandezas foram consideradas como aptas pelo constituinte derivado para figurar no consequente normativo das contribuições afetadas pelas novas disposições constitucionais.

Ademais, no momento em que o constituinte derivado prescreveu quais grandezas poderiam compor as bases de cálculo – conjugadas às alíquotas *ad valorem* – na compostura das regras-matrizes de incidências referentes às contribuições em questão, acabou por circunscrever a classe dos complementos dos verbos que poderão ser utilizados para compor o critério material dos arquétipos tributários referentes a essas espécies tributárias.

O inciso II do § 2º do art. 149, introduzido que foi no plano das literalidades textuais pelo constituinte derivado, prescreve que, fixando o legislador alíquotas *ad valorem* para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, só poderá ele tomar a receita bruta, o valor da operação ou valor aduaneiro como fatores-primários da respectiva base de cálculo. Por conseguinte, para harmonizar a hipótese de incidência com a respectiva base de cálculo, o critério material da hipótese desses tributos só poderá ser composto por uma ação da qual se possa mensurar a receita bruta, o faturamento, o valor da operação ou o valor aduaneiro.

Somente essas grandezas poderão figurar como bases de cálculo das contribuições sociais (exceto, reitere-se, daquelas destinadas ao custeio da seguridade social) e das contribuições de intervenção no domínio econômico, e, por conseguinte, somente os fatos que permitam a mensuração dessas grandezas poderão ser utilizados na composição da respectiva hipótese.

Assim, ao contrário do cenário anterior à EC nº 33/01, em relação ao qual o constituinte pouco dispunha acerca do arquétipo desses tributos, é pertinente afirmar que os arquétipos tributários dessas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico foram modificados, passando a contar com critérios materiais e bases de cálculo possíveis bem definidos pela norma constitucional.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta, em sentido parecido, observa que “com relação à base de cálculo das contribuições interventivas, deverá ser uma medida de um dos fatos previstos no art. 153, ou aquelas previstas no art. 149, § 2º, III, ou qualquer fato escolhido no exercício da competência tributária residual”.¹⁸ Registre-se a nossa discordância com o pensamento do autor apenas no que se refere à possibilidade de as referidas contribuições terem como hipótese fato idêntico àqueles reservados à instituição de impostos, inclusive os residuais, uma vez que a arrecadação de impostos federais é repartida entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o que não ocorre com as contribuições de intervenção no domínio econômico. Admitir a sobreposição de bases, em tal situação, significa prejudicar a repartição das rendas entre os integrantes da Federação, desequilibrando-a, razão pela qual entendemos que, por via oblíqua, também tais materialidades não podem ser tomadas para a composição da regra-matriz de incidência dessa espécie tributária.

De todo modo, para examinar o acerto de nossa afirmação geral que o inciso III do § 2º do art. 149 da CF esgota a base de cálculo possível das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, predeterminando, com isso, a atuação do legislador, somos levados à questão de saber se a União pode se afastar de uma das grandezas

18. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, p. 61.

anunciadas pela alínea *b* desse dispositivo caso institua contribuição que tenha alíquota *ad valorem*.

Em primeiro lugar, devemos observar que uma proposição que expressa uma permissão de fazer – $P(O)$ – é subcontrária da proposição que expressa a permissão de não fazer: $P(-O)$.¹⁹ Na lógica clássica, duas proposições subcontrárias podem ser, a um só tempo, verdadeiras, mas não podem ser, simultaneamente, falsas.²⁰ Trazendo tais considerações para a lógica deôntica, tem-se que, a $P(O)$ e $P(-O)$ podem ser, a um só tempo, normas válidas. Em tal hipótese, tem-se uma faculdade, que expressa a permissão bilateral de fazer e não-fazer.²¹

Independentemente do fato de o inciso III do § 2º do art. 149 da CF prescrever, ou não, uma permissão bilateral, ainda que assim fosse, o legislador não poderá se divorciar das duas alternativas contempladas pelo enunciado (alíquotas específicas ou *ad valorem*), uma vez que, em meio à confusão terminológica que impera no direito positivo brasileiro atual, as alíquotas de um tributo serão “específicas” ou *ad valorem*. No contexto legislativo e doutrinário brasileiro, não existe uma terceira possibilidade para o legislador instituir a alíquota. Não poderá, portanto, o legislador seguir uma terceira via, já que esta não existe.

Indo mais além, não se pode admitir que, ao instituir contribuição que tenha alíquota *ad valorem*, possa o legislador tomar grandeza distinta de faturamento, receita bruta, valor das operações ou valor aduaneiro para a composição do fator-primário da respectiva base de cálculo. A permissão (ou faculdade) conferida à União está restrita à possibilidade de seleção entre “alíquota específica” ou “alíquota *ad valorem*”, mas não entre as grandezas que poderá tomar como referência para a composição da base de cálculo.

Selecionando uma entre as duas possibilidades, é dever do legislador atrelar à “alíquota” uma unidade de medida – no caso de “alíquota específica” – ou uma das grandezas discriminadas pelo

19. NOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, p. 84.

20. COPI, Irving. *Introdução à lógica*, p. 147.

21. GUIBOURG, Ricardo. *Lógica, proposición y norma*, p. 129.

constituente derivado – no caso de “alíquota *ad valorem*”. Admitir o contrário significaria esvaziar por completo o sentido normativo do enunciado prescrito pelo inciso III do § 2º do art. 149 da CF, o que, sem dúvidas, não é nada razoável, até porque tornaria inútil o trabalho do constituinte derivado, que introduziu esse enunciado no texto constitucional.²²

Para atribuir significado à permissão (ou faculdade) conferida à União pelo comando advindo do referido enunciado, volta-se ao nosso sistema de referências, em que se tomou a expressão “alíquota específica” como sinônimo de base de cálculo determinada pela lei mediante a utilização de pautas, ou seja, base calculada divorciada da real medida do fato produzido pela norma concreta.

Deduz-se que o termo “poderão”, utilizado pelo § 2º do art. 149 da CF, quer expressar a permissão (ou faculdade) conferida ao legislador de, quando da composição do critério quantitativo de uma dessas contribuições, afastar-se da medida do fato produzido pela norma concreta sem que, para isso, seja necessário perquirir a fidedignidade dos documentos ou declarações prestados pelo particular, entre outros fatores.

O sentido da permissão conferida ao legislador, portanto, é a admissão de uma entre duas metodologias de cálculo conhecidas – “alíquota específica” ou “alíquota *ad valorem*” –, permitindo que seja descartada a exata medida do fato produzido pela hipótese normativa na composição do fator-primário da base de cálculo do tributo, o que não é pouca coisa.

Em síntese: divorciar-se da medida do fato ou não, para utilizar expediente voltado à aplicação da lei em uma sociedade de massa, eis a permissão. Em um ou outro caso, porém, só se poderá ter como medido (exatamente, em cada caso, ou pela aplicação de

22. Bem antes da introdução do referido enunciado no sistema de enunciados de direito positivo brasileiro, a Corte Suprema, por ocasião do julgamento do RE nº 177.137, da qual foi relator o Ministro Carlos Velloso, manifestou o entendimento de que a competência outorgada à União para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico não estaria limitada até mesmo pelas materialidades reservadas aos Estados e Municípios, posto que, como prevaleceu à época, a exclusividade só seria aplicável aos impostos.

referências gerais), o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro.

6. Conclusões

Diante do exposto, relendo a competência tributária relativa às contribuições, em razão da introdução de novos enunciados constitucionais pela EC nº 33/01, estamos seguros em afirmar que:

a) o inciso III do § 2º do art. 149 da CF só é aplicável à composição da norma de competência tributária atinente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico;

b) a construção da norma de competência tributária relativa às contribuições sociais instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas não está sujeita à influência do novo enunciado;

c) exceto no que se refere à contribuição instituída com fundamento no inciso IV do art. 195 da CF, as demais contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social, inclusive aquelas criadas no exercício da competência residual da União, também não estão submetidas aos comandos impostos pelo art. 149, § 2º, III, da CF;

d) o constituinte derivado modificou profundamente o perfil desses tributos, predeterminando a atuação do legislador no que se refere à prescrição de suas bases de cálculo, que não podem ser outras senão, (i) faturamento, (ii) receita bruta, (iii) valor da operação, ou (iv) valor aduaneiro, no caso da importação;

e) a permissão (ou faculdade) conferida à União pelo novo enunciado está restrita à possibilidade de seleção entre “alíquota específica” ou “alíquota *ad valorem*”, mas não entre as grandezas que poderá ela tomar como referência para a composição da base de cálculo;

f) ao permitir que o legislador prescreva uma “alíquota específica”, o constituinte derivado confundiu o que é alíquota (a unidade de medida) e o que é base de cálculo (determinada pela lei), sendo, porém, claro que facultou à União estipular como base de cálculo para essas contribuições um valor fixo, mediante a adoção de

técnica de pauta fiscal, desvinculando-se da exata medida do fato produzido pela norma concreta para o cálculo da dívida tributária;

g) ao definir as grandezas que poderão servir de referência à definição da base de cálculo dessas contribuições, tem-se que os arquetipos tributários das contribuições afetadas pelos novos enunciados foram modificados, passando a contar com bases de cálculo possíveis e, conseqüentemente, critérios materiais possíveis bem definidos pela norma constitucional.

7. Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. Governo representativo “versus” governos dos juizes: a “autopoiese” dos sistemas político e jurídico. *Caderno de Pós-Graduação de Direito da UFPA*, Belém, v. 2, n. 7.
- COPI, Irving. *Introdução à lógica*. Trad. Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. *Lógica, proposición e norma*. Buenos Aires: Astrea, 1997.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Trad. Luíz Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- LUHMANN, Nicklas. *O direito da sociedade*. Trad. Javier Torres Nafarrete. (mimeo).
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.
- PONTES, Helenilson Cunha. Contribuições de intervenção no domínio econômico, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 377-393.

TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

Daniel Pagliusi Rodrigues

É justamente uma reforma fiscal o instrumento mais adequado para enfrentar os problemas que venho de expor. Seu objetivo seria modificar profundamente a carga fiscal brasileira, que é alta, mas injusta por incidir de forma desproporcional sobre a população de menor poder aquisitivo.¹

Introdução

Sempre quando se fala em desenvolvimento, o primeiro item que se deve definir, geralmente, é esquecido, é de que tipo de desenvolvimento se está tratando. Se se refere ao desenvolvimento como mero sinônimo de crescimento econômico, desenvolvimento pessoal, desenvolvimento no aspecto social e político, desenvolvimento no direito, desenvolvimento científico ou ainda desenvolvimento do Estado como um todo.

Definido o modelo de desenvolvimento que se pretende tratar, é interessante ir ao ponto nevrálgico das contradições acerca das teorias que cercam essa concepção de desenvolvimento, não se atendo a análises marginais que não atingem o cerne da questão.

Realizadas essas premissas, pode-se relacionar o modelo elegido de desenvolvimento e suas relações com a tributação, as interações existentes, um paradigma de tributação que melhor fomenta o desenvolvimento e a necessária reforma fiscal.

Visto a existência intrínseca desse relacionamento, pode-se passar a verificar qual o delineamento do desenvolvimento e da tributação no atual século XXI, pelas diretrizes adotadas e políticas

1. Citação de Celso Furtado contida no prefácio de NUNES, Antônio José Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento: a economia política do modelo brasileiro de desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

apoiadas. Apenas com a análise do estágio atual em que se projeta o desenvolvimento do Estado e da sociedade e com a tributação vigorante é que se poderão traçar perspectivas dos modelos que melhor se adéquem a nossa realidade.

1. Do desenvolvimento

Filosoficamente, a palavra desenvolvimento expressa movimento em direção ao melhor, tendo essa noção precedente no conceito aristotélico de movimento como passagem da potência ao ato ou explicação do que está implícito. Seu significado estreitamente ligado ao progresso, na forma como aparenta hoje, vem desde o século XIX. Hegel, ao lado desse caráter progressista, destacou outro caráter fundamental ligado ao aspecto histórico, que sempre insistiu em trazer para a filosofia, que é o fim para o qual se move e o princípio ou a causa de si mesmo do movimento.²

O desenvolvimento na filosofia pode ser visto sob dois ângulos, o desenvolvimento pessoal, pertinente a cada indivíduo, e o desenvolvimento social, visto no contexto de toda a sociedade e no Estado. Esse último sentido envolve vários aspectos, em diversos ramos das ciências humanas, como a ciência política, a economia, a sociologia e até mesmo o direito.

Para analisar o desenvolvimento na sociedade e qual a forma de desenvolvimento a ser empreendida, deve-se buscar o ponto central das contradições na sociedade e qual a sustentação dela. Nesse peculiar, quem melhor estudou o tema foi Karl Marx, para o qual a economia era a base de toda a sociedade, comparando esta com um edifício, onde a economia seria a infra-estrutura e as demais problemáticas se ergueriam na criação de uma super-estrutura.

São as suas palavras:

2. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 241.

Na produção social de sua existência, os homens entram em determinadas relações, necessárias, independentes de sua vontade, relações de produção que correspondem a um determinado grau de desenvolvimento de suas forças produtivas materiais. A totalidade dessas relações de produção constitui a estrutura econômica da sociedade, a base real sobre a qual se ergue uma superestrutura jurídica e política e à qual correspondem formas de consciência social determinadas. O modo de produção da vida material determina o processo social, político e intelectual da vida em geral.³

Uma leitura mais apressada de Marx induz ao determinismo da economia sobre a sociedade. Não é bem assim. É certo que a economia está na base, mas todo o edifício erguido influi na base e a base influi no edifício. É uma relação de troca, de reciprocidade, e não de causa e efeito.

Depreende-se da leitura de Marx que na estrutura global do modo de produção há três estruturas regionais principais que se relacionam: econômica, jurídico-política e ideológica. A primeira principia as demais, mas não deixa de ser influenciada por elas.

O desenvolvimento político, jurídico, filosófico, religioso, literário, artístico, etc., repousa sobre o desenvolvimento econômico, mas eles regem igualmente, uns e outros sobre a base econômica. Não é verdade que a situação econômica seja a causa, que ela seja somente ativa e que todo o resto não seja nada além de passivo. Ela é, ao contrário, ação recíproca sobre a base da necessidade econômica que importa sempre, em última instância... E não é também, como se é de imaginar, aqui e lá, por simples comodidade, um efeito automático da situação econômica; são, ao contrário, os homens que fazem sua história eles mesmos, mas dentro de um milhão de coisas que os condiciona, sobre a base de aportes reais preexistentes, em que aquelas condições econômicas são influenciadas pelas outras condições políticas, ideológicas, não sendo menos, em última instância, as condições determinantes, constituindo

3. *Prólogo da contribuição à crítica da economia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

de uma ponta a outra, o fio condutor que, sozinho, lhe remete à mesma compensação.⁴

Não obstante, é certo que no capitalismo a estrutura econômica tem um papel ainda mais relevante, pois ela domina as demais estruturas e condiciona a vida da sociedade, em que pese também ser influenciada.

Portanto, qualquer tema envolto com a estrutura social deve, necessariamente, ser situado na estrutura econômica, quanto mais um tema que trate de desenvolvimento.

1.1. Do desenvolvimento econômico

No sentido que pretendemos tratar, desenvolvimento econômico é o desenvolvimento de riqueza material dos países ou regiões, assim como o bem-estar econômico de seus habitantes.

O processo de desenvolvimento econômico supõe que ajustes institucionais, fiscais e jurídicos são necessários, incentivos para inovações e investimentos, assim como fornecer condições para um sistema eficiente de produção e distribuição de bens e serviços à população.

Tais medidas são, por alguns, consideradas como um movimento em direção ao pensamento ocidental em suas expressões econômicas, culturais e políticas. Assim, percebemos logo

4. No original: "*Le développement politique, juridique, philosophique, religieux, littéraire, artistique etc, repose sur le développement économique. Mais ils réagissent tous également les uns et les autres, ainsique sur la base économique. Il n'est pas vrai que la situation économique soit la cause, qu'elle soit seule active et que tout le reste ne soit qu'action passive. Il y a, au contraire, action réciproque, sur la base de la nécessité économique que l'emporte toujours en dernière instance... Il n'y a donc pas, comme on veut se l'imaginer, ça et la, par simple commodité, un effet automatique de la situation économique ; ce sont, au contraire, les hommes qui font leur histoire eux-mêmes, mais dans un milieu donné que les conditione, sur la base de rapports réels préexistants, parmi lesquels les conditions économiques, si influencées qu'elles puissent être par les autres conditions politiques et idéologiques, n'en sont pas moins, en dernière instance, les conditions déterminantes, constituant d'un bout à l'autre le fil conducteur, qui, seul, vous met à même de comprendre*" (Apud GRAU, Eros. *Direito posto e direito pressuposto*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 51).

a razão pela qual se julgam alguns como país subdesenvolvido, já que o padrão de desenvolvimento corresponde às economias capitalistas avançadas. Metas capitalistas, como crescimento econômico, aumento do PIB nacional e *per capita*, são buscadas pelos países “em desenvolvimento” para tornarem-se países desenvolvidos.

Querer equiparar o desenvolvimento econômico, que engloba toda uma gama de evolução social, exigindo melhor redistribuição de renda, melhores taxas sociais, aumento na capacidade de produção, diminuição da dependência externa, com mero crescimento do PIB, é esvaziar o verdadeiro sentido do desenvolvimento econômico. Não que desenvolvimento econômico não preveja esse crescimento, pois o faz, mas como aliado e em concomitância para se atingir os demais índices.

Foram muitas as teorias para conseguir atingir maior desenvolvimento econômico. Como alternativa à crise de 1929, o economista inglês John Maynard Keynes formulou uma hipótese de que o Estado deveria interferir ativamente na economia: seja regulando o mercado de capitais, criando empregos e promovendo obras de infra-estrutura e fabricando bens de capital. Essa teoria foi muito popular até os anos 1970, quando o endividamento dos Estados por um lado e a grande acumulação de excedente monetário na mão das indústrias forçaram uma mudança de foco. Dessa maneira, os Estados deveriam reduzir despesas e as empresas tinham recursos suficientes para entrar nos mercados mais distantes do planeta: tornar-se-iam empresas multinacionais ou transnacionais. Surgia a escola neoliberal de pensamento econômico, já esboçada teoricamente em 1940 pelo economista austríaco Friedrich August von Hayek, e colocada em prática pela inglesa Margaret Thatcher e pelo americano Ronald Reagan nos anos 1980.

Hoje, as práticas neoliberais estão na pauta da discussão central para alcançar maiores patamares econômicos para uma nação. Reformas com esse intuito foram aplicadas em vários países, notadamente nos mais pobres, para que com a liberalização dos mercados fosse possível atrair um número maior de investimentos. Entre

algumas medidas consideradas “necessárias” para os neoliberais, estão as privatizações de empresas estatais, a abertura de mercado de capitais, o fim das reservas de mercado e a flexibilização de leis trabalhistas. Muitas dessas reformas foram polêmicas, principalmente aos trabalhadores, como na Bolívia e na Argentina, onde milhares deles foram às ruas para protestar contra esse modelo.

Nos países subdesenvolvidos, o professor Avelãs Nunes⁵ coloca muito bem como se situaram as teorias do desenvolvimento: uma, pautada no idealismo projetado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), denominada de “monetarista”, criada por economistas, em sua maioria, de países desenvolvidos, principalmente dos EUA; outra, denominada de “estruturalista”, com forte influência da Comissão Econômica para América Latina (CEPAL), formada por economistas, na maior parte, dos próprios países subdesenvolvidos, principalmente da América Latina.

Os monetaristas, entre os quais, Milton Friedman, ganhador do prêmio Nobel de Economia em 1976, um dos seus maiores precursores, defendem que a inflação constitui o maior empecilho ao desenvolvimento e ela seria “um fenômeno puramente monetário (que nada tem a ver com as estruturas econômicas e sociais de cada país), em grande parte resultante da má política econômica e do intervencionismo dos governos, que acabam por provocar uma expansão excessiva da quantidade da moeda, causa imediata dos processos inflacionistas”.⁶

Para resolver referido problema, propõem uma política de estabilização baseada nas seguintes medidas⁷:

- a) limitação da oferta da moeda, através da subida das taxas de juros e adoção de medidas de restrições ao crédito;
- b) redução das despesas públicas e aumento dos preços dos serviços públicos e tributos;
- c) cessação de subsídios e liberalização dos preços;

5. *Industrialização e desenvolvimento: a economia política do modelo brasileiro de desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

6. NUNES, Antônio José Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento*, p. 97.

7. É a soma do apresentado pelo professor Avelãs Nunes (*op. cit.*).

d) desvalorização da moeda, com vistas a estimular as exportações e desincentivar as importações, adotando-se taxas de câmbio flexíveis de livre regulação pelo mercado;

e) congelamento dos salários ou fixação de critérios de atualização que se traduzam na diminuição dos salários reais, como forma de se reduzir o consumo, mas garantindo o lucro dos empresários, de modo a que estes possam ainda dispor de capitais e exploração de mão-de-obra mais barata e suficiente para viabilizar investimentos.

Esse modelo reduziu a problemática à adoção de medidas de caráter monetário e financeiro, orientado essencialmente para o combate à inflação e ao reequilíbrio da balança de pagamentos. Os próprios monetaristas reconhecem que essa política pode resultar em situações recessivas, mas consideram que esse é um sacrifício temporário, válido em prol do crescimento econômico.

Como se percebe, essa política não analisa o desenvolvimento, e sim apenas o crescimento econômico, mostrando-se deveras ultrapassada, em que pese ter sido o modelo que o Brasil adotou nos últimos anos e ainda vem adotando. Ela parte de princípios básicos do liberalismo clássico, superado há tempos, como mecanismos de auto-regulação da economia, o princípio da mão-invisível e a teoria livre-cambista do comércio internacional, o que ocasionou, inclusive nos países desenvolvidos, uma desestruturação do mercado interno e, até mesmo, uma dependência do mercado externo (vide o episódio da quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, em 1929, que gerou repercussões no mundo todo, logicamente com tom mais draconiano nos países subdesenvolvidos).

Esse interesse pelo capital financeiro, como forma de desenvolver um Estado, levava ao absurdo da argumentação de alguns monetaristas, mais ortodoxos, da necessidade da concentração de renda como forma de viabilizar os investimentos necessários, já que proporcionando elevados lucros aos empresários – como se fez deliberada e confessadamente no Brasil a partir de 1964 – estes empresários teriam capital disponível para fazer tais investimentos. Essa argumentação chegava ao extremo de analisar a redistribuição de rendimento como

oposicionista ao crescimento econômico, pois se não houvesse primeiro o crescimento seria mera redistribuição de pobreza.

Talvez essas teorias tivessem boa aplicação nos países já desenvolvidos, mas não como forma de se aplicar internamente, e sim como fonte de política externa, visando justificar a concentração de lucros para estes em detrimento dos países subdesenvolvidos.

É de se notar que o subdesenvolvimento não é uma fase para que se atinja o desenvolvimento. O desenvolvimento e o subdesenvolvimento são simultâneos, interagem, havendo até mesmo uma relação de dependência entre um e outro. Os países considerados desenvolvidos nunca foram subdesenvolvidos para depois se tornarem desenvolvidos, já que sempre foram considerados desenvolvidos para o seu tempo, não se podendo falar que um é “adiantado” e outro “atrasado”, haja vista conviverem no mesmo tempo.

Essas teorias monetaristas caem por terra quando se analisa a sociedade estruturalmente e verifica-se que o problema não reside apenas no caráter financeiro, em que o desenvolvimento buscado não pode ser apenas o crescimento econômico.

É fácil analisar a impropriedade de tais premissas, pois basta observar que o lucro de empresas, quando multinacionais, não fica no país, indo direto para o país onde reside a matriz, e os lucros empreendidos pelos grandes empresários nacionais são consumidos, em geral, em artigos de luxos e supérfluos, que nada ajudam a desenvolver as indústrias nacionais, principalmente as de base, ainda mais porque esses artigos de luxos são bens importados de países desenvolvidos, não servindo à formação de poupança para investimentos, na forma esperada.

O saudoso professor Celso Furtado⁸, eminente defensor da corrente estruturalista, já expôs sobre a “ambigüidade do conceito de desenvolvimento, entendido como reprodução de padrões culturais transplantados de sociedades muito mais ricas”. É desse professor o seguinte trecho:

8. *A economia latino-americana: formação histórica e problemas contemporâneos*. 3. ed. São Paulo: Nacional, 1986. p. 335.

Generalizou-se a tomada de consciência do alto custo social desse desenvolvimento (empreendido no Brasil na década de 1960), da improbabilidade da difusão de seus frutos em benefício da maioria da população e da crescente dependência externa no que respeita ao controle do sistema produtivo e à orientação desse desenvolvimento. Desviam-se, então, as preocupações das técnicas de programação econômica para as estratégias de desenvolvimento integrado econômico-social. Diversificaram-se os estilos e modelos de desenvolvimento, uns mais preocupados com a maximização das taxas de crescimento, outros com o reforçamento do controle nacional dos sistemas produtivos e outros com a obtenção de uma mais ampla difusão dos frutos de desenvolvimento [...]. A concentração da renda e o enorme desperdício de recursos que surgiram como seqüelas do crescimento econômico à *outrance* contribuíram para reforçar a opinião daqueles que consideram necessário enquadrar o desenvolvimento num projeto social mais amplo, se se pretende efetivamente eliminar o subdesenvolvimento em seus aspectos mais anti-sociais [...]. Compreende-se, portanto, que os problemas ligados à reconstrução estrutural hajam passado ao primeiro plano.⁹

Os estruturalistas defendem, de uma maneira geral, que os problemas econômicos que os países subdesenvolvidos enfrentam não têm aspectos apenas monetários, sendo mais estruturais, localizados na própria estrutura social. Para eles, não basta um crescimento nominal da economia, precisando gerar redistribuição de rendimento. Não dá para preferir um a outro. Os dois têm de ocorrer simultaneamente.

Por isso, além de aspectos nitidamente econômicos, para o solucionamento da causa dos problemas dos países subdesenvolvidos, deve-se analisar conjuntamente a evolução histórica destes países e a forma como se inseriu, e ainda busca um lugar, no capitalismo mundial.

Somente assim o enfrentamento do problema poderá atingir sua raiz e partir para um desenvolvimento equilibrado. Qualquer medida que não tenha isso em vista seria mero paliativo, que teria

9. *Idem*, p. 334-5.

como conseqüência estancar a ferida por algum tempo, mas que voltaria a sangrar, de forma mais acentuada, após passado os efeitos da medida.

A reforma que os estruturalistas defendem, mais do que em relação à moeda e financeira, é institucional.

Os estruturalistas concordarão ainda que o desenvolvimento implica a “necessidade de transformação na forma de produzir, na estrutura econômica e social e na distribuição do rendimento, i. é, o empenho consciente e deliberado em atuar sobre as forças econômicas e sociais”.¹⁰

É fácil analisar que a redistribuição de rendimento não prejudica o desenvolvimento social, gerando, na verdade, exatamente o efeito de desenvolver. Quanto maiores os salários dos empregados, terão melhor alimentação, melhores condições de vida e menos preocupações com o bem-estar próprio e de sua família, acarretando melhores relações de trabalho, com maior produtividade justaposta à qualidade, sendo assim, deveras, eficiente.

A redistribuição do rendimento permitiria o alargamento do mercado interno, com um aumento no consumo de bens primários necessários, como alimentação, que geralmente exigem um processo industrial menos complexo do que o fabrico de bens supérfluos, podendo contar com a abundância das matérias-primas necessárias já existentes nos países periféricos, permitindo uma construção de indústrias de base com menos dependência do mercado externo.

O professor Avelãs Nunes, mesmo com a cátedra em um país desenvolvido – Portugal –, filia-se a essa corrente estruturalista, discorrendo exatamente nesses termos propostos acima:

A redistribuição do rendimento permitiria o alargamento do mercado interno e este tornaria possível um ritmo de crescimento elevado com base na expansão das indústrias produtoras de bens de consumo corrente, mais adequadas à satisfação das necessidades da grande maioria da população,

10. PREBISCH, Raúl. Economic Development or Monetary Stability: The False Dilema. *Economic Bulletin for Latin America*, v. VI, n. 1, mar./1961, p. 24.

mais ajustadas à disponibilidade de fatores dos países subdesenvolvidos, aforradoras de capital, menos dependentes das importações, capazes de criar um maior número de postos de trabalho e, por isso mesmo, geradoras de rendimentos mais elevados para um maior número de trabalhadores, o que, por sua vez, potencializaria novo(s) alargamento(s) do mercado interno à medida que se fosse processando a integração econômica e social de toda a população. Daqui resultaria a deslocação de recursos reais e financeiros para o setor de bens de consumo corrente, cujo elevado volume de produção permitiria ainda beneficiar de consideráveis economias de escala. Por outro lado, a baixa relação capital/produto e a taxa de depreciação igualmente baixa dos processos produtivos característicos destes setores industriais significariam que um processo de crescimento econômico que neles se apoiasse viria a traduzir-se em uma taxa mais elevada de crescimento da produção por unidade de investimento, taxa tanto maior quanto maior fosse o peso relativo da produção dos setores de bens de consumo corrente no conjunto da produção do país.

Acresce que, de acordo com os pressupostos enunciados, os novos investimentos efetuados nestes setores permitirão a absorção de grande quantidade de trabalhadores desempregados ou (sub)empregados em atividade de reduzida ou nula produtividade.¹¹

Assim, mais do que o desenvolvimento calcado no crescimento econômico, é necessário o desenvolvimento de toda a sociedade, tendo a evolução da economia o papel de base, porém se analisando o todo do edifício social, sempre lembrando que as estruturas sociais não podem ser vistas de forma estanque, mas em sua dinâmica, na inter-relação das estruturas. Por isso, qualquer medida que vise apenas e exclusivamente a uma das estruturas será mero paliativo, devendo-se atacar o todo.

Entre as várias reformas necessárias, a reforma fiscal ocupa lugar de destaque, pois, conjuntamente com outras medidas, tem aptidão para desencadear um processo desenvolvimentista.

11. *Op. cit.*, p. 567-8.

2. Da tributação no Estado em desenvolvimento

Raúl Prebisch já se pronunciou sobre a essencialidade de uma reforma fiscal, além de outras reformas estruturais, como instrumento decisivo para assegurar uma distribuição mais razoável dos sacrifícios inerentes aos desajustamentos estruturais que o próprio desenvolvimento econômico arrasta consigo e para “garantir que eles não recaiam apenas sobre as massas populares”.¹²

O professor Antônio José Avelãs Nunes demonstra que o suposto desenvolvimento da década de 1970 se deu, em boa parte, com a obtenção de receitas oriundas de impostos, o que proporcionou investimentos, colocando por terra a tese da necessária formação de uma poupança privada. São suas as observações a seguir:

Importa pôr em relevo o fato de o aumento da taxa de investimento ter sido conseguido a partir da expansão do investimento do setor público (incluindo as empresas públicas), que terá representado, em 1971, cerca de 70% do investimento total. A verdade é que mais da metade da poupança interna brasileira foi constituída, durante o período em referência, por aforro do setor público (5,1% do PNB em 1959; 8,3% em 1973), quer o resultante dos lucros das empresas públicas, quer o obtido através dos impostos, quer o proveniente dos descontos obrigatórios para os vários fundos da segurança social.¹³

A importância da questão tributária, no contexto do desenvolvimento, também é acentuada pelos monetaristas, em que pese o cunho mais próximo aos efeitos econômicos do que o de redistribuição de rendas.

Eugênio Gudín menciona até a superioridade da arma fiscal sobre a monetária para estabilização setorial da economia, justificando sua posição pela falta de seletividade desta última: “uma política de restrição de crédito para corrigir os excessos de setores

12. *Op. cit.*, p. 24-5.

13. *Op. cit.*, p. 571.

inflacionados estende-se necessariamente a toda a economia, às vezes paralisando desnecessariamente o desenvolvimento onde ele se faz preciso. A política fiscal pode ser mais seletiva atingindo somente os setores a corrigir”.¹⁴

O mesmo professor ainda propõe:

Uma condição preliminar e essencial para que o Governo possa lançar mão de uma política fiscal eficiente é que a receita dos impostos represente uma percentagem substancial do Produto Nacional Bruto. Da ordem de 20% por exemplo. Sem o que a arma fiscal seria quantitativamente ineficaz.

As armas clássicas de combate à depressão são as de facilidade de crédito e de redução dos encargos fiscais. A escolha entre as duas alternativas é discutível; alguns entendem que a injeção de um incremento de despesa governamental tem a vantagem de poder ser aplicada no lugar onde é mais eficaz, ao passo que no caso da redução de impostos não se tem a certeza de que o contribuinte gaste toda a importância correspondente. Este argumento não tem entretanto a força que aparenta, porque a alternativa da redução de impostos também oferece possibilidades seletivas. Se é consumo que se deseja incentivar, a experiência tem mostrado que a relação entre renda disponível e consumo é muito estável. Nesse caso os impostos a baixar seriam os das taxas iniciais do imposto de renda da pessoa física, os impostos de consumo (IPI) e os impostos sobre a circulação (ICM). Se é o investimento que se deseja acelerar os impostos a reduzir seriam o de renda sobre pessoa jurídica e sobre pessoas físicas nas faixas mais altas. Assim também quando se trata de obstar não uma depressão, mas um surto inflacionário, recomenda-se, se é o consumo que se visa reduzir, recorrer ao aumento das taxas básicas do imposto de renda da pessoa física e dos impostos de consumo e de vendas. Se são os investimentos que se deseja arrefecer, deve-se agravar o imposto de renda sobre as corporações e sobre as altas faixas da pessoa física.¹⁵

14. *Princípios de economia monetária*, v. II. 9. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1979. p. 253.

15. *Idem*, p. 252.

Já Francisco Mochón Morcillo é textual em encarar os tributos como forma de distribuição de renda:

A política distributiva compreende um conjunto de medidas cujo objetivo é modificar a redistribuição da renda entre os indivíduos ou os grupos sociais. Os instrumentos de que dispõe a política de distribuição de renda são, fundamentalmente: 1. O sistema tributário; 2. Os gastos de transferência entre os quais cabem ser destacados os que correspondem ao seguro-desemprego e os subsídios associados à política educacional; 3. Aquelas medidas que implicam intervenção direta no mecanismo de mercado. O sistema tributário é o instrumento quantitativamente mais relevante dentro da política distributiva.¹⁶

Destarte, verifica-se a importância da tributação na economia tanto para monetaristas como para estruturalistas. Todavia, o modelo preconizado por um e por outro parte das premissas que adotam para incidência na economia. Os monetaristas preocupam-se mais em preservar a poupança privada, o capital financeiro, as relações com o mercado externo. Os estruturalistas desenvolvem um modelo de tributação com fulcro na distribuição de renda, observando o princípio da capacidade contributiva.

Em que pese a sedução que causa o discurso estruturalista, na prática ainda vivenciamos no Brasil a aplicação de um modelo monetarista, que gera efeitos produtivos nas economias desenvolvidas, mas que não poderia ser importado *ipsis literis* de países desenvolvidos, pois não toma em conta a realidade e as deficiências estruturais dos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento.

Nos países desenvolvidos, em que a economia é avançada e o parque industrial voltado para bens duráveis e até mesmo de luxo – valendo-se de uma tecnologia de ponta, prestigiando o *know-how*

16. *Introdução à economia*. Trad. Roberto Luis Trostes. São Paulo: Makron, 1994. p. 206. Esse professor da Faculdade de Madri, logo adiante, deixa escancarada sua convergência com o monetarismo, aduzindo que, “na atualidade, elas (políticas fiscais) tenham um papel secundário nas políticas estabilizadoras. Na maioria dos países é a política monetária a que tem um papel mais importante nessa área” (p. 224).

e a prestação de serviços, além de possuir um forte mercado interno e alta renda *per capita* –, não pode existir o mesmo modelo de desenvolvimento e, por isso, de tributação que os países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos, onde a economia não tem o avanço daqueles e muito menos o modelo de indústria lá existente, pois estas se situam mais no setor de base, já que esses países, em regra, têm matéria-prima em abundância, valendo-se, portanto, mais da utilização dessas matérias-primas do que de uma tecnologia avançada. Além do mais, com a pouca mão-de-obra qualificada, já que persiste, ainda, um índice de analfabetismo relevante, o setor de prestação de serviços ainda está em desenvolvimento, tendo um valor atribuído pelo mercado muito aquém do estrangeiro.

Nesse diapasão, os estruturalistas preconizam que a incidência tributária não pode se basear no mesmo modelo estrangeiro de tributação, haja vista as diferenças estruturais de cada sociedade.

Os países mais desenvolvidos, detentores desse parque industrial mais moderno e diversificado, tendem a tributar, de forma mais equitativa, o consumo, a renda e o patrimônio, pois já ciente das várias manifestações de riquezas na sua estrutura social, buscando o equilíbrio do ônus tributário nos diversos setores, sem onerar muito um em detrimento do outro. Adota, outrossim, uma política protecionista do mercado interno, exatamente para fortalecê-lo, com subsídios para certos produtos e alta tributação para produtos importados.

Os países que experimentam um processo continuado de desenvolvimento caracterizam-se pela adoção de políticas de substituição de importações, de incentivos à formação de um parque industrial e de ampliação do seu mercado interno. Esses países tendem a tributar, mais intensamente, a produção e a circulação, pois é onde tende a se manifestar parcela relevante da riqueza ainda em desenvolvimento.

Os países em estágios iniciais de desenvolvimento caracterizam-se, via de regra, por reduzido mercado interno e grande dependência dos fluxos internacionais de bens e serviços. A principal fonte de recursos tributários situa-se no comércio exterior.

Deve o modelo de tributação dos países subdesenvolvidos e em desenvolvimento resguardar a indústria de base, a construção de uma infra-estrutura e os bens necessários ao próprio desenvolvimento humano, incidindo mais fortemente nos bens duráveis e principalmente nos de luxo. Mesmo nas relações com o mercado externo, deve-se pautar a incidência do imposto de importação em uma menor carga nos bens necessários ao desenvolvimento dessa indústria primária e com isenções para tecnologias e *know-how*.

Deve-se procurar fortalecer o mercado interno. Com isso, o imposto de exportação, malgrado deva ter uma incidência pequena e, na maioria dos casos, nula, visando permitir a competição dos produtos nacionais no estrangeiro e, com isso, incentivar o fabrico e industrialização nacional, não deve ser para todos os produtos com alíquotas zero. Os bens primários, como alimentos e matérias-primas, devem ser privilegiados dentro do próprio mercado interno, ainda mais quando se sabe que boa parte da população é subnutrida. Além disso, é cediço que o Brasil e os demais países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos exportam essas matérias-primas e acabam tendo de importar o produto industrializado, originado desses bens, por um preço bem maior. Por isso, o imposto de exportação sobre tais produtos deve ter uma alíquota de modo a tornar interessante negociar o produto dentro das fronteiras nacionais.

A incidência da norma tributária na economia é uma realidade que deve ser levada em conta. O professor e advogado Luís Eduardo Schoueri entende que todas as normas tributárias geram um efeito na economia, mas algumas incidem de forma tão efetiva que ele as denomina de normas tributárias indutoras. É a sua posição:

Indiscutível que os tributos produzem efeitos no processo econômico de produção, distribuição e consumo. A norma tributária indutora exerce seu papel privilegiando o comportamento desejado ou discriminando o indesejado, direcionando, daí, o ambiente econômico ou social.¹⁷

17. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 204.

Dentro do mercado interno, conforme já ressaltado, as indústrias de base, os bens primários, a infra-estrutura e os pequenos rendimentos devem ter uma incidência de tributação mais favorecida. A tributação deve ter um modelo construído sob o postulado da capacidade contributiva, assegurando uma melhor redistribuição de renda (pois quem tem mais poder aquisitivo deve pagar mais tributo, permitindo ao Estado a possibilidade de promover um equilíbrio social, por meio da assistência social e serviços gratuitos) e resguardando o mínimo vital para cada pessoa.

A capacidade contributiva, como índice econômico e imperativo jurídico de construção de um sistema tributário mais justo e mais equânime, influencia a economia e determina uma menor tributação das classes mais desfavorecidas, com maiores ônus para os detentores de maior poder econômico, viabilizando, assim, uma redistribuição de renda com o conseqüente desenvolvimento social.

Como já exposto alhures, uma melhor redistribuição de renda possibilita uma melhoria nas relações de trabalho e um maior consumo dos bens vitais, fortalecendo o mercado interno e prestigiando o parque industrial nacional para a fabricação desses bens, o que gera um ciclo que conduzirá ao desenvolvimento.

A capacidade contributiva prevê, até mesmo como forma de o Estado não perder receitas tributárias derivadas, a aplicação de alíquotas progressivas, não se contentando com a fixação de alíquotas em percentagens fixas, e muito menos alíquotas em valores nominais fixos, devendo ter índices variáveis, cujo aumento progressivo ocorrerá quanto maior for a capacidade de cada indivíduo para contribuir.

Por isso que bens de luxos, imóveis nos locais mais nobres e rendas excessivamente altas devem ter uma tributação mais fugaz do que bens vitais à sobrevivência de cada pessoa, imóveis em periferias e rendas que se situam na margem do mínimo necessário.

O que é importante deixar fincado é que a capacidade contributiva é um princípio com duas vertentes, já que ele não visa apenas defender quem não dispõe de potencial econômico para fazer frente às despesas públicas, mas também exigir uma tributação mais onerosa de quem tem muito desse potencial.

Não se quer aqui defender a impossibilidade de se ter referidos bens, muito menos a socialização de todos eles. Temos que é um direito de cada pessoa possuí-los. Mas no atual estágio das economias subdesenvolvidas e das economias em desenvolvimento, em que vigora uma brutal diferença de classes e um assolador desequilíbrio social, quem quiser gozar de bens voluptuários deve pagar por eles e contribuir na respectiva cota para o saneamento das contradições sociais.

3. A tributação e o desenvolvimento no Estado do século XXI

O paradigma de desenvolvimento do Estado, na forma que o conhecemos atualmente, acompanhou as transformações nas suas diversas configurações, mantendo as peculiaridades próprias de cada época: Estado liberal de direito, Estado social de direito (ou Estado providência) e Estado democrático de direito (ou Estado pós-socialista).

O Estado liberal puro, fruto do movimento iluminista, que apreçoava a não-intervenção do Estado na sociedade, deixando o modelo de desenvolvimento para ser definido pelos próprios indivíduos e, mais especificamente, pelo mercado econômico, demonstrou a sua fragilidade e acentuou as desigualdades sociais, desprotegendo a própria sociedade e omitindo um projeto desenvolvimentista, sendo necessário fundar-se um Estado social, ainda sob um modo de produção capitalista, mas que exigia a intervenção do Estado no âmbito social.

Ainda no Estado liberal, até como forma de oposição ao que se pretendia a superação, o Estado absolutista, a teoria econômica refletia a fisiocracia (*physio* = natureza; *kratos* = poder), que propunha o funcionamento da economia por si mesma, segundo suas próprias leis. A Europa (e o resto do mundo) estava sob a influência da crença na “mão invisível”, o que implicaria a não-intervenção estatal na economia, surgindo a idéia de que a tributação deveria ter natureza puramente arrecadatória, com efeito neutro; sendo o Estado improdutivo, também a tributação seria mínima, visando

deixar a maior quantidade de recurso nas mãos do setor produtivo da economia.

Segundo referida teoria, em regime de plena liberdade de concorrência, qualquer intervenção estatal criaria distúrbios. Daí porque se busca a neutralidade. Neste sentido, o Estado deveria, seja em seus gastos, seja em sua arrecadação, evitar qualquer medida que tivesse a finalidade ou provável consequência de desenvolver determinado setor, distribuir rendas ou melhorar determinada região mais desprivilegiada, não podendo desviar o mercado de sua trilha “natural”, o que implica afastarem-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções, auxílios sociais, etc.¹⁸

O início jurídico do Estado social foi com a Constituição Mexicana de 1917 (que ainda vige), seguida da Constituição Alemã de 1919 (vigente até 1933), que deu início à República de Weimar, ao final da 1ª Guerra Mundial, com a derrota da Alemanha, pondo fim ao Império Alemão do Kaiser Guilherme II. Após estas Constituições, a positivação de direitos sociais disseminou-se pelo mundo.

A problemática do Estado social, que veio encontrar seu ápice na Constituição do Brasil em 1988, com o maior número de direitos sociais positivados de todas as Constituições, foi o crescimento do Estado, fazendo-o intervir em todas as áreas da sociedade, abrangendo grande número de atividades até então desconhecidas pelo Estado e inexistente no próprio meio social, como a seguridade social e os benefícios assistencialistas.

Nesse modelo, passa a atuar diretamente na economia, seja de forma direta, exercendo a própria atividade econômica ou fiscalizando a prestação de serviços, com possibilidade de coibir o exercício de determinadas atividades e incentivando outras por meio de subsídios

18. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Tributação e liberdade*, p. 451-2. Para este tributarista, “se o Estado de Direito dá a iniciativa privada os fatores de produção capital e trabalho, por meio da garantia da liberdade de exercício de profissão e liberdade de propriedade, renuncia o Estado, pois, estruturalmente, a atuar empresarialmente. Então, ele precisa financiar-se por impostos, isso é, por uma participação no resultado da economia privada”. A indiferença do Estado seria conseguida pelo fato de que ao “financiar-se por meio de tributos, o Estado tem garantido a sua neutralidade jurídica. Essa neutralidade aparece na medida em que o tributo é pago independentemente do mercado” (p. 453-4).

e financiamentos; e de forma indireta, onde ganha destaque a tributação, que passa a ser elemento visível de intervenção na economia e no próprio desenvolvimento do País.

Todavia, com o fito de gerar o bem comum e atuar na economia de forma a tentar desenvolver o País, o Estado agigantou-se de tal maneira, que todas as atividades, de forma mediata ou imediata, passam sob o crivo do Estado, sob pena de estarem na clandestinidade, e do direito.

O professor Luís Eduardo Schoueri explana sobre a função dos tributos nesse modelo de Estado em benefício do social:

O tributo, enquanto preço da liberdade, assume, no Estado social democrático de direito, nova dimensão: já não mais é ele o ônus para a fruição da liberdade, e sim instrumento para a sua concretização. Com efeito, na medida em que já não mais faz sentido o gozo da liberdade sem uma finalidade, e se esta passa a qualificar e legitimar a própria liberdade, então toda a atuação estatal deve ser voltada àquela finalidade.

É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão “preço da liberdade”, agora, surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado, cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. No Brasil, esse fenômeno se faz presente com o agigantamento das contribuições, que, na dicção do art. 149 da Constituição Federal, servem de instrumento para a atuação positiva da União em áreas de interesse constitucional.

Ao lado do aspecto arrecadatário dos tributos, assume relevância no Estado social democrático de direito, sua função indutora. Com efeito, se dentre as formas de atuação estatal sobressai à tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado visando à ampliação do gozo da liberdade.¹⁹

19. *Op. cit.*, p. 462.

A atuação do Estado social visa atingir, com efeito, fins determinados em prol de sua população. É o famoso “bem comum”, expressão de conteúdo vago, impreciso e indeterminado. Esse “bem comum” deve ter suas peculiaridades estampadas no ordenamento de cada país, fixando o que deve ser perseguido, sob pena de se tornar inócuo, inaplicável, sem efetividade.

A Constituição Federal brasileira de 1988 e todas as demais Constituições estrangeiras elaboradas no século XX, posteriores à Constituição de Weimar, foram inspiradas por esse ideário social. O art. 3º²⁰ do Texto Fundamental nacional traz os objetivos fundamentais do Estado social brasileiro, pormenorizando-os no decorrer do Texto Fundamental.

Enquanto a marca do liberalismo é a positivação de direitos fundamentais, no Estado social a tônica é a positivação dos direitos sociais como os descritos na CF, no Capítulo II do Título II. É no Estado social em que se cria a seguridade social e se dá ampla positivação aos direitos trabalhistas.

O Estado social da segunda metade do século XX representou um avanço assinalável sobre o Estado liberal do século XIX, mas a experiência da sua aplicação prática e as necessidades das sociedades modernas e dos seus cidadãos coloca novos desafios, exigindo o seu aperfeiçoamento.

Esse Estado nasceu da consciência do valor da solidariedade como expressão do valor da igualdade de todos os cidadãos no exercício das liberdades fundamentais, inclusive como forma de evitar revoltas e revoluções, podendo-se manter a infra-estrutura que o Estado adquiriu com o movimento iluminista, já que o modelo Liberal puro acentuava as desigualdades e não permitia a evolução social.

Ao chamar para si o exercício preferencial ou mesmo o monopólio na execução de um número crescente de tarefas, o Estado social tornou-se um sorvedor de recursos, necessários para dar cabo

20. “I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

de todas as atividades que passa a desempenhar frente à sociedade. Paralelamente, o Estado tornou-se burocrático e centralizador, gerando até ineficiência em certos serviços que se propôs a prestar.

Reservando para a si um papel principal no meio social e atribuindo um caráter mais supletivo às iniciativas dos cidadãos e dos corpos sociais intermédios, o Estado social apoderou-se, de certa forma, da liberdade de escolha dos cidadãos. O resultado é um Estado social desvirtuado, freqüentemente cativo de interesses corporativos e individuais, habituado a se apropriar das receitas, principalmente as derivadas (tributos), em referência aos que se deixam acobertar nas brechas do protecionismo e pelos favores do Estado e para alguns grupos de cidadãos (mais ou menos organizados) com poder efetivo de pressão.

A acumulação destes efeitos deletérios da sociedade explica porque é que este Estado social burocrático se torna tantas vezes anti-social, ao enfraquecer a própria sociedade, prejudicando em particular os que mais necessitam da atuação estatal e os mais desfavorecidos.

O jurista Ricardo Lobo Torres analisa o modelo do Estado social brasileiro num dos mais delicados pontos da sociedade e a relação com a legalidade:

Criou um utópico sistema universal e gratuito de saúde e um precário sistema previdenciário, ambos em crise financeira permanente. Em decorrência dessa anomalia é que os princípios de limitação ao poder tributário, correspondentes à segurança dos direitos individuais, foram relativizados ao se extrapolarem para a segurança dos direitos sociais, flexibilizando-se a legalidade, abrindo a tipicidade e mitigando-se a anterioridade das contribuições sociais e econômicas.²¹

A preferência pelos direitos sociais, mesmo sobre os individuais, é imperativo para a construção de um Estado social. Todavia, essa primazia deve ser dada em direitos concretos, e não utópicos,

21. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Caetano (Coord.). *Princípios e limites de tributação*, p. 438.

irrealizáveis, sem qualquer efetividade. O desenvolvimento que se pleiteia no atual Estado é um desenvolvimento concreto e eficaz, não um desenvolvimento demagógico e utópico.

O Estado social que se idealizou para superação de um liberalismo clássico foi deveras utópico, principalmente os esculpidos pós-regimes totalitários, como é exemplo a Constituição Federal Brasileira de 1988 (fim da ditadura militar e redemocratização do Brasil), a Constituição Mexicana de 1917 (queda do General Porfirio Díaz em 1910, depois de uma época de domínio militar do cenário político – desde 1876), a Constituição de Weimar (fim do Império Alemão e fundação da República); Constituição Portuguesa de 1976 (após o regime autoritário, de cunho fascista, que se iniciou pela ditadura de 1926 a 1933 e se seguiu no Estado Novo de 1933 a 1974, denominado de período do Salazarismo)²²; Constituição da Espanha de 1978 (após o fim da ditadura militar Franco); Constituição Italiana de 1948 (pós-fascismo de Mussolini de 1922-1943).

Portanto, principalmente nesses países, mas cuja ideologia expandiu-se por vários outros no decorrer de todo o século XX, o Estado que se modelava juridicamente era um Estado que deveria atuar efetivamente no meio social. Essa era uma idéia que destoava do ideário econômico que se impunha no campo prático, conforme

22. Apenas à guisa de argumentação, o professor Avelãs Nunes, da Universidade de Coimbra, discorre sobre a política econômica empregada em Portugal na época do regime autoritário de Salazar: “No que se refere a Portugal, pode dizer-se que o regime autoritário vigente durante o período que decorreu entre 1950 e 1974 adotou claramente a filosofia de que crescer é concentrar, confiando em que, com o crescimento do PNB – e só por esta via – os frutos desse crescimento acabariam por chegar a todos e as desigualdades tenderiam a reduzir-se. A estratégia dos planos de fomento poderá definir-se usando esta síntese de Correia de Oliveira, Ministro da Economia de Salazar: ‘Desejosos de assegurar à indústria nascente larga margem de lucro [...], e no congelamento, por largos períodos, de preços para os produtos agrícolas que, mantidos ao longo do tempo, desencorajaram o investimento neste sector’ (cf. Diário de Lisboa, 11.8.1966). Pois bem. Aquela filosofia, esta estratégia e a política econômica e social adotada para as levar à prática traduziram-se não só em grandes (e crescentes) desigualdades no que toca à distribuição do rendimento, mas também na manutenção de quase em terço das famílias portuguesas – e de uma parcela (bastante) maior da população – aquém de uma linha de pobreza definida com base em um rendimento que se limita a cobrir a satisfação de necessidades básicas” (*Op. cit.*, p. 559).

anotado alhures, para os países subdesenvolvidos pelas teorias monetaristas de crescimento econômico.

Destarte, o ideal de direito divorciou-se da política econômica aplicada no Brasil, principalmente no regime militar²³, que se estende até hoje, já que o direito visa, na formulação desse Estado social, uma aplicação maior das diretrizes igualitárias, o desenvolvimento social, com a positivação de direitos trabalhistas, previdenciários, assistenciais, à saúde e educação pública, etc., diferentemente das teses monetaristas empregadas que tinham como norte apenas o crescimento econômico, com arrocho salarial, altas taxas de juros e chegando ao ponto de alguns defenderem a concentração de rendas para viabilizarem os investimentos. Talvez seja esse mais um dos motivos que redundou no aumento das desigualdades sociais e menor alcance do desenvolvimento pretendido, já que não havia uma harmonia entre o direito ideal e a política econômica aplicada.

Diante da crescente dívida social gerada no próprio seio do Estado social brasileiro, e como se tornou imperativo constitucional o investimento público social, esse Estado foi se endividando cada vez mais e necessitando cada vez mais de recursos. O grande volume de serviços que o Estado passa a ter de prestar e o crescente número de atividades que deve desempenhar demanda receitas progressivamente mais altas.

23. É certo que o Brasil experimentou certo crescimento econômico e um aumento do parque industrial a partir de 1950, alcançando uma evolução acentuada nos idos de 1970. Todavia, isso se deu mais por causas extraterritoriais, haja vista que, após a 2ª Guerra Mundial, mudou-se o cenário econômico mundial, pois o velho continente não mais exportava, e sim importava mais, face ao esfacelamento de seu parque industrial, pelo qual obrigou o Brasil e vários outros países a proceder ao fenômeno de “Industrialização por substituição de Importação”.

Além do mais, esse desenvolvimento, em vista da política econômica empregada, acarretou o aumento das desigualdades sociais e a marginalização de uma camada relevante da sociedade, que se situaram na periferia do Estado desenvolvimentista.

O professor Avelãs Nunes, em estudo sobre o processo de desenvolvimento e industrialização vivenciado no país nesse período verificou que “nem os adeptos do regime militar puseram em causa a grande amplitude da desigualdade na distribuição do rendimento e o seu agravamento entre 1960 e 1970” (*op. cit.*, p. 581).

Isso tudo gera um paradoxo cujos extremos se distanciam já que o Estado brasileiro, acompanhando o resto do mundo ocidental, se torna social, com vistas a reduzir desigualdades sociais em filosofia política e jurídica, mas que não se adéqua a filosofia econômica, que pretende apenas um crescimento econômico, com prejuízo até do meio social se for necessário. Com isso, o Brasil tem gastos crescentes no meio social, por imperativo político e jurídico, e em contra produção, um modelo econômico que ajuda aumentar as desigualdades.

As receitas do Estado brasileiro vêm principalmente de tributos. Assim, para fazer frente a essa grande demanda social, foi necessário aumentar a carga tributária em patamares elevadíssimos.

A carga tributária praticada no Brasil vai num sentido contrário ao próprio desenvolvimento social, posto que onera o trabalhador formal, incidindo ferozmente sobre o empregado registrado e sobre a folha de pagamentos, que, além de diminuir os ganhos de empregados, incentivam a informalidade, o que gera retrocesso social e necessidade de prestação de maiores serviços estatais e benefícios assistenciais a um número crescente de pessoas.

Sem contar a incidência relevante na produção de bens necessários à infra-estrutura e ao desenvolvimento social, deixando uma pequena tributação sobre o capital especulativo e financeiro, que não gera desenvolvimento social, tampouco investimentos no País, e sim o aumento de ganhos de estrangeiros, que ao sinal de crises retiram todo o dinheiro especulado e aplicam em outro mercado, não criando as raízes que esses investimentos deveriam ter no Brasil.

Apenas para verificar o plano geral em que se encontra a tributação no Brasil, não pode ser olvidada a análise dos tributos em espécie, até mesmo como forma de se proceder a uma progressividade do sistema fiscal, atendendo à capacidade contributiva, e não regressiva, como se encontra hoje.

O sistema tributário brasileiro, ao invés de criar um cenário favorável ao desenvolvimento aplicando uma regra simples – retirar de quem possa contribuir para com o Estado para que esse possa aplicar no desenvolvimento social –, faz exatamente o contrário, onerando trabalhadores e os meios de desenvolvimento. Isso

traz consequências draconianas, como o aumento da sonegação, aumento da informalidade, criação de uma sociedade paralela ao Estado e necessidade de maiores gastos sociais.

Esse cenário dá as diretrizes para a nova modelagem do Estado social que se afirma no século XXI.

Assim, o Estado de direito social, em sua modelagem mais recente, que se afirma a partir da queda do Muro de Berlim (1989), redesenha uma nova visão dos direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais no relacionamento entre o Estado e a sociedade civil²⁴, em que esta assume parcela da atividade outrora exercida pelo Estado, restando a este agir subsidiariamente em sua função regulatória e na impossibilidade do particular ou a sociedade resolverem todos os problemas.²⁵

O professor Ricardo Lobo Torres chama esse novo contexto social do Estado do século XXI de sociedade de riscos, como característica do Estado subsidiário, “que contrasta com a sociedade industrial, que dava sustentação ao Estado de bem-estar social ou Estado providência”.²⁶

O professor Schoueri, em artigo publicado no livro escrito em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres, também se manifesta sobre a nova configuração do Estado do terceiro milênio:

No Estado do século XXI, a liberdade já não tem as características individualistas, próprias do século XIX, mas tampouco recai no exagero do Estado do bem-estar social, que se buscou no século XX. No Estado do século XXI, a liberdade assume nova feição, síntese da exacerbação do individualismo, própria do liberalismo e do Estado, característica do Estado social: o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele.²⁷

24. Em que pese advogarmos a posição de que o Estado é um ente da própria sociedade, é insito na sociedade, para melhor visualização do fenômeno dividimos a sociedade em sociedade civil e sociedade política (Estado), enfatizando mais uma vez que tudo é sociedade, sendo essa apenas uma classificação que se encerra no interior dela.

25. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 439.

26. *Idem*, p. 439.

27. *Op. cit.*, p. 464.

O Estado do século XXI, enquanto herdeiro do Estado social, não o pode nem o deve negar. Mas precisa re-equacionar os valores humanistas que lhe estiveram na origem, em ordem a um Estado social em que sejam realmente garantidos os direitos fundamentais de todos os cidadãos, realizador de um desenvolvimento social eficaz.

O Estado cumpre um papel subsidiário na sociedade atual, deixando várias de suas antigas atribuições nas mãos da sociedade civil. Ou seja, a sociedade civil tem desempenhado e assumido cada vez mais funções que o Estado não vinha se desincumbindo a contento, ficando para o Estado apenas as tarefas em que a sociedade civil não puder desempenhar.

A função do Estado, na atual conjectura, é de sua própria diminuição, resguardando para si a função fiscalizatória e normativa. Mesmo a função judicial, hoje, já se pode falar em tribunal arbitral para os direitos disponíveis, deixando para a tutela do Estado apenas as lides que envolvam direitos indisponíveis.

Não estamos por enquanto exercendo nenhum juízo de valor, mas apenas fazendo constatações da sociedade atual. É necessário deixar isso bem fincado para que não se forme interpretações levianas a cerca de nossa posição.

O professor Ricardo Lobo Torres também analisa essa subsidiariedade estatal que se configura no novo milênio:

Na sociedade de riscos há uma cadeia de subsidiariedades, que se caracteriza pela responsabilidade primeira do indivíduo pela sua própria sobrevivência, secundada pela da comunidade se houver impossibilidade de cumprimento pelo cidadão, e complementada, em última instância pelo Estado.²⁸

Para esse tributarista, as características da sociedade de riscos são:

[...] a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade. A ambivalência aparece diante da impossibilidade

28. *Op. cit.*, p. 439.

que da execução de políticas públicas surja sempre o consenso por parte dos cidadãos. Há uma distribuição não só de benefícios, como se pretendia no Estado do bem-estar social, mas também de malefícios [...] Da ambivalência e do caráter paradoxal da sociedade de risco decorre a modificação do próprio conceito de segurança, em crescente contraste com o de insegurança. A idéia de segurança jurídica, prevalecente no Estado liberal clássico, que tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão, começa a ser contrabalanceada no Estado do bem-estar social com a de segurança social e culmina, no Estado subsidiário, com a de seguro social e de prevenção. Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental. Da mesma forma que a sociedade tem a prevalência sobre o Estado, na cadeia de subsidiariedade referente aos direitos, também passa a tê-la no que concerne aos deveres; sucede que o cumprimento dos deveres é também moral, e não só jurídico, do que resulta que o Estado não pode impô-los. Todos os grandes riscos da atualidade (*v.g.* AIDS, destruição do meio ambiente, drogas, terrorismo, etc.) seriam facilmente controlados se a própria sociedade resolvesse evitá-los; como esse dever moral não é assumido, o Estado não o pode criar por leis sob pena de ofender a liberdade do cidadão. [...] Esse clima de insegurança postula a adoção de novos princípios éticos e jurídicos. A transparência, a responsabilidade, o custo-benefício, a solidariedade social e a solidariedade de grupo passam a fundamentar as exações necessárias ao financiamento das garantias da segurança dos direitos fundamentais e dos sociais.²⁹

Essa atuação subsidiária do Estado à atuação da sociedade civil é notada pela transferência da execução de alguns serviços, que eram prestados pelo Estado, para a iniciativa privada, resguardando

29. *Idem*, p. 440-2. Quanto ao redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado, pronuncia-se o autor: "O Ministério Público e o Judiciário passam a exercer papel mais ativo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial. A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa. Surge um novo esquema de separação de poderes, no qual se destacam a flexibilização da legalidade tributária, a tipificação administrativa e a judicialização da política" (p. 442).

para si (Estado) a titularidade do mesmo, o que lhe outorga o poder de fiscalizar, rescindir e alterar o modo de prestação unilateralmente – concessões e permissões – e pelas privatizações de empresas públicas. Para exercer a necessária fiscalização dessas atividades que passam a ser exercidas pela iniciativa privada, foram criadas agências reguladoras.

Há que se perceber também um direcionamento da classe mais privilegiada na busca de educação, saúde e previdência privada, ficando a cargo do Estado à prestação desses serviços básicos de forma subsidiária, seja para a população mais desprivilegiada ou onde não seja possível o atendimento privado. Note-se que a Constituição Federal prescreve que todos têm direito à saúde e à educação, mas o próprio particular, quando tem recursos financeiros, abre mão dessa prerrogativa para se valer de um serviço que, em regra, é melhor prestado na iniciativa privada.

Isso vem demonstrar que o serviço prestado pelo Estado, ao invés de gerar segurança, causa incertezas, quanto à qualidade e até mesmo se vai ser prestado. Por isso, há uma procura pelo serviço prestado na sociedade civil, visando assim ter serviços com mais garantia de presteza, qualidade e de que vai ser prestado.

O reconhecimento das mazelas do Estado e da impossibilidade de realizar a contento todos os serviços pelo qual se predispôs a colocar em prática no modelo de Estado social já é percebido por ele mesmo, tanto que várias foram as leis promulgadas no final do século XX e início desse século XXI que permitem a prestação de serviços e a realização de obras públicas pelo ente particular. Podemos citar a Lei de Licitações (Lei nº 8.666/1993), a Lei das Concessões (Lei nº 8.987/95), a parceria público-privada (Lei nº 11.079/04), entre outras.

Verifica-se no Estado do novo milênio o reconhecimento em si próprio da impossibilidade do atendimento de todas as demandas sociais, principalmente depois da grande desniveleção das camadas sociais acarretadas em nome de um suposto crescimento econômico. A marginalização social, em que boa parte da sociedade vive na periferia da sociedade organizada, teve seu incremento com as políticas mone-

taristas, que não geraram o crescimento esperado e acentuaram as desigualdades, fazendo com que mais pessoas necessitassem dos serviços públicos, os quais o Estado não se viu hábil a prestar a contento.

Uma característica que pode ser aventada nesse novo Estado que se modela é que vai permitir a ele próprio, no âmbito da prestação dos serviços públicos, prestá-los a quem, de fato, necessita, deixando para a sociedade civil prestar os serviços para os que detêm maior poder aquisitivo, tornando desnecessária a atuação estatal.

Em uma primeira análise, os efeitos sentidos são de que a tributação não poderia mais estar sujeita a uma carga tributária deveras voluptuosa, pois a sociedade, que deverá ter uma atuação mais efetiva, também necessitará de recursos financeiros para empreender esses serviços passados pelo Estado. Além do mais, em vista da baixa qualidade dos serviços estatais, o particular necessitaria também de mais recursos disponíveis para utilizar na fruição de serviços, antes prestados pelo Estado e que agora são prestados na sociedade civil, com um custo mais elevado, já que esses serviços foram alocados no mercado econômico capitalista, cuja essência é o lucro.

Nessa primeira análise, a conclusão seria que o Estado, vendo a redução de suas tarefas e com isso a sua própria diminuição, gerando uma atenuação nos gastos públicos, não teria por que querer exigir montante cada vez mais elevado da carga tributária. Com isso, a alta carga tributária é incompatível com o desenvolvimento de uma sociedade mais presente, consistindo em retrocesso ao novo modelo de Estado social.

O professor Schoueri pronuncia-se sobre a incompatibilidade de um alto ônus tributário nesse Estado contemporâneo:

A tributação excessiva torna-se inconciliável com o modelo do Estado do século XXI, já que implica retirar recursos de que a própria sociedade necessita para seus fins. A transferência excessiva de recursos ao Estado pela sociedade tolhe a iniciativa econômica desta, reduzindo ou impossibilitando o desenvolvimento econômico. O resultado evidente é o surgimento de novas necessidades sociais, exigindo mais recursos para a

construção da liberdade. Daí a reivindicação da sociedade, de tomar para si as tarefas antes delegadas ao Estado, recusando-se, daí, a pagar um preço exorbitante por uma liberdade que o Estado já não mais se revela apto a promover. [...]

Revelando-se o Estado incapaz de (ou inábil para) suprir certas demandas sociais, não se legitima o aumento desmedido de tributos, em ciclo crescente e interminável, onde se vê que por mais que se aumentem os tributos, em maior grau se ampliam as demandas sociais, exigindo novos aumentos. O reconhecimento da justificação do tributo enquanto meio para se alcançar a liberdade coletiva implica a imposição de limites à atuação do Estado, seja no montante da cobrança, seja na forma como se faz. Afinal, se o papel do Estado se vê limitado pela atuação da sociedade civil, que reivindica para si papel ativo na construção da liberdade, dada a incapacidade ou inabilidades estatais, também o papel do tributo se vê igualmente restringido.³⁰

Essa conclusão inspira os sentidos e a alma, e até seria lógica se analisada isoladamente, alheia aos demais fatores sociais. Todavia, se aprofundarmos o olhar na questão e verificar a grande dívida social existente no Brasil, gerando a necessidade de benefícios assistencialistas em grande monta e a atuação subsidiária do Estado de forma ainda expressiva para a maioria da população, já que os serviços prestados pela sociedade civil (saúde, educação), como já dito, visam lucro, o que nos leva a entender que apenas são aplicados a quem tem esse potencial econômico, dificilmente o Estado, em curto prazo, poderá renunciar a receitas.

Além do mais, enquanto o Estado brasileiro buscar um superávit para fazer frente ao mercado externo, uma credibilidade no capitalismo internacional por meio de pagamentos em grande escala da dívida externa e aplicação de políticas econômicas desejadas pelo estrangeiro, torna-se incompatível, no atual estágio das relações do Brasil com estrangeiro, uma carga tributária pequena.

30. *Idem*, p. 465-6.

Nesses termos, para a diminuição da carga tributária no Brasil em níveis desejados, ou o Brasil deve abrir mão de investir internamente ou se renunciar externamente. A redução do Estado nos moldes acima mostrados não é apta a ensejar uma diminuição drástica do ônus fiscal.

Em que pese o ideal ser a redução de carga tributária, como ainda não se vislumbra a hipótese de uma diminuição drástica em período próximo, visto a alta demanda social que o Estado tem e deve pagar, até como forma de desenvolvimento social e a busca de legitimação externamente, o que o novo paradigma estatal deve permitir é uma ampla reforma fiscal de maneira a gerar uma justiça fiscal em moldes distributivo, tornando a participação no custeio de despesas públicas mais equânimes, conforme discorrido linhas atrás.

Por fim, não se quer fundar aqui um novo Estado. Apenas tratamos de um Estado que se encontra à vista de qualquer pessoa. Não anunciamos a ceifa do Estado social, mas observamos uma nova roupagem a esse Estado do bem-estar social. Lembra-se que o ordenamento jurídico brasileiro é inaugurado pela Constituição Federal de 1988, de inspiração eminentemente social, a qual deu as bases do Estado social e continua exercendo a posição suprema no Estado brasileiro. O que se pretende é uma nova forma de olhar o texto positivo nessa Constituição, pois o Estado do terceiro milênio ainda visa ao social, mas com novas formas e instrumentos viabilizadores do atendimento do bem comum.

Bibliografia

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. Trad. Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Atual. Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- FURTADO, Celso. *A economia latino-americana: formação histórica e problemas contemporâneos*. 3. ed. São Paulo: Nacional, 1986.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. *Direito posto e o direito pressuposto*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GUDIN, Eugênio. *Princípios de economia monetária*. 9. ed. Rio de Janeiro: Agir, 1979.
- HELLER, Walter. *Fiscal policies for underdeveloped countries*. Nova York: United Nations Technical Assistance Administration, 1954.
- MARX, Karl. *Contribuição à crítica da economia política*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- MOCHÓN MORCILLO, Francisco. *Introdução à economia*. Trad. Roberto Luís Troster. São Paulo: Makron, 1994.
- NUNES, Antônio José Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento: a economia política do modelo brasileiro de desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PREBISCH, Raúl. Economic development or monetary stability: the false dilemma. *Economic Bulletin for Latin America*, v. VI, n. 1, mar. 1961.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. Tributação e liberdade. In: TORRES, Ricardo Lobo; PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Método, 2003.

- TIPKE, Klaus. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.
- _____. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Caetano. *Princípios e limites de tributação*.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL 20/98: “CONSTITUCIONALIZAÇÃO” POR EMENDA, A POSTERIORI, DE DISPOSITIVO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL

Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis,
Adriana Estigara e Paulo Cesar Keinert Castor

Introdução

O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506, de 30.10.1997, acrescentou a alínea *h* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991, fazendo constar como segurados obrigatórios do INSS os exercentes de mandatos eletivos, tendo o dispositivo legal a seguinte redação: “O exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

O STF, em decisão proferida no RE nº 351.717-1, em 08.10.2003 (*DOU* 21.11.2003), declarou a inconstitucionalidade do dispositivo acima, por entender que a criação de nova fonte de custeio deve se dar por lei complementar, em atenção ao art. 154, I, da CF.

Finalmente, a Resolução do Senado Federal nº 26 (*DOU* 22.6.2005) suspendeu a executoriedade do dispositivo declarado inconstitucional, operando efeitos *erga omnes* e *ex tunc*.

Não obstante isso, para não ficar sem a receita advinda deste fundo, a União, sempre ávida em aumentar sua arrecadação tributária, editou, durante o trâmite do projeto de Resolução para a suspensão da executoriedade do dispositivo declarado inconstitucional, a Lei nº 10.887, de 18.6.2004, que entre outras alterações acrescentou a alínea *j* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, com a seguinte redação: “j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

Assim, a Lei nº 10.887/04 repetiu de forma idêntica a redação da alínea *h* julgada inconstitucional pelo STF e posteriormente suspensa pelo Senado Federal através da Resolução nº 26/05.

Evidente que uma vez declarado inconstitucional o disposto na alínea *h* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, consoante redação dada pela Lei nº 9.560/97, bem como excluído tal dispositivo do ordenamento jurídico pela Resolução nº 26 do Senado Federal, insubsistentes restam não apenas as contribuições pagas pelos agentes políticos, mas igualmente as cotas patronais descontadas e repassadas ao INSS pelos entes Federativos.

·Todavia, tem-se que a discussão não pára por aí, neste contexto residindo o objeto do presente artigo, qual seja, defender a inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e, por via reflexa, a nº 42/03, que criou também nova fonte de custeio, ao prever o importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, como sujeitos passivos da contribuição social (art. 195, IV). É que a vontade do constituinte originário foi que novas fontes de custeio da Previdência Social fossem criadas por lei complementar, cabendo questionar, portanto, a possibilidade de uma emenda constitucional não somente disciplinar situação que está destinada à lei complementar (art. 154, I), bem como de “constitucionalizar” dispositivo declarado inconstitucional.

1. A tributação dos subsídios dos agentes políticos

1.1. A Lei nº 9.506/97

O § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506/97 acrescentou a alínea *h* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, fazendo constar como segurados obrigatórios do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) os exercentes de mandatos eletivos, tendo o dispositivo legal a seguinte redação: “O exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

A esse tempo, a Carta Constitucional vigia com o texto segundo o qual as contribuições sociais tinham como sujeitos passivos os “trabalhadores”, sem menção explícita à base de cálculo,

os “empregadores”, sobre a base de cálculo formada pela folha de salários, pelo faturamento e o lucro, e, por último, como base de cálculo, a receita de “concursos de prognósticos”.

A Lei nº 9.506/97 teve por finalidade extinguir o Instituto de Previdência dos Congressistas – IPC, conforme consta de sua ementa e está expresso em seu art. 1º, e *tornar obrigatória a contribuição dos agentes políticos ao Sistema Geral da Previdência Social*.

1.2. Da Declaração de Inconstitucionalidade da Lei nº 9.506/97

O RE nº 351.717-1 do STF declarou a inconstitucionalidade da alínea *h* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pelo § 1º do art. 13 da Lei nº 9.506/97, cujo teor foi acima cotejado.

Diante da inconstitucionalidade, a Resolução do Senado nº 26 suspendeu a executoriedade da alínea *h* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

1.3. Da edição da Lei nº 10.887/2004: a perseguição da fonte de custeio outrora declarada inconstitucional

Entrementes, para não ficar sem a receita advinda deste fundo, a União, sempre ávida em aumentar sua arrecadação tributária, editou, durante o trâmite do projeto de Resolução para a suspensão da executoriedade do dispositivo declarado inconstitucional, promulgou a Lei nº 10.887/04, que, entre outras alterações, acrescentou a alínea *j* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, com a seguinte redação: “j) exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social”.

Assim, a Lei nº 10.887/04 repetiu de forma idêntica a redação da alínea *h* julgada inconstitucional pelo STF e posteriormente suspensa pelo Senado Federal através da Resolução nº 26/05.

À altura da edição dessa nova lei, o texto constitucional já contava com outra redação, a determinada pela EC nº 20/98, que ampliou a regra de incidência tributária, para contemplar, além do empregador (sujeito passivo) e da folha de salários (base de cálculo), *a empresa e*

a entidade a ela equiparada na forma da lei (sujeito passivo) e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (base de cálculo).

Parte da doutrina, em leitura a essa conjuntura, afirma que a EC nº 20/98 foi responsável por conferir espaço à tributação dos subsídios dos agentes políticos diante do alargamento acima demonstrado.

Manipula-se o texto constitucional para satisfazer o intuito arrecadatório do Estado, eis que num momento edita-se lei ordinária para o fim de se criar novo segurado da Previdência Social. Posteriormente, ao definir o Poder Judiciário que essa alteração somente poderia dar-se mediante a edição da lei complementar, altera-se, subrepticamente, na calada da noite, o texto da Constitucional, para conferir espaço à criação de novo segurado por lei ordinária, mesmo prevendo o texto constitucional a necessidade de edição de lei complementar.

Difícil afirmar ponto de vista diverso, a partir do momento em que se vê que um texto igual, *ipsis litteris*, àquele declarado inconstitucional volta e passa a fazer parte do ordenamento jurídico e a comandar uma nova fonte de tributação, de custeio para a seguridade social.

As questões que pendem de resposta concentram-se na dúvida quanto à possibilidade de ser mantida a situação ora retratada, a ensejar a tributação dos agentes políticos com base na EC nº 20/98, e, por conseguinte, na Lei nº 10.887/04.

2. Do art. 195 da CF: a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais

2.1. Dos contornos constitucionais da seguridade social

A Constituição Federal, nos seus arts. 194 e 195, trata da seguridade social. No art. 194, estatui que a seguridade social

compreende “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência” e que, entre outros, sua organização deve obedecer aos objetivos da universalidade da cobertura e do atendimento, da uniformidade e equivalência dos benefícios, equidade na base de financiamento.

No art. 195, declara a Constituição que 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 contribuições sociais.

A participação na modalidade direta corresponde ao pagamento das contribuições dos segurados e na modalidade indireta ao comprometimento parcial dos orçamentos dos entes federativos e pela contribuição devida pelas empresas, componente do preço dos produtos e serviços adquiridos por toda a sociedade.¹ O presente artigo desenvolver-se-á com fulcro na forma direta de financiamento da seguridade social.

2.2. Das contribuições sociais como tributos

Pacífica é a concepção das contribuições sociais como espécie de tributo, dúvidas existindo tão-somente no que concerne à natureza jurídica tributária das mesmas.² Nesse contexto, encontra-se o posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho³, que, em resumo,

1. TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito previdenciário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 13.
2. Geraldo Ataliba afirma que “contribuição social é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediata (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado” (*Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 345). Igualmente entende Roque Antônio Carraza, quando afirma que: “São, sem sombra de dúvida, tributos, uma vez que devem necessariamente obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil” (*Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 95).
3. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

entende poderem as mesmas se adequar tanto ao conceito de imposto como de taxa. Para ele, serão consideradas imposto quando não corresponderem a uma contraprestação imediata para o sujeito passivo, como, por exemplo, a parcela da empresa sobre a folha de salários, desvinculada imediatamente da prestação, e taxas, quando apresentarem como fatos geradores serviços para-estatais, específicos e divisíveis, efetivos ou potenciais, em favor de certos contribuintes.

Para Marcelo Leonardo Tavares, a concepção das contribuições sociais como impostos esbarra na vedação de existência de impostos vinculados a órgãos, fundo ou despesa, tal como previsto no art. 167, IV, da CF.

Outro posicionamento entende as contribuições sociais como espécie distinta das demais, por conceber nas mesmas características diferenciadas que impedem à subsunção aos contornos jurídicos do imposto e da taxa. Influenciado por esse entendimento, doutrinam Sérgio Pinto Martins – “Hoje podemos dizer que as espécies do gênero tributo são: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios”⁴ –, Hugo de Brito Machado – “Assim, parece-nos que na verdade a CF de 1988 consagra as contribuições sociais como tributo com natureza jurídica específica”⁵ – e o Ministro Nelson Néri da Silveira, que declarou no voto em que indeferiu a Medida Cautelar da ADIN nº 1.432-3/600 – “É significativo ter presente que, não sendo imposto nem taxa, mas uma terceira espécie de impositividade fiscal, também não se aplicam a essas contribuições as limitações a que estão sujeitos os impostos em decorrência da competência privativa dos entes políticos para instituí-las”.

Em que pesem as divergências doutrinárias, como já dito, específico é o entendimento de que as contribuições sociais são tributos e que, como tal, devem compartilhar dos elementos característicos de um tributo, vale lembrar: hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, sujeito ativo. A esse conjunto de elementos dá-se o nome de regra-matriz de incidência tributária.

4. *Direito da seguridade social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

5. Contribuições Sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Resenha Tributária, v. 17, 1992.

2.3. Da regra-matriz de incidência tributária

Primeiramente, demonstrar-se-á o que se entende por regra-matriz de incidência tributária e qual é o seu desenho jurídico, para depois se cotejar a regra-matriz particular às contribuições sociais.

A boa técnica tributária recomenda que a percuciência do caminho da exação tributária deve pautar-se pela regra-matriz de incidência tributária, analisando-se separadamente os vários elementos que a compõem, pois se assemelha ao tipo penal, o qual contém os elementos que, nos casos concretos, justificarão ou não uma resposta do Estado ao violador da mesma.

No contexto do direito tributário, a atuação do Estado encontra-se pautada na regra-matriz de incidência tributária, a qual tem assento constitucional. É ela que justificará ou não a atuação tributária do Estado.

Recorrendo-se à doutrina de Paulo Barros Carvalho, tem-se que é a norma jurídica tributária que define a incidência fiscal.⁶

Compõe-se a norma jurídica tributária da *hipótese* e da *conseqüência*. A hipótese subdivide-se em: a) *critério material*, b) *critério espacial* e c) *critério temporal*. A conseqüência também se subdivide em critérios: a) *critério pessoal* e b) *critério quantitativo*. O critério pessoal, por sua vez, desmembra-se em sujeito ativo e passivo, e o critério quantitativo, em base de cálculo e alíquota.

A hipótese prevê um fato, enquanto a conseqüência prescreve uma relação jurídica (ou obrigação tributária) que se vai instaurar onde e quando acontecer o evento cogitado na hipótese.

Para a ocorrência do fato gerador, o qual vai ensejar, por conseguinte, o dever de o contribuinte pagar o tributo, faz-se necessário a realização de todos os elementos acima, pois como doutrina Alfredo Augusto Becker⁷: “Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da

6. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 167.

7. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. p. 288.

regra jurídica tributária sobre o fator gerador e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária”.

Satisfeitos estes postulados durante o período-base considerado pela lei, incide plenamente a exação mencionada.

A partir dos esclarecimentos acima, pretende-se o cotejo da regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais.

2.4. Da regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais

A regra de incidência tributária das contribuições sociais resta consagrada no art. 195 da CF.

A pedra de toque aqui é o fato de esta regra ter sofrido duas sucessivas modificações, valendo consultar o texto original, bem como os resultados em razão das EC nº 20/98 e nº 42/03.

No texto promulgado em 05.10.1988, o art. 195 contava com a seguinte redação:

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

- I – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
- II – dos trabalhadores;
- III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

Posteriormente, esse texto foi objeto da EC nº 20/98, passando a ser integrado pela seguinte redação:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

Não parando por aí, outra alteração foi patrocinada com a EC nº 42/2003:

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

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

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

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.

Evidente o alargamento patrocinado pelas EC nº 20/98 e nº 42/03 à regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais. Percebe-se, portanto, que, por meio de uma emenda constitucional eminentemente casuística, editou-se a Lei nº 10.887/04,

a fim de “ressuscitar” dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF, fazendo tábula rasa do art. 154, I, da CF, que determina a utilização da lei complementar para a criação de novo segurado/contribuinte da seguridade social.

Diante dessa conjuntura, indaga-se se pode o poder constituinte derivado alterar a regra-matriz constitucional de incidência tributada traçada originalmente pelo constituinte de 1988 e ainda vigente, que se frise: exige lei complementar para a criação de outras fontes de custeio de previdência social, bem como se a alteração feita pelo constituinte derivado (EC nº 20/98 e nº 42/03) não colide com os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

2.5. Da necessidade de lei complementar para criação de novo segurado/contribuinte: art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF

De certo, a mera veiculação de norma já declarada inconstitucional por instrumento legislativo superveniente não tem o condão de legalizar situação pretérita inconstitucional e, muito menos, quedar de legalidade situações futuras.

Bem retratado por Ivan Barbosa Rigolin e Moacyr de Araújo Nunes o “absurdo jurídico” promovido pela reedição do dispositivo declarado inconstitucional por intermédio da Lei nº 10.887/04:

Com efeito, a Lei nº 10.887/04 reintroduziu na mesma lei onde estava antes de ser declarada inconstitucional, no mesmo lugar, a regra que o STF disse inconstitucional, e de modo a manter os mesmos vícios de constitucionalidade declinados pela mais alta corte de justiça, ou seja *a)* criando nova figura de contribuinte e *b)* fazendo-o não por apenas uma, mas por duas leis ordinárias e não complementares.⁸

Novamente, a Lei nº 10.887/04 criou uma nova figura de segurado obrigatório que originalmente não existia.

8. *Sobre a Lei nº 10.887/04, arts. 11 e 12:* o que estará acontecendo com a legislação previdenciária. Disponível em: http://www.acopesp.com.br/artigos/artigos_2004/artigo79_revisado.htm. Acesso em: 22 mar. 2006.

Delimita-se a questão nevrálgica. É de competência da lei ordinária criar novo tipo de segurado para a seguridade social?

A análise perfunctória da situação deve ter por base o conteúdo da norma jurídica e não meramente sua forma, de modo que se torna plenamente possível entender a inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e da Lei nº 10.887/04, a partir do momento em que aquela amplia, sem autorização do poder constituinte derivado, as fontes de custeio da seguridade social e esta prossegue nessa ampliação, quando, segundo o texto constitucional, toda criação de novo contribuinte deveria dar-se por meio de lei complementar.

Por certo que não. A própria Constituição Federal ilumina a situação, observando-se os arts. 195, § 4º, e 154, I:

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: [...]

§ 4º – A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 154 - A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Havendo exigência expressa na Constituição de uma lei complementar, qualquer outro instrumento legislativo que por ventura seja utilizado para *instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social* é inadequado, inconstitucional.

Não é dada ao intérprete da lei a possibilidade de buscar significações divergentes de um texto tão evidente como o analisado neste tópico. A interpretação literal, para o presente caso, é suficiente para elucidar a questão. Lei complementar encerra em si próprio seu significado.

Por certo, a Lei nº 10.887/04 tenta recriar a já afastada imposição incidente sobre os agentes políticos. Porém, novamente o faz através de lei ordinária, absolutamente incompetente para esse fim.

Veja-se a ementa de lavra do Ministro Carlos Mário Velloso, relator dos autos, nos quais, por unanimidade, deu-se provimento ao RE do Município de Tibagi, reformando a decisão exarada pelo TRF-4ª Região, no RE 351.717/PR:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PARLAMENTAR. EXERCENTE DE MANDATO ELETI-VO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. Lei 9.506, de 30.10.97. Lei 8.212, de 24.7.91. CF, art. 195, II, sem a EC 20/98; art. 195, § 4º; art. 154, I, I. – A Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, acrescentou a alínea *h* ao inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, tornando segurado obrigatório do regime geral de previdência social o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social. II. – Todavia, não poderia a lei criar figura nova de segurado obrigatório da previdência social, tendo em vista o disposto no art. 195, II, CF. Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo contribuição social sobre o subsídio de agente político. A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre “a folha de salários, o faturamento e os lucros” (CF, art. 195, I, sem a EC 20/98), exigiria a técnica da competência residual da União, art. 154, I, *ex vi* do disposto no art. 195, § 4º, ambos da CF. *É dizer, somente por lei complementar poderia ser instituída citada contribuição.* III. – *Inconstitucionalidade da alínea h do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13.* IV. – *RE conhecido e provido.* (grifos nossos)

Por certo, as razões que embasaram a inconstitucionalidade do § 1º, art. 13, da Lei nº 9.506/97, valem para declarar a inconstitucionalidade da alínea *j* do inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 10.887/04.⁹

9. Analogia deve se fazer com situação de revogação da resolução senatorial cujo intuito era suspender a executividade de norma declarada inconstitucional. Essa situação foi abordada no julgamento do MS nº 16.512 (rel. Min. Oswaldo Trigueiro), de 25.5.1966.

Resta patente, diante do exposto, que a Lei nº 10.887/04 extravasou sua competência ao alargar a sujeição passiva da contribuição previdenciária em comento.

3. Da inconstitucionalidade da EC nº 20/98 e da insubsistência da Lei nº 10.887/04

3.1. Da super-rigidez da Constituição e do espaço de atuação reservado ao poder constituinte derivado em matéria tributária

É ressabido por todos que a Constituição Federal encampa direitos fundamentais que não podem ser alterados, nem por via de emenda constitucional.

O legislador constitucional ordinário (ou derivado) não é totalmente livre para exercer sua atividade, sua ação é limitada por parâmetros fixados dentro da própria Constituição.

Grande parte das normas constitucionais só pode ser alterada por um procedimento especial e existe ainda outro grupo de normas que sequer podem ser alterados, *ex vi* do art. 60, § 4º, da CF (cláusulas pétreas).

Neste pesar, socorre-se da lição de Alexandre de Moraes¹⁰, que classifica a Constituição Federal de 1988 como *super-rígida*.

Nessa ocasião, o STF teve oportunidade de discutir largamente a natureza da suspensão senatorial, infirmando a possibilidade de o Senado Federal revogar o ato de suspensão anteriormente editado, ou de restringir o alcance da decisão proferida pelo STF.

Cuidava-se de Mandado de Segurança impetrado contra a Resolução nº 93, de 14.10.1965, que revogou a Resolução anterior (nº 32, de 25.3.1965), pela qual o Senado suspendera a execução de preceito do Código Paulista de Impostos e Taxas.

A Excelsa Corte pronunciou a inconstitucionalidade da resolução revogadora, contra os votos dos ministros Aliomar Baleeiro e Hermes Lima, conhecendo do mandado de segurança como representação, tal como proposto pelo Procurador-Geral da República, Dr. Alcino Salazar.

Todavia, em se procedendo à suspensão do ato que teve a inconstitucionalidade pronunciada pelo STF, não poderia o Senado Federal revogar o ato anterior.

10. *Direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 37.

Rígidas são as constituições escritas que poderão ser alteradas por um processo legislativo mais solene e dificultoso do que o existente para a edição das demais espécies normativas (por exemplo: CF – art. 60); por sua vez, as constituições flexíveis, em regra não escritas, excepcionalmente escritas, poderão ser alteradas pelo processo legislativo ordinário. Como um meio termo entre as duas anteriores, surge a constituição semiflexível ou semi-rígida, na qual algumas regras poderão ser alteradas pelo processo legislativo ordinário, enquanto outras somente por um processo legislativo especial e mais dificultoso. *Ressalta-se que a Constituição de 1988 pode ser considerada como super-rígida, uma vez que em regra poderá ser alterada por um processo legislativo diferenciado, mas, excepcionalmente, em alguns pontos é imutável.* (CF, art. 60, § 4º – cláusulas pétreas). (grifos nossos)

Ao tomar o caminho da super-rigidez constitucional, o constituinte originário optou por garantir uma maior segurança jurídica e a decorrente manutenção da ordem jurídica originária.

Entre enveredar por hipóteses que permitam uma alteração da Constituição com maior facilidade ou por um sistema constitucional super-rígido, o constituinte optou pela última via. Esta escolha foi feita exatamente para que a ordem constitucional primária fosse respeitada e mantida, evitando assim um esfacelamento da Constituição original.

Não é a toa que diversos constitucionalistas referem-se à atual carta suprema como “remendada” ou utilizando-se de outras expressões jocosas, pois é sabido que a Constituição passou a ser, infelizmente, uma “colcha de retalhos” e está bem distante daquilo que foi idealizado pelos legisladores constituintes originários.

Não há dúvida que a CF é super-rígida, já que para se procederem alterações em seu texto é necessário um procedimento muito mais rigoroso do que para produzir demais instrumentos normativos.

Como já citado, existe ainda em nosso texto constitucional um componente que é imutável. É o que dispõe o § 4º do art. 60 da CF, ao disciplinar que não será objeto de deliberação proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa do Estado, o voto

direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias fundamentais.

O constituinte originário limitou a atuação do constituinte derivado, firmando balizas onde este pode atuar. Isso ocorre porque o constituinte derivado possui um poder limitado de atuação, o qual foi fixado pelo constituinte originário, este com uma atuação livre e ampla.

José Afonso da Silva¹¹ dispõe:

O poder de reformar a Constituição é inquestionavelmente um poder limitado, *porque regrado por normas da própria Constituição que lhe impõem procedimento e modo de agir*, dos quais não pode arredar sob pena de sua obra sair viciada, ficando mesmo sujeita ao sistema de controle de constitucionalidade. Esse tipo de regramento de atuação do poder de reforma configura limitações formais, que podem ser assim sinteticamente enunciadas: o órgão do poder de reforma (ou seja, o Congresso Nacional) há de proceder nos estritos termos expressamente estatuídos na Constituição.

A atuação do poder reformador, portanto, não deve colidir com os direitos e garantias dos contribuintes e da sociedade e com a segurança jurídica, sendo oportuno, a partir disso, indagar se se coaduna com os valores constitucionais uma emenda constitucional atropelar a definição do constituinte originário, consoante o qual a criação de nova fonte de custeio da seguridade social deve ser feita por lei complementar, atingindo a segurança jurídica que deve ser devotada à sociedade.

Conveniente lembrar também que toda alteração promovida pelo constituinte derivado deve partir de uma leitura de todo o texto constitucional, e não apenas do art. 60, § 4º, da CF, uma vez que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes vão além daqueles relacionados no art. 5º da CF e estão espalhados por toda nossa Constituição.

Também há um aspecto fático que não pode ser desprezado nesse contexto: o fato de que as reformas constitucionais têm sido

11. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68.

editadas na atualidade para atender a interesses outros, não gerando surpresa quando as mesmas atropelam os limites do poder constituinte originário, em especial os direitos e garantias fundamentais.

3.2. Da não-subsunção da “nova fonte de custeio”, dada pela Lei nº 10.887/04 às novas expressões contidas no art. 195 da CF

O argumento que a Lei nº 10.887/04, ao inserir a alínea *j* ao inciso I do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o fez sob a égide regulamentar do incisos I e II, art. 195, da CF, com a redação dada pela EC nº 20/98, também não valida tal situação, a persistir a necessidade de lei complementar para tanto.

O art. 195 da CF declara que as contribuições sociais são “do *empregador*, da *empresa* e da entidade a ela equiparada na forma da lei, *incidentes sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”, bem como “do *trabalhador e dos demais segurados da previdência social*” (grifos nossos).

Antes da EC nº 98, como demonstrado, o art. 195 não continha tais hipóteses.

Esforçou-se o legislador constituinte derivado no sentido de promover um alargamento do texto do art. 195, ao inserir expressões abertas, tais como: “demais rendimentos do trabalho”, “demais segurados da previdência social”, “entidade a ela equiparada na forma de lei”.

Em que pese a alteração promovida pela EC nº 20/98, ainda persiste a impossibilidade de os agentes políticos e de os entes federativos serem considerados sujeitos passivos da contribuição social sobre os subsídios pagos àqueles, seja porque os agentes políticos não se enquadram ao conceito de empregado, seja porque os entes federativos não se enquadram no conceito de empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, seja porque os subsídios dos agentes políticos não constituem salário, inexistindo, portanto, base de cálculo para a incidência da contribuição.

3.2.1. *Agentes políticos versus empregados e demais segurados*

Os detentores de mandato eletivo, como o prefeito, o vice-prefeito e os vereadores, não integram a fonte de custeio prevista no art. 195, II, da CF, haja vista não se enquadrarem no conceito de trabalhadores, pois mantêm com o Estado vínculo de natureza política e não profissional, como assenta Celso Antonio Bandeira de Mello.¹²

O caso atinente à contribuição por parte dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) sobre os subsídios percebidos pelos agentes políticos também não é diferente.

Percebe-se que os conceitos utilizados pela Constituição e pela Lei nº 8.212/91 são pertinentes ao direito privado, não se coadunando com a esfera pública, de modo que não só o agente político não pode ser enquadrado no conceito de “empregado”, e nem ente federativo ao de “empresa, empregador”, sendo incongruente exigir contribuição do ente federativo a partir da base de cálculo “folha de salários”.

3.2.2. *Entes federativos versus empresas e entidades a ela equiparadas*

Os entes federativos não podem ser tratados como empresas, empregadores ou entidades equivalentes, nem ser tido como relação trabalhista o vínculo do parlamentar com o Poder Público, pois os cargos são eletivos e não contratuais.

Os conceitos eleitos pelo texto constitucional, quais sejam: empregador, empresa e entidade a ela equiparada, são conceitos inerentes à seara privada, ao direito do trabalho e ao direito civil. Trabalhemos um a um os termos e expressões contidos na Constituição em comparação a ente federativo.

Consoante o art. 2º da CLT, “considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços”.

12. Para o autor, “agentes políticos são os titulares de cargos estruturais à organização política do País, ou seja, ocupantes que integram o arcabouço constitucional do Estado, o esquema fundamental do Poder. [...] São agentes políticos apenas o Presidente da República, os Governadores, Prefeitos e respectivos vices, os auxiliares imediatos dos Chefes de Executivo, isto é, Ministros e Secretários das diversas Pastas, bem como os Senadores, Deputados Federais e estaduais e os Vereadores” (*Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 227).

No mais, o § 1º do art. 2º declara que “equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados”.

Mesmo nas hipóteses de empregador equiparado, percebe-se que a CLT recorre à necessidade de uma relação jurídica de natureza trabalhista.

Nesse sentido, a propósito, Amauri Mascaro Nascimento diz que “empregador é o ente, dotado ou não de personalidade jurídica, com ou sem fim lucrativo, que tiver empregado”. A partir desse conceito, verifica-se ser necessária a participação da pessoa em uma relação jurídica definida pelo direito como de natureza empregatícia, contratando trabalhador para atuar de forma subordinada, para que seja qualificado como empregador.

A EC nº 20/98 não teve o condão de possibilitar o enquadramento do agente político e do ente federativo na regra de incidência das contribuições sociais sobre os subsídios pagos àqueles, ao inserir ao texto constitucional a expressão “empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei”, e “empregador ou outros segurados”.

Para o art. 966 do Código Civil, “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Segundo dicção do parágrafo único, “não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa”.

Ora, a situação do ente federativo é totalmente oposta à da empresa, a começar pela natureza jurídica, em que a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas jurídicas de direito público interno (art. 41, I a III, do CC) e a empresa pessoa jurídica de direito privado (art. 44 do CC).

Ademais, pelo princípio da especialidade, as normas de caráter especial revogam as de caráter geral e as normas posteriores, as normas anteriores, se com estas colidirem.

O Decreto-lei nº 4.707/42 (Lei de Introdução ao Código Civil) disciplina:

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

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

Ora, o Novo Código Civil foi promulgado em 2002 e trata de modo específico das questões empresariais, revogando em seu art. 2.045 a primeira parte do Código Comercial que disciplinava sobre a matéria.

Desta maneira, qualquer acepção jurídica que se tente impor ao Município, inclusive sua equiparação à figura da empresa, não encontra respaldo legal.

Tal pretensão viola a disposição literal do art. 110 do CTN que disciplina:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de *direito privado*, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (grifos nossos)

O Município não pode ser equiparado a uma empresa, pois não possui *elemento de empresa*, não trabalhando com o intuito de obter lucros.

Desta forma, a rubrica “Empresa” não pode ser aplicada a uma pessoa jurídica de direito público interno, sob pena de subversão da legislação civil que trata do assunto.

Não se pode falar também que a EC nº 20/98, ao determinar a nova redação ao art. 195, I, da CF, abarcou tal situação ao dispor da possibilidade de haver tributação da “empresa e da entidade a ela *equiparada*” (grifos nossos).

O poder constituinte derivado guarda limitações materiais e formais à sua atuação, diferindo neste aspecto do poder constituinte originário.

Cristalina é atuação inconstitucional da EC nº 20/98, ao equiparar Municípios a empresa, em um atropelo aos mais basilares conceitos de direito.

A jurisprudência do STF é remansosa ao constatar que os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes encontram-se espalhados por toda a Constituição Federal de 1998. Nesta toada, a violação do desenho constitucional originário atribuído ao art. 195, I e II, da CF veicula norma que vilipendia a regra-matriz de incidência tributária, no espectro da sujeição passiva, causando um aumento dos contribuintes obrigados a recolher a exação.

Assim, a EC nº 20/98, ao alterar o texto do art. 195, apenas autorizou a tributação das empresas não-empregadoras, não tendo o condão de justificar a cobrança de contribuições sociais dos agentes políticos, bem como dos entes federativos em correspondência às contribuições sociais pretensamente devidas por aqueles.

3.2.3. Subsídios dos agentes políticos versus salário e folha de salário

O art. 195 da CF deferiu competência à União para a instituição de contribuição social dos empregadores a incidir sobre “folha de salários, o faturamento e o lucro”. Após a EC nº 20/98, a contribuição do empregador, empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, passou a incidir sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

A partir do momento em que a Constituição Federal e a Lei nº 8.212/91 apenas se referem à base de cálculo “folha de salários”, constata-se que apenas por lei complementar (art. 154, I) poderia ser instituída base de cálculo para se tentar autorizar a contribuição por parte dos entes federativos, sendo indevidas, por tal razão, as mencionadas contribuições.

3.3. Da impossibilidade de se alterar a regra-matriz de incidência tributária

Como visto, no art. 60, § 4º, IV, da CF, as garantias e os direitos fundamentais não podem ser suprimidos de nosso ordenamento jurídico.

Vê-se que o § 2º do art. 5º da CF disciplina que os direitos e garantias expressos no referido dispositivo não excluem outros decorrentes dos regimes e princípios adotados em nossa Constituição.

Isto significa que além dos direitos e garantias fundamentais expressos no art. 5º da CF, existem outros direitos que também são fundamentais, mas que estão espalhados por toda a Constituição.

Quanto à prevalência dos princípios sobre as meras regras veiculadas pela Constituição, Roque Antonio Carrazza disciplina: “As normas jurídicas de mais alto grau encontram-se na Constituição Federal. Tais normas, ao contrário do que pode parecer ao primeiro súbito de vista, não possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que, outras, princípios”.¹³

Sendo estes – garantias fundamentais – decorrentes dos princípios adotados pela CF, constatando-se um princípio por ela adotado, existirá também, coligado a este princípio, um direito, também fundamental na mesma proporção dos elencados expressamente no art. 5º da CF.

Sobre este assunto, valorosas são as lições de Sacha Calmon Navarro Coêlho e Misabel Abreu Machado Derzi:

A partir do julgamento da ADIn 9397 (15.12.1993), confirmado em outros, em especial na PET 1.466-PB (28.8.1998), o Supremo Tribunal Federal identificou e acolheu as limitações constitucionais ao poder de tributar, tanto as imunidades como os direitos do contribuinte (à legalidade, irretroatividade, anterioridade, igualdade e não confisco),

13. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, p. 5.

consagrados na Seção II do Capítulo do Sistema Tributário, como direitos humanos irreversíveis, imodificáveis por meio do poder derivado de emenda e reforma, conferido ao legislador.¹⁴

Inegável é que a CF veicula, entre outros, como princípios tributários, o da capacidade contributiva, o da anterioridade tributária, o da proteção à propriedade.

Estes e outros princípios que estão consignados por toda nossa Constituição constituem-se em direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, que não podem ser suprimidos de nosso ordenamento jurídico sequer por emenda constitucional.

O constituinte de 1988 delimitou e apontou de maneira expressa e rígida a competência tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, delimitando ainda outras formas suplementares de a União exercer sua competência.

Ora, não foi à toa o fato de o constituinte originário de 1988 descer às minúcias ao dispor sobre a competência tributária no Brasil.

Desta forma, ficou delimitado na CF os campos de atuação de cada ente federativo, a fim de se preservar e delimitar a competência tributária de cada membro.

O legislador constitucional originário ainda foi além, definiu minuciosamente o arquétipo tributário de cada exação. A CF trouxe as características de cada imposto, colacionando elementos possíveis para analisarmos a regra-matriz de cada tributo.

A composição da regra-matriz de incidência tributária faz-se necessária, pois o sujeito passivo do tributo faz parte do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, na clássica lição de Paulo de Barros Carvalho, conforme se destacou anteriormente.

14. A Emenda Constitucional nº 33/01 e os princípios da não-cumulatividade, da legalidade e da anterioridade. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 203.

3.4. Da segurança jurídica como integrante dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte

O princípio da segurança jurídica tem destaque nos Estados Democráticos de Direito, que se encontra estatuído no Brasil conforme a norma do art. 1º da CF: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”, e assim deve ser administrado.

De acordo com o que prega Dalmo de Abreu Dallari, citado por Kildare Gonçalves Carvalho¹⁵, o Estado Democrático de Direito deve observar três pontos fundamentais: a) supremacia da vontade popular; b) preservação da liberdade; e c) igualdade de direitos, necessitando de instituições que fortaleçam e defendam tais princípios.

Um dos princípios inerentes a este Estado é o da segurança jurídica, que se refere à garantia de que as relações jurídicas não serão prejudicadas pela atuação estatal, sendo regido pelo art. 5º, XXXVI e LXXIII, da CF:

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

A questão que envolve este art. se refere à atuação do Estado, através de seu órgão legislativo, que editou uma primeira norma (Lei nº 9.506/97, considerada inconstitucional pelo STF); depois através da EC nº 20/98, reeditou aquela norma interpretada pela Corte Suprema, permitindo a edição de nova lei no exercício de 2004.

15. *Direito Constitucional: teoria do Estado e da Constituição*. 10. ed. São Paulo: Del Rey. p. 347.

Como já foi ressaltado, a Constituição Federal de 1988 é classificada como super-rígida, necessitando para sua alteração a edição de emenda constitucional, que possui limitações, dentre as quais os direitos fundamentais.

Ao instituir o regime brasileiro como de um Estado Democrático de Direito, o princípio da segurança jurídica deve ser arrolado como um dos direitos fundamentais do cidadão, maneira através da qual se exerce a sua cidadania contra os abusos do Estado.

A edição da Lei nº 10.887/04 afronta ao princípio da segurança jurídica porque em razão de uma situação concreta, devidamente analisada pela Corte Suprema, foi considerada violadora das normas da Carta Magna, demonstrando a utilização das emendas constitucionais para fins outros, mas não a adequação às necessidades e aspirações sociais.

Entre as garantias constitucionais individuais encontra-se a segurança jurídica que, segundo José Afonso da Silva¹⁶, consiste no “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade conhecida”. Entretanto, não é o que ocorre no Brasil, uma vez que o Estado, no afã de aumentar a sua arrecadação, ultrapassa os limites da segurança, alterando a Constituição Federal, possibilitando a instituição de outros tributos.

A Carta Cidadã, como foi denominada a Lei Maior, encontra-se totalmente desfigurada em relação àquela editada no mês de outubro de 1988, porque inúmeras emendas foram editadas, ultrapassando-se o primado da excepcionalidade que as deve nortear. De fato, a Constituição não deveria ser uma norma sujeita a tantas alterações. Não obstante se trate da norma mais importante para o País, é tratada pelo Legislativo Brasileiro como mais uma regulamentação, alterando-a a seu bel prazer.

Tantas mudanças no sistema constitucional ensejam um estado de insegurança. Num momento a norma é julgada inconstitucional pelo STF. Posteriormente, em razão de uma emenda à Constituição,

16. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 433.

edita-se outra, com a mesma redação daquela. Pergunta-se: qual a segurança que o cidadão tem em praticar atos, firmar contratos, contribuir para a previdência, seja pública, seja privada, se se operam alterações no regime jurídico sem as justificativas necessárias?

O Tribunal Pleno do STF, ao julgar a ADIn nº 3.685/DF (22.3.2006, *DJ* 10.8.2006), ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, cuja relatora foi a Ministra Ellen Gracie, pronunciou-se quanto à inclusão da segurança jurídica aos direitos e garantias fundamentais:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 2º DA EC 52, DE 08.03.06. APLICAÇÃO IMEDIATA DA NOVA REGRA SOBRE COLIGAÇÕES PARTIDÁRIAS ELEITORAIS, INTRODUZIDA NO TEXTO DO ART. 17, § 1º, DA CF. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI ELEITORAL (CF, ART. 16) E ÀS GARANTIAS INDIVIDUAIS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL (CF, ART. 5º, CAPUT, E LIV). *LIMITES MATERIAIS À ATIVIDADE DO LEGISLADOR CONSTITUINTE REFORMADOR. ARTS. 60, § 4º, IV, E 5º, § 2º, DA CF.*

1. Preliminar quanto à deficiência na fundamentação do pedido formulado afastada, tendo em vista a sucinta porém suficiente demonstração da tese de violação constitucional na inicial deduzida em juízo. 2. *A inovação trazida pela EC 52/06 conferiu status constitucional à matéria até então integralmente regulamentada por legislação ordinária federal, provocando, assim, a perda da validade de qualquer restrição à plena autonomia das coligações partidárias no plano federal, estadual, distrital e municipal. [...]* 5. Além de o referido princípio conter, em si mesmo, elementos que o caracterizam como uma garantia fundamental oponível até mesmo à atividade do legislador constituinte derivado, nos termos dos arts. 5º, § 2º, e 60, § 4º, IV, a burla ao que contido no art. 16 ainda afronta os direitos individuais da segurança jurídica (CF, art. 5º, *caput*) e do devido processo legal (CF, art. 5º, LIV). 6. A modificação no texto do art. 16 pela EC 4/93 em nada alterou seu conteúdo principiológico fundamental. Tratou-se de mero aperfeiçoamento técnico levado a efeito para facilitar a regulamentação do processo eleitoral. 7. Pedido que se julga procedente para dar interpretação conforme no sentido de que a inovação trazida no art. 1º da EC 52/06 somente seja aplicada após decorrido um ano da data de sua vigência. (grifos nossos)

A decisão reproduzida, que trata da legislação eleitoral, observou com muita precisão que a segurança jurídica é um dos direitos individuais, não permitindo que a legislação seja alterada sem observar os seus reflexos e que ouse o poder constituinte reformador conferir *status* constitucional à matéria destinada à regulamentação da lei ordinária, valendo também para o caso da matéria disciplinada por lei complementar.

A existência de um número grande de emendas constitucionais se deve ao fato de que regras que deveriam estar inseridas em leis ordinárias, em leis complementares, estão incorporadas ao texto constitucional, determinando um número excessivo de mudanças. Então, mais uma razão em prol do reconhecimento da inconstitucionalidade da EC nº 20/98.

3.5. Da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional

A jurisprudência do STF é firme em assentir que é plenamente possível o reconhecimento de inconstitucionalidade de emenda constitucional.

O exemplo clássico desta situação é o que ocorreu relacionado à EC nº 3, de 17.3.1993, que em seu art. 2º autorizou a União a instituir o IPMF e incidiu em vício de inconstitucionalidade, senão veja-se a ementa da decisão:

Uma emenda constitucional, emanada, portanto, de constituinte derivado, *incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional*, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.3.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica o art. 150, III, *b* e VI, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte

(art. 5º, § 2º; art. 60, § 4º, IV; e art. 150, III, b, da CF). (ADIn 939, rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* 18.3.1994)

Corroborando a tese: “O Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que é admissível a ação direta de inconstitucionalidade de emenda constitucional, quando se alega, na inicial, que esta contraria princípios imutáveis ou as chamadas cláusulas pétreas da Constituição originária (art. 60, § 4º, da CF)”.¹⁷

Situação semelhante ocorreu no julgamento da ADIn nº 1102-2/DF, onde se tratou de caso análogo, em que também foi julgada inconstitucional a exigência do recolhimento de 20% sobre os pagamentos feitos aos autônomos e empresários, uma vez que esses valores não se enquadravam no conceito de folha de salários previsto no art. 195, I, da CF.

José Antonio Francisco, em artigo intitulado “Da possível inconstitucionalidade da Emenda Constitucional que criou a CIP”, brinda-nos com a seguinte reflexão: “Na instituição de tributos, devem ser respeitadas as garantias individuais contidas no sistema tributário nacional, sob pena de inconstitucionalidade. Tal restrição aplica-se também às emendas constitucionais, pois o poder constituinte derivado é restrito às determinações e limites estabelecidos pelo poder constituinte original”.

No contexto das contribuições cobradas dos agentes políticos e dos entes federativos sobre os subsídios pagos àqueles, patente é a inconstitucionalidade da EC nº 20/98, ao atropelar as previsões contidas no art. 195, §4º, e 154, I, da CF, que exigem lei complementar para a criação de novo segurado/contribuinte da seguridade social. Tendo a EC nº 20/98 extravasado os limites do poder reformador, afigura-se a mesma inconstitucional.

17. Precedente: ADIn 939 (RTJ 151/755) (ADIn 1.946-MC, rel. Min. Sydney Sanches, *DJ* 14.9.2001).

3.6. Ausência de constitucionalização superveniente

O discurso oficial parte da premissa de que a EC nº 20/98, ao alargar a regra-matriz de incidência do art. 195 da CF, teve o condão de constitucionalizar o conteúdo trazido pela Lei nº 10.887/04, outrora abarcado pela Lei nº 9.506/97. Defende-se que não mais se necessitaria de lei complementar, exigência do art. 195, § 4º, c/c 154, I, CF, em função de a fonte de custeio da seguridade social relativa à tributação dos subsídios dos agentes políticos estar enquadrada na base de cálculo “demais rendimentos do trabalho”, bem como na possibilidade de eleger como sujeitos passivos o empregado e as entidades equiparadas a empresa. Assim, caberia a lei ordinária regulamentar a tributação, porque o fato tributável e a base de cálculo já estariam previstos no art. 195 da CF.

Em síntese, defende-se uma constitucionalização superveniente, ou seja, do tratamento, via emenda constitucional, de um assunto antes reservado a lei complementar.

Não se trata, todavia, de constitucionalização superveniente, porque, como demonstrado, a EC nº 20/98 não teve o condão de enquadrar os agentes políticos e os entes federativos como contribuintes da previdência social, com base de cálculo nos subsídios daqueles, nem de dispensar a confecção de lei complementar para a criação de novo segurado, restando inconstitucional a Lei nº 10.887/04. Não se pode esquecer que a ordem constitucional fundada em 1988 elegeu a lei complementar como instrumento criador de novas fontes de custeio da seguridade social.

Conclusões

1. *Da Lei nº 9.506/97 e da declaração de sua inconstitucionalidade:* A Lei nº 9.506/97 foi declarada inconstitucional pelo STF por ter criado nova fonte de custeio da seguridade social, qual seja, a contribuição por parte dos agentes políticos, sem observância ao contido no art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF, que exige lei complementar para tal fim.

2. *Da edição da Lei nº 10.887/04*: Não obstante a declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.506/97, editou-se a Lei nº 10.887/04, que repetiu de forma idêntica o texto declarado inconstitucional. Incidiu esta lei no mesmo vício da anterior: criação de nova fonte de custeio da seguridade social, preterindo-se a forma legal eleita pela Constituição.

3. *Do art. 195 da CF – A regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais*. A regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais, disposta no art. 195 da CF, foi modificada por duas vezes. A EC nº 20/98, que promoveu sua primeira alteração, não teve o condão de possibilitar, não obstante o alargamento da redação do art. 195 da CF, a tributação dos subsídios dos agentes políticos, eis que não podem ser os mesmos equiparados a empregados, nem os entes federativos a empresas, bem como não podem ser equiparados a salário ou a rendimentos do trabalho o subsídio dos agentes políticos.

4. *Da necessidade de lei complementar para criação de novo segurado*: Consoante a matriz constitucional perfectibilizada pelo poder constituinte originário, a criação de novo segurado da seguridade social somente pode ser dar mediante a edição de lei complementar, em atenção à redação do art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF. Diante disso, qualquer outro instrumento legislativo que por ventura seja utilizado para criar outras fontes destinadas a garantir a manutenção da seguridade social é inadequado, inconstitucional, tal o caso da Lei nº 10.887/04.

5. *Da super-rigidez da constituição brasileira e do espaço reservado ao poder constituinte derivado em matéria tributária*: A Constituição Brasileira é super-rígida, opção feita pelo constituinte originário, ao estabelecer no art. 60, § 4º, as chamadas cláusulas pétreas, tudo isso com o intuito de que a ordem constitucional primária fosse respeitada e mantida, evitando-se, assim, um esfacelamento da Constituição original.

6. *Da impossibilidade de se alterar a regra-matriz de incidência tributária*: A regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais, consignada no art. 195 da CF, resulta imodificável,

“inalargável”, constituindo-se, portanto, uma limitação ao poder de tributar, haja vista destinar-se à proteção do contribuinte em não ser surpreendido com situações novas não admitidas pelo contribuinte originário.

7. Da segurança jurídica como integrante dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte: A segurança jurídica é princípio inerente ao Estado Democrático de Direito, estando enquadrada no rol de direitos fundamentais, cláusulas pétreas e, portanto, inalteráveis pelo poder constituinte derivado. Assim, inconstitucional a EC nº 20/98, eis que, além dos motivos declinados, ofendeu a cláusula pétrea relativa aos direitos individuais.

8. Da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional: Plenamente possível a declaração de inconstitucionalidade de emenda constitucional, quando esta contraria o núcleo inalterável do texto constitucional, composto por cláusulas pétreas.

A partir da situação exposta, resta evidenciada uma manipulação do texto constitucional, para satisfazer o intuito arrecadatário do Estado, ignorando-se as limitações constitucionais ao poder de tributar, impostas sob o manto da cláusula pétrea dos direitos fundamentais do contribuinte, voltadas à proteção do mesmo. À luz das informações trazidas, inconstitucional se apresenta a EC nº 20/98, bem como a Lei nº 10.887/04, que a seguiu.

PARECER

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Ives Gandra da Silva Martins

O tema decadência e prescrição foi escolhido para a realização dos Simpósios Nacionais de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, em face de, nos 32 anos que sucederam ao I Simpósio, dedicado ao mesmo tema (1976), a doutrina e a jurisprudência nacional não terem ainda conformado um perfil conceitual definitivo dos dois institutos punitivos da inércia do Poder Impositivo.¹ A fim de facilitar àqueles que escreverão para o evento do fim do ano, teço, nesse artigo destinado à *Revista da APET*, algumas considerações preambulares sobre a matéria.

Pretendo, neste trabalho, mostrar a evolução ou permanência da exegese dominante desses institutos, nos últimos 32 anos. E pretendo mais, sem desconhecer e deixar de comentar as mais recentes decisões dos Tribunais Superiores, expor aquilo que me parece a interpretação mais adequada dos referidos institutos, à luz do direito positivo, mesmo sabendo da resistência que minha inteligência a respeito provoca, em determinados círculos acadêmicos ou judiciários.²

1. O 1º Simpósio contou com a colaboração dos seguintes autores: Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Fábio Fanucchi, Francisco de Assis Praxedes, Ives Gandra da Silva Martins, José Carlos Graça Wagner, Leonel de Andrade Velloso, Noé Winkler, Paulo de Barros Carvalho, Rafael Moreno Rodrigues, Roberto Oscar Freytes, Rubens Approbato Machado, Sebastião de Oliveira Lima e Ylves José de Miranda Guimarães, que se debruçaram sobre o mencionado tema, e cujos estudos foram publicados no *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 1: decadência e prescrição (São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1991).
2. Sobre a resistência referida, cheguei a escrever: "Como nem a minha interpretação do art. 174 do CTN prevaleceu no Supremo Tribunal Federal, nem a do § 4º do art. 150, no Superior Tribunal de Justiça, começo a chegar à conclusão de que - tal como os meus velhos mestres e amigos (já falecidos) formatadores do direito tributário no Brasil, que

É que está na essência dos Simpósios do CEU a discussão de temática não pacificada, abrindo-se campo para, sem preconceitos, imposições doutrinárias ou visões preconcebidas, debaterem-se, em profundidade e com fidalguia no trato das posições divergentes, as melhores soluções tributárias para o País.

Ciência – como dizia Walter Barbosa Corrêa, dos primeiros a apoiar e prestigiar os Simpósios – faz-se com “verdade e não com vaidade”, ninguém, felizmente, podendo ter a ilusão de hospedar a melhor e única exegese da temática tratada, nem de, por se auto-considerar superdotado, estar vivendo o momento definitivo da história fiscal neste país.

Feitas estas ressalvas, passo a tratar da decadência e prescrição, como conformadas no direito tributário brasileiro.

II

Os autores da codificação nacional do direito tributário brasileiro, no livro dedicado às normas gerais, definiram, no art. 113 do CTN, o que seja obrigação, a saber:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 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.

viram suas teses superadas pelas novas concepções do Judiciário e da doutrina – meu tempo, em que o raciocínio lógico prevalecia, foi ultrapassado pela originalidade dos novos tempos, em que a lógica e a coerência têm caminhos diversos do que aqueles que nós, os velhos, costumávamos vislumbrar. É que sempre entendemos que a prescrição e a decadência são formas de punir a inércia e gerar segurança jurídica, e, quanto mais distendido for o prazo para ocorrência, mais inseguro será o direito. Modéstissimo advogado de Província, faço estas considerações românticas (e, talvez, nostálgicas), reverenciando o tempo em que o direito era mais seguro e tanto o presente quanto o futuro seguiam uma lógica mais previsível. Hoje, entretanto, no país dos “esqueletos econômicos”, a todo o momento redescobertos pelo Judiciário, e da incerteza jurídica distendida no tempo, creio que tinha razão Roberto Campos – outro grande amigo, também falecido, com quem tive a honra de partilhar a autoria de algumas obras, ao afirmar que: “No Brasil de hoje, tanto o futuro como o passado são imprevisíveis” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 478-9).

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

De início, é de se lembrar que a obrigação tributária é composta de tributo e penalidade.

O tributo distingue-se da penalidade pela própria definição do CTN, cujo art. 3º estabelece que: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifos nossos).

Assim, o tributo e a penalidade compõem a obrigação tributária, que nasce sempre, em sua dimensão impositiva, com expressão pecuniária.³

O simples fato de a obrigação acessória – não pecuniária –, se descumprida, gerar a sanção pecuniária por não ter sido executada, e transformar-se em obrigação principal, demonstra que, para o direito tributário, apenas interessa a obrigação pecuniária (tributo ou penalidade). Na obrigação acessória, mero instituto de direito administrativo, o contribuinte é obrigado – para o bem da Administração Pública – a executar certas atividades, de rigor, de índole eminentemente administrativa. O sujeito passivo, na obrigação acessória, transforma-se em *longa manus* não remunerada da Administração Pública, ficando obrigado a praticar atos próprios da administração (escrituração de livros, emissão de notas fiscais, etc.) sem receber nada em troca, a não ser a ameaça de punição, se não cumprir a exigência fiscal.⁴

3. Aliomar Baleeiro lembra que: “O CTN adotou a teoria segundo a qual os tributos se caracterizam pelo caráter compulsório, e, para distingui-los das multas e penalidades, inseriu a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito” (*Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p. 65).

4. Escrevi: “Talvez a grande perplexidade da polêmica criada sobre a matéria decorra do fato de que sempre se objetivou considerar ser a obrigação tributária, enquanto

O certo é que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, conceituado no art. 114 como: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

O universo da obrigação tributária é, todavia, mais amplo que o do crédito tributário, pois este, que tem a mesma natureza da obrigação, apenas surge no momento em que ingressa no campo mais restrito da Administração Pública.

Assim está redigido o art. 139 do CTN – “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta” –, mostrando que o crédito tributário decorre, necessariamente, de uma obrigação tributária, mas nem toda a obrigação tributária fará surgir, necessariamente, o crédito tributário, se não houver o lançamento (por declaração, de ofício ou por homologação) e for atingido pelo instituto da decadência, fulminando-se o direito do Fisco de constituí-lo.

Tais explicações iniciais levam à primeira conclusão: o lançamento, assim definido pelo art. 142 do CTN:

obrigação tributária, principal e acessória, quando, em verdade, apenas há um tipo de obrigação tributária, que é a principal, e um tipo de obrigação não-tributária, mas acessória à obrigação tributária, que é aquela de vocação multidisciplinar.

Entende-se, portanto, a razão pela qual o legislador houve por bem destacar do núcleo próprio da obrigação acessória a obrigação tributária, elemento que, pelo descumprimento daquela, ganha o colorido próprio desta, ou seja, a penalidade.

Ora, se o objeto da obrigação tributária, isto é, seu aspecto essencial, estrutural, nuclear e fundamental, é o pagamento do tributo e/ou da penalidade, sempre que esta surja no universo próprio daquela, recebe as vestimentas decorrentes da transformação. A obrigação tributária é sempre principal, pois apenas nela se vislumbra o aspecto basilar da prestação declarada, que somente pode revestir-se da roupagem de tributo ou de penalidade.

Como se percebe, nenhuma contradição na escolha do legislador para a formulação dos elementos descritivos da obrigação tributária e daqueles outros descritivos de outra espécie de obrigação acessória à obrigação tributária.

O que cumpre destacar, para efeitos da seqüência de nosso estudo, é que o legislador complementar entendeu a característica fundamental dos tipos de normas de rejeição social que a obrigação tributária exterioriza, no contexto do Estado moderno, e guindou à mesma dignidade de espécie tanto o tributo quanto a penalidade” (*Teoria da impositão tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1997. p. 100-1).

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

É um *ato declaratório da obrigação tributária e constitutivo do crédito tributário*, devendo ser praticado, em uma de sua triplice modalidade, nos prazos temporais definidos pela lei com eficácia de complementar, que é o CTN.⁵

Se, por inércia ou por qualquer outro motivo, a autoridade administrativa não exercer o dever de lançar, nos prazos estipulados, constituindo o crédito tributário, ou se, uma vez lançado, deixar de executá-lo judicialmente, também nos prazos definidos pelo CTN, terá lugar a punição da inércia, constituída pelas vedações provocadas pelos institutos da decadência e da prescrição. Tais institutos

5. Escrevi: "Entendo que o lançamento é ato final de procedimento preparatório. É, pois, um ato e um procedimento, explicitando o artigo 142 as linhas mestras do que seja o ato e do que seja o procedimento que no ato se encerra.

O discurso legislativo principia com a afirmação de que a constituição do crédito tributário faz-se pelo lançamento.

O lançamento é, portanto, ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria, no universo administrativo, o direito à exigência da obrigação nascida, no mais das vezes, preteritamente.

O artigo 139 oferta a dimensão exata da realidade, posto que, identificando sua natureza jurídica, considera, todavia, o crédito decorrencial da obrigação.

O reconhecimento da existência de obrigação, através da constituição do crédito, nos termos legislativos complementares, acontece após procedimento em que se verifica a ocorrência de seu fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo, identifica-se o sujeito passivo e propõe-se a aplicação da penalidade cabível.

Pelo direito posto, portanto, lendo-se o que escrito está, a autoridade administrativa, necessariamente singular, produz o lançamento, atividade exclusiva e indelegável, que é ato final de procedimento anterior, este podendo ser conduzido por grupos ou colegiados.

Não é, pois, o lançamento que gera o procedimento, mas este que se encerra no ato do lançamento, ato que prescinde, por força de lei, de participação extra-funcional" (Do lançamento. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 12. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1987. p. 32-5).

têm por objetivo, exclusivamente, ofertar segurança maior ao direito, não permitindo que a espada de Dâmocles paire, indefinidamente, sobre a cabeça do sujeito passivo da obrigação tributária. Seu escopo é, pois, com clareza, ofertar, de um lado, um prazo temporal suficiente para o exercício do poder fiscalizatório, para o exercício do dever impositivo, e de outro, não permitir que esse prazo ultrapasse o razoável, que não se prolongue ao infinito. Decadência e prescrição punem a desídia, a imperícia, a negligência, a omissão da Administração Pública e garantem a segurança jurídica, dando estabilidade às relações entre Fisco e contribuinte, impedindo que, após determinado prazo, possam ser alteradas.

III

· Vejamos, agora, a dupla face das relações impositivas, em que a decadência e a prescrição podem ocorrer, ou seja, na devolução de quantias arrecadadas, ilegalmente, como “tributos”, de um lado, ou nas relações de inadimplemento dos sujeitos passivos no tocante à sua obrigação tributária para com o sujeito ativo.

IV

Começemos pela perda do direito de repetir o indébito, por parte do sujeito passivo.

Reza o art. 165, *caput*, que: “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos”.

Uma primeira incorreção passível de ser apontada na redação desse dispositivo diz respeito à expressão “restituição do tributo”. Apenas se restitui o que não é devido, e o que não é devido não é tributo. Desta forma, o que se recupera é quantia que foi recolhida a título de tributo, porém, sem ser tributo. Só é tributo o que foi

instituído por lei, e o que é ilegalmente recolhido não pode ser assim considerado.

As três hipóteses de recolhimento indevido são as seguintes:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

A primeira das hipóteses diz respeito, claramente, ao princípio da legalidade. Não há tributo “indevido”. Ou é tributo e é devido, ou é indevido e não é tributo.

Se o perfil da exação não está configurado na lei, seja no aspecto quantitativo, seja no de sua natureza, não há por que o sujeito passivo não pedir a devolução do que lhe foi indevidamente cobrado. É típica hipótese de ferimento ao princípio da legalidade, mediante imposição fiscal.⁶

6. Gustavo Miguez de Mello ensina: “Com razão, Luciano Amaro, com apoio no entendimento de Alfredo Augusto Becker, Ives Gandra da Silva Martins e Ricardo Lobo Torres, observa que na restituição (ou repetição) de indébito não se cuida de tributo, mas de valores indevidamente recolhidos a esse título. Alguém (o *solvens*), falsamente posicionado como sujeito passivo, paga outro (o *accipiens*) falsamente rotulado de sujeito ativo. Para fins práticos, como antecipamos, referir-nos-emos à restituição de tributos no presente estudo.

Há pronunciamentos jurisprudenciais e doutrinários, ao menos aparentemente, discrepantes sobre o fundamento da restituição de tributos.

Ricardo Lobo Torres diz ser “evidente que a Jurisprudência fixada pelo Pretório Excelso, posteriormente incorporada no Código Tributário Nacional [...] corresponde aos ideais de justiça e equidade”. Sem dúvida a finalidade visada foi essa; se ela foi alcançada, é matéria que comporta algumas reflexões.

Aliomar Baleeiro afirmava a propósito do pagamento indevido de tributos que “velho e universal princípio de direito, atribuído a Pompônio, não tolera locupletamento indevido com alheia jactura”. Luciano Amaro confirmou esse entendimento.

Ives Gandra da Silva Martins sustenta que o sujeito ativo da relação de imposição outorga-se o direito nos limites da lei e Gilberto de Ulhôa Canto caracteriza a repetição de tributo indevidamente pago antes de tudo como restabelecimento da ordem jurídica

A segunda hipótese, do inciso II, dá-se quando o recolhimento indevido decorre de erro do contribuinte ao quantificar o montante da exação, ao determinar a alíquota aplicável ou, ainda, ao elaborar ou conferir qualquer documento.

Nas duas hipóteses, se o recolhimento foi superior ao devido, a parte que exceder ao montante efetivamente devido poderá ser repetida, ressalvada a hipótese do art. 166, objeto do VIII Simpósio do CEU e que não vem ao caso, no presente trabalho, ou do § 4º do art. 162, cuja modalidade de exação (estampilhas) já é praticamente inexistente no ordenamento tributário de todos os países do mundo.

A terceira hipótese decorre da reformulação da exegese adotada pelo Fisco, a meu ver, tanto administrativa como judicial, pressupondo-se, portanto, o trânsito em julgado da mesma.

O aspecto temporal para exercício do direito de repetir está estatuído no art. 168, assim redigido:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (vide art. 3 da LC nº 118, de 2005)

violada pelo simples fato de que a obrigação tributária é *obligatio ex legis*. Ambos os autores fundamentam, portanto a repetição de indébito no princípio da legalidade.

Os dois fundamentos apontados pela doutrina estão corretos, pois não há propriamente oposição entre eles.

A vedação do locupletamento indevido à custa de outrem invocada por Aliomar Baleeiro constitui uma das muitas formulações jurídicas decorrentes da equidade e da justiça. Estas constituem fundamento de natureza muito mais geral, primeiro na fundamentação e último na ordem do conhecimento – e aquele, princípio de direito positivo, é mais específico e mais próximo na ordem do conhecimento para o aplicador do direito.

O princípio da legalidade e tipicidade da tributação, lembrado por Ives Gandra da Silva Martins e Gilberto de Ulhôa Canto, tem fundamento constitucional conhecido e baseia-se no art. 3 e em outros dispositivos do Código Tributário Nacional. Esse fundamento é, pois, irrecusável.

O princípio da legalidade constitui, pois, fundamento relevante da repetição de indébito do ponto de vista de hierarquia das normas jurídicas" (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 360-2).

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Não cuidarei do aspecto quantitativo expresso no art. 167, pois matéria alheia à discussão do tema proposto para o XXXII Simpósio.

Claramente faz menção, o legislador complementar, a um prazo de cinco anos, que começa a correr, nas hipóteses de ferimento do princípio da legalidade, por ação do sujeito ativo ou por erro do passivo, a partir da data de extinção do crédito tributário (incisos I e II).

E prevê, para a terceira hipótese, um prazo que começa a fluir a partir da decisão definitiva irrecorrível (anulatória administrativa ou judicial) que tenha: “reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão anulatória”.⁷

7. O RESP nº 42.720-5-RS (DJ 14.4.1995) serviu de base para no Agravo de Instrumento 404.938/GO, o Min. Franciulli Netto despachar: “Agravo regimental. Agravo de instrumento. Compensação. [...] V Finsocial. Prescrição. Decadência. Inocorrência. Contagem a partir do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal. Provimento negado.

A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito para com o Poder Público e não de indébito tributário. Com efeito, a lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido.

Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto 20.910/32.

A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida.

A tese que fixa como termo *a quo* para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco.

O primeiro prazo, portanto, principia cinco anos após a extinção do crédito tributário.

Ora, a extinção do crédito tributário, de rigor, na modalidade mais conhecida de lançamento, está prevista no art. 150, *caput*, §§ 1º e 4º do mesmo artigo, assim redigidos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifos nossos)*

O *caput*, claramente, determina que o lançamento ocorra tão logo a autoridade tome conhecimento do pagamento antecipado e,

Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão. Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo. Agravo regimental a que se nega provimento (DJ 07.4.2003)" (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 1244-5).

expressamente, o homologue. Vale dizer, o pagamento antecipado não caracteriza lançamento; apenas permite que a autoridade venha a promovê-lo, tão logo tome conhecimento do procedimento do contribuinte e venha a homologá-lo.

Como não há lançamento, o § 1º admite que o pagamento antecipado *extinga provisoriamente* o crédito tributário, à evidência, sujeita essa extinção à condição resolutória de sua homologação.

Não cuidarei dos §§ 2º e 3º, porque dizem respeito ao aspecto quantitativo e não temporal da obrigação tributária adimplida, e o nosso trabalho centra-se na discussão do aspecto temporal.

O § 4º, entretanto, é a chave para a solução do problema, ao determinar que:

- a) passados cinco anos, sem a homologação oficial;
- b) considera-se *definitivamente* – o advérbio não oferta dúvidas – extinto o crédito;
- c) salvo se houver outro prazo na lei; ou
- d) ocorrer comprovada fraude, dolo ou simulação.⁸

Diante disso, uma exegese coerente, para as hipóteses de repetição do indébito do art. 168 do CTN, só poder levar a duas interpretações:

- a) cinco anos após a extinção definitiva do crédito tributário – extinção sob condição resolutória não é extinção, mas apenas potencial extinção – é o prazo comum para começar a contar o prazo para início de uma ação de repetição de indébito, com o que,

8. Carlos Valder do Nascimento, encampando ser prazo de decadência, escreve: “De feito, é decadência o prazo extintivo do direito de pugnar pela restituição do tributo pago indevidamente. O decurso do prazo de cinco anos conta-se a partir do momento em que se extingue o crédito conforme se trata de:

- a) cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior;
- b) erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

Em se tratando do caso de rescisão condenatória, o prazo a que alude o parágrafo anterior é contado a partir “da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a que tenha a decisão condenatória” (In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 443).

nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165 e I do 168, a decisão do STJ, encabeçada pela Ministra Eliana Calmon, é rigorosamente científica, ou seja, de cinco mais cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador⁹;

b) nas hipóteses do art. 165, III, ou 168, II, o prazo começa a contar cinco anos após a decisão definitiva reformulatória da decisão condenatória.

No que diz respeito ao direito do contribuinte de repetir “tributo indevido”, parece-me ser isso o que, claramente, determina o Código Tributário Nacional.

E, a meu ver, a questão que se coloca tem a ver com a prescrição, e não com decadência, visto que o direito de repetir é um direito à ação (administrativa ou judicial) e, portanto, embora se trate de disposição de direito material, diz respeito à prescrição do direito à ação e não de decadência. Sei que a matéria não é pacífica.

No que diz respeito ao direito do sujeito ativo de exigir tributo, sim, tem-se de enfrentar a dupla forma de punição à inércia, ou seja, a decadência do direito de lançar e constituir o crédito tributário e o direito de pleitear em juízo o crédito lançado.

9. “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS, LICENÇAS-PRÊMIO E ABONOS - ASSIDUIDADE. VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRESCRIÇÃO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO DESTA TURMA. HONORÁRIOS. FIXAÇÃO AQUÉM DO MÍNIMO LEGAL. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Nos termos da jurisprudência consolidada no âmbito desta Primeira Turma, o prazo para que seja pleiteada a restituição do imposto de renda incidente sobre valores referentes a verbas de caráter indenizatório começa a fluir decorridos cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computados desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo.

A fixação dos honorários advocatícios em percentual inferior ao mínimo estabelecido pelo § 3º, art. 20, do CPC, quando sucumbente é a Fazenda Pública, porquanto não se trata de um ente concreto, mas da própria comunidade, representada pelo governante, merecendo, portanto, tratamento especial. Recurso parcialmente provido (RESP 329.833/DF, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, unânime, DJ 22.4.2002, p. 164).

Com essas considerações, nos termos do art. 557 do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial. Brasília-DF, 05.5.2004, rel. Ministra Eliana Calmon” (STJ, RESP 614.110-RS, DJ 19.5.2004)” (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva. p. 477).

Quanto à primeira questão, parece-me que o art. 173 do CTN aplica-se às duas formas clássicas de lançamento (declaração e de ofício), estando assim redigido:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

É o mesmo tratamento que se dava, à época da promulgação do Código Tributário Nacional, ao imposto sobre a renda, atribuindo-se a redação do dispositivo a Tito Rezende, um dos revisores do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa, visto que era, fundamentalmente, um especialista no imposto sobre a renda.

A hipótese prevista no inciso I pode levar, nos lançamentos por declaração, a um prazo de 5 a 7 anos. Em relação a um fato gerador único, ocorrido, por exemplo, no dia 1º de janeiro de determinado ano-base, cujo lançamento seria realizado no exercício seguinte, quando da apresentação da declaração de renda pelo contribuinte, o prazo decadencial ocorreria a partir do 1º dia do exercício posterior ao exercício do lançamento, perfazendo um prazo decadencial de até 7 anos.

O lançamento por declaração, habitual no imposto sobre a renda de pessoas físicas, foi, todavia, em grande parte, substituído pelo lançamento por homologação, o que desloca a disciplina para outro dispositivo, como se verá.

Na hipótese do inciso II, o prazo decadencial passa a correr a partir da data em que ocorrer anulação definitiva, por erro formal, do lançamento anteriormente efetuado.

Defendi, no passado, que tal prazo não poderia ultrapassar dez anos.¹⁰ Hoje, ao analisar a falta de prazo para a hipótese do art. 168, II, retro-citado, sou obrigado, por uma questão de coerência, a admitir que o Código não impôs qualquer limitação temporal.

Minha posição, hoje, é, portanto, que, em duas hipóteses (art. 168, I, a favor do sujeito passivo, e art. 173, II, a favor do sujeito ativo) não há limite temporal para o começo da contagem do prazo de cinco anos.

Apesar de hoje estar convencido disso, reconheço que a jurisprudência sinaliza a favor da minha tese anterior, ao confirmar como de dez anos o limite temporal para todas as hipóteses do art. 168 do CTN.

A terceira hipótese, ou seja, a do parágrafo único, é redutora do prazo máximo de até seis anos, onze meses e trinta dias, para dar, como marco inicial, o princípio da constituição do crédito tributário, ou seja, o início da fiscalização, no caso de lançamento de ofício. Se, exemplificativamente, no dia 10 de junho do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, for iniciada a fiscalização, o lançamento terá que se concluir até cinco anos depois (9/6), e não até o dia 31 de dezembro daquele ano.

Nos lançamentos por homologação, entretanto, a meu ver, o prazo máximo para que possa ser exercido o direito de lançar é de cinco anos, a contar do fato gerador. Ao declarar que o pagamento

10. Escrevi: "I – HIPÓTESE NATURAL.

1. Lançamentos *ex officio* e por declaração: 1.1. Prazo normal: 1º dia do exercício posterior ao que o lançamento poderia ter sido executado. 1.2. Prazo com medida preparatória: a. máximo: do número 1.1. b. normal: 5 anos após a medida, se realizada antes do 1º dia do exercício posterior, ao que o lançamento poderia ter sido executado.

2. Lançamentos por homologação: Hipótese inocorrível pela antecipação do pagamento e homologação ficta.

II – HIPÓTESE VÍCIO FORMAL.

Prazo máximo, 10 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte a que o lançamento poderia ter sido efetuado. Acreditamos sejam os prazos das 3 hipóteses mencionadas aqueles que extinguem o direito da Fazenda em constituir, na terminologia codificada, o crédito tributário de uma obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador" (SOUZA, Hamilton Dias de Souza; TILBERY, Henry; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coords.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 4. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1978. p. 176).

extingue *provisoriamente* o crédito tributário, e a não-homologação, em cinco anos, *definitivamente*, o Código oferta ao fisco o direito de rever a extinção provisória no referido lapso temporal (cinco anos), salvo as hipóteses excepcionadas no próprio art. 150, § 4º (dolo, fraude, etc.).

A LC nº 118 – que pretendeu dar interpretação legislativa ao § 1º do art. 150 exclusivamente para efeitos de repetição do indébito –, de rigor, não é uma lei interpretativa. *Por não ter mudado a clareza do disposto no art. 168 e § 4º do art. 150* – “interpreta”, apenas, o § 1º deste último. A meu ver, deveria ter caráter modificativo, que não teve, pois não mudou em nada o disposto no art. 168 do CTN.¹¹

Nada obstante, num primeiro exame, ter entendido, o STJ, que essa disposição se aplicaria com eficácia *ex nunc*, ou seja, apenas para casos futuros, minha interpretação, hoje exposta neste artigo, é de que, por não ter revogado o disposto no art. 168 e no § 4º, do 150, tomou-se inócua, por não ter *sido nem modificativa*, nem interpretativa, visto que não faz referência a dois artigos de absoluta relevância para sua exegese (168 e § 4º do art. 150), na medida em que manteve incólume as expressões “inexistência do crédito sob condição resolutória” e “extinção do crédito definitivo”.

Veremos, no tempo, se essa primeira abordagem do STJ, emanada sob pressão de ter que se posicionar tão logo aprovada a lei, prevalecerá.

11. Rogério Gandra Martins, Soraya Locatelli e Luciana Fonseca hospedam semelhante exegese: “Quanto ao conteúdo do referido artigo 168 do CTN, o Superior Tribunal de Justiça apreciou e discutiu a matéria à exaustão, concluindo, finalmente, pela adoção da tese dos ‘cinco mais cinco anos’ para aqueles tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme as considerações ao art. 3º acima expostas. Assim sendo, a jurisprudência pátria já havia dirimido quaisquer dúvidas acerca da prescrição e decadência dos tributos sujeitos à homologação. Ora, pretender dar nova interpretação a dispositivo cujo sentido já foi traçado e decantado pela doutrina e jurisprudência significa inovar o ordenamento jurídico e não o interpretar, não sendo possível, portanto, a retroatividade de seus efeitos. Não se trata, assim, de norma interpretativa, mas sim inovadora, razão pela qual impossível a aplicação do art. 106, inciso I do CTN ao caso em comento” (MACHADO, Rubens A (Coord.). *Comentários à Nova Lei de Falências e recuperação de empresas: doutrina e prática*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 339).

No que concerne, todavia, ao direito do Fisco, de cobrar tributo relativamente a fato gerador ocorrido, dúvida não tenho de que o prazo é de cinco anos após a ocorrência desse fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150, nos lançamentos por homologação.

A LC nº 118/05, em seu art. 3º, ao pretender contrair, para efeitos de repetições de indébito, o prazo de dez para cinco anos, sinalizou, todavia, no que diz respeito ao direito de contribuinte, que o prazo máximo para o lançamento é de cinco anos.

Em outras palavras, por não haver, no que diz respeito à decadência do direito de lançar, senão os prazos do art. 173 e 150, § 4º, não há nenhuma disposição semelhante ao art. 168 do CTN a favor do sujeito ativo – este prazo é rigorosamente de cinco anos, a partir da ocorrência do fato gerador, nos lançamentos por homologação, quanto ao direito de lançar do poder impositivo.

No que diz respeito à prescrição, nada obstante a jurisprudência dominante, mantenho a posição que assumi no I Simpósio Nacional de Direito Tributário, ao interpretar o art. 174 do CTN.¹²

Escrevi:

A nossa posição é a de que, uma vez constituído o crédito tributário pelo lançamento, começa a correr um prazo fatal de 5 anos para prescrever o direito à ação, a não ser que seja interrompido por uma das quatro hipóteses mencionadas no parágrafo único do artigo 174.

12. Hugo de Brito Machado distingue decadência e prescrição como se segue: “que a decadência extingue o direito de lançar, vale dizer, o direito de constituir o crédito tributário, e que a prescrição extingue a ação destinada a sua cobrança. Não se explica, porém, porque é assim, de sorte que, não se reportando o legislador, explicitamente, à decadência ou à prescrição, resta sempre a ser resolvida a questão de saber se de uma ou de outra está cuidando em cada caso. Por isso é que, em relação ao art. 168, que estabelece prazo extintivo do direito de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago, persistem os equívocos dos que, a partir da lição de Baleeiro, consideram que se trata de prazo de decadência. Equívoco em que também incorremos, afirmando que o prazo estabelecido pelo art. 168 do CTN é de decadência, quando tal prazo na verdade é de prescrição, como demonstramos. A distinção essencial entre decadência e prescrição, capaz de explicar por que a primeira atinge o próprio direito material, enquanto a segunda atinge a ação que o protege, reside na própria natureza do direito material que, no primeiro caso, é afetado diretamente e, no segundo, indiretamente” (MARTINS, Ives Gandra. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 202).

“Parágrafo único – A prescrição se interrompe;

I – pela citação pessoal feita ao devedor;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco, ainda que extra-judicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Entendemos, por outro lado, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com efeitos apenas administrativos, não tem o condão de paralisar a fluência do prazo prescricional, para tanto devendo a Fazenda, se suspensa a exigibilidade do crédito tributário, utilizar-se do protesto judicial, como forma interruptiva da prescrição.

Entendemos que somente neste contexto tem sentido a medida proposta pelo legislador no item II, eis que, se não suspensa a exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda não tem que protestar o seu direito, mas executá-lo, sendo inócua, nesta hipótese, a enunciação legislativa do protesto. Entendemos que se, na legislação processual e civil, a falta de exigibilidade torna o direito líquido e certo inexecutável, o legislador tributário, nesta hipótese, inovou, eis que exigiu apenas a constituição do crédito tributário como passo primeiro da fluência prescricional e remediou a falta de exigibilidade pela outorga do direito ao protesto.

E, finalmente, que, assim agindo, limpou, definitivamente, o campo da arbitrariedade, que incluiria entre a decadência e a prescrição um terceiro estágio (suspensão da exigibilidade do crédito tributário), este sem prazo definido, multiplicando ao infinito o prazo entre a ocorrência do fato gerador e a propositura da ação de execução fiscal.

Temos sido contestados, pois entende a grande maioria dos tributaristas que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário paralisa a fluência prescricional, embora alguns deles pretendam que exista a superveniência de uma prescrição intercorrente, se determinados prazos, não forem cumpridos, uma vez suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Não entendemos como a hipótese possa ocorrer como premissa menor, se negaram a premissa maior, ou seja, a fluência do prazo prescricional paralisado pela superveniência da suspensão da exigibilidade.

Consideramos que a resposta ao problema colocado encontra-se no próprio art. 151 do CTN. [...]

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário

I – 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.”

Ora, a respeito da moratória reza o art. 155 o seguinte:

“Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I – com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II – sem imposição de penalidade, nos demais casos.”

Dispondo o seu parágrafo único:

“Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito”.

O parágrafo cuida de duas hipóteses. Uma delas criando uma quinta forma interruptiva da prescrição para os casos de dolo, fraude ou simulação (o tempo entre a concessão da moratória e sua revogação) e uma segunda explicitando que a prescrição corre entre a concessão e a revogação da moratória, se não tiver havido dolo, fraude ou má-fé nos casos mencionados.

Grande parte dos autores entende que a referência à prescrição para a moratória decorreria de uma expressa exceção ao princípio da não-fluência do referido prazo nas demais hipóteses, chegando alguns deles a afirmar que, sendo a moratória uma confissão de débito, automaticamente o seu pedido representaria uma forma de interrupção.

Parecem-nos improcedentes as duas objeções. Em relação à primeira, porque entendemos que a única expressa exceção está na hipótese do inciso I do art. 155, pois seu parágrafo único reza:

“Parágrafo único. *No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.*” (grifos nossos)

Isto vale dizer que, o princípio geral para a fluência do prazo prescricional não é atingido pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Salvo em uma única hipótese expressamente definida em lei.

É interessante notar a redação “para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito”, o que significa reconhecer o legislador a suspensão da exigibilidade. Mas não paralisar a prescrição do direito à cobrança. a não ser nesta hipótese. Nas demais, a suspensão, não representando uma interrupção, não elide o prazo prescricional. Só elidível pela utilização do protesto judicial.

É evidente que a abertura de uma exceção para uma hipótese de moratória poderia trazer confusões exegéticas em relação à outra hipótese, razão pela qual houve por bem o legislador reafirmar o princípio de que o prazo prescricional corre, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Na eventualidade de revogação da moratória, após a ocorrência da prescrição automaticamente, o crédito tributário estaria destituído de seus efeitos executórios.

Trata-se de explicação para evitar interpretações dúbias e justificar a única hipótese expressa de concomitância entre a interrupção da prescrição e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nos demais, desnecessária a explicação, eis que a exigibilidade não é elemento componente da constituição de crédito tributário, mas apenas a presunção de liquidez e certeza, e estes dois elementos são os únicos necessários para que seja deflagrada a contagem do prazo prescricional. Sobre a segunda observação de que a moratória é uma confissão de débito e por isto forma expressa prevista como interrupção, o argumento é rebatido pela própria determinação dos prazos em que a paralisação da contagem se dá, ou seja, da confissão na hipótese do item IV do parágrafo único do art. 174 e da concessão da moratória no caso do parágrafo único do art. 155, mostrando que são situações distintas com prazos interrompidos em momentos diversos.

Pelo exposto, percebe-se que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, exceção feita à hipótese primeira do parágrafo único do art. 155 do CTN, não paralisa a fluência do prazo prescricional, somente paralisável, para estes efeitos, com o protesto judicial. (grifos nossos)¹³

Por fim, a jurisprudência e a doutrina têm reconhecido que tanto a prescrição quanto a decadência são institutos de direito material, pois fulminam o direito de lançar ou de receber crédito tributário, por força da inércia, importando a extinção de um direito. Não por outra razão, as duas figuras são colocadas, pelo Código Tributário Nacional, entre as formas de extinção do crédito tributário, visto que a decadência extingue o direito de constituir o crédito tributário (ato em potência) e a prescrição, o próprio crédito tributário (ato confirmado).¹⁴

13. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 1: decadência e prescrição, p. 196-201.

14. Escrevi: "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: V – a prescrição e a decadência; [...] VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus § 1º e 4º".

A prescrição e a decadência são formas de extinção do crédito tributário. Se a prescrição extingue o crédito, como se pode falar que a extinção, determinada pela homologação, não é a mesma extinção que serve de início à fluência do prazo de prescrição? Apenas se trabalharmos com uma contradição, em termos, é que se pode afirmar que a extinção decorrente da homologação é uma extinção não extintiva, pois poderá ainda ser exigido o crédito "extinto" e a "extinção da prescrição" é uma extinção extintiva, porque já não se pode mais exigir o tributo. Com todo o respeito aos eminentes ministros do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, não aceito o hermafroditismo do vocábulo "extinção", que ora é, ora não é o que declara ser, ou seja, "extinção".

Dir-se-á que a decadência não extingue o crédito tributário porque este não chegou a nascer. Pensei dessa forma, no passado, mas não penso assim atualmente, visto que a decadência, ao extinguir a obrigação tributária que tem a mesma natureza do crédito tributário, afasta um "ato em potência", na concepção de Tomás de Aquino, ou seja, o crédito de possível constituição, o qual termina não se transformando em ato, por extinção prévia da obrigação.

Por essa razão, volto a reverenciar os autores do Código Tributário Nacional – todos juristas de escol, como já não se produzem mais nos bastidores do cenário atual, pleno de regulamenteiros –, entendendo que não houve um cochilo legislativo ao se estabelecer que a decadência e a prescrição extinguem o crédito tributário, e, nos termos utilizados pelo § 4º do art. 150, com o decurso de prazo de cinco anos, com uma única exceção para os casos de dolo ou de fraude" (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. *Op. cit.*, p. 474).

JURISPRUDÊNCIA

ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.
REVISÃO PELA ADMINISTRAÇÃO
TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.
SEGURANÇA JURÍDICA.

RECURSO ESPECIAL Nº 572.358 - CE
(2003/0129368-1)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE
NORONHA

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO
SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: JOSÉ ALBERTO DE BAR-
ROS FREITAS FILHO E OUTROS

RECORRIDO: CIONE COMPANHIA INDUS-
TRIAL DE ÓLEOS DO NORDESTE

ADVOGADO: SCHUBERT DE FARIAS
MACHADO E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATI-
VO. REVISÃO. PRECLUSÃO. SEGURANÇA
JURÍDICA.

1. Em observância ao princípio da segu-
rança jurídica, o administrado não pode
ficar à mercê de posterior revisão de deci-
são definitiva em processo administrativo
regulamente prolatada.

2. Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em
que são partes as acima indicadas, acordam
os Ministros da Segunda Turma do
Superior Tribunal de Justiça, por unani-
midade, negar provimento ao recur-
so nos termos do voto do Sr. Ministro
Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira,
Humberto Martins, Herman Benjamin e
Eliana Calmon votaram com o Sr. Mi-
nistro Relator

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João
Otávio de Noronha.

Brasília, 10 de outubro de 2006 (data do
julgamento).

MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
- Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 572.358 - CE
(2003/0129368-1)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE
NORONHA

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO
SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: JOSÉ ALBERTO DE BARROS
FREITAS FILHO E OUTROS

RECORRIDO: CIONE COMPANHIA INDUS-
TRIAL DE ÓLEOS DO NORDESTE

ADVOGADO: SCHUBERT DE FARIAS
MACHADO E OUTROS

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE
NORONHA:

Trata-se de recurso especial interposto
pelo INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO
SOCIAL (INSS) com fulcro no art. 105, in-
ciso III, alínea "a" da Constituição Federal,
contra acórdão proferido pelo TRF - 5ª Re-
gião, o qual restou assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. REVISÃO DE LANÇAMENTO.
PROCESSO ADMINISTRATIVO. COISA JUL-
GADA. PRECLUSÃO. ERRO DE DIREITO.

- Transitada em julgado a decisão que, em
processo administrativo, acatou a defesa
do contribuinte e declarou a inexistência
da obrigação, extingue-se o crédito (pre-
tenso) tributário, nos termos do art. 156,
IX do CTN;

- Somente em casos de erro de fato é pos-
sível a revisão do lançamento, nos termos
do art. 149 do CTN, mediante a lavratura
de outro lançamento, dando início a novo
processo administrativo, sempre que não
haja se consumada a decadência.

- Impossibilidade de aproveitamento do
processo administrativo anterior já findo,
com decisão transitada em julgado;
Apelo provido" (fl. 153).

Sustenta o recorrente, nas razões do apelo
extremo, que o aresto recorrido violou o
art. 149 do CTN, alegando que a possibili-
dade da Administração Pública rever seus
próprios atos quando se tratar de decisão
administrativa infundada e baseada em
pressupostos fáticos inexistentes.

Foram apresentadas contra-razões às fls.
175/182, nas quais o recorrido defende,
em síntese, a ilegalidade da revisão da de-
cisão de última instância administrativa,

que concluiu pela nulidade do lançamento tributário.

Admitido o recurso, subiram os autos ao Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 572.358 - CE (2003/0129368-1)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. REVISÃO. PRECLUSÃO. SEGURANÇA JURÍDICA.

1. Em observância ao princípio da segurança jurídica, o administrado não pode ficar à mercê de posterior revisão de decisão definitiva em processo administrativo regularmente prolatada.

2. Recurso especial improvido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (Relator):

O recurso não merece prosperar.

Inicialmente, ressalta-se que, conforme consignado no aresto recorrido, a autoridade administrativa deu provimento ao apelo do contribuinte, alterando o lançamento original para excluir as exigências então combatidas, sem que fosse interposto recurso desta nova decisão (fl. 149). Destaca-se também que, nos termos do art. 156, IX do Código Tributário Nacional, a decisão administrativa irrecorrível extingue o crédito tributário.

Dessarte, extinto o crédito tributário por decisão administrativa não mais passível de recurso, considero que, não obstante seja permitido à Administração Pública anular seus próprios atos eivados de nulidade em face da autotutela, tal procedimento, após o decurso de mais de dois anos do arquivamento do referido processo administrativo, infringe frontalmente ao princípio da segurança jurídica consagrado.

Ademais, há de ressaltar que, diferentemente da Administração Pública, a iniciativa privada é extremamente dinâmica e competitiva, não permitindo o concorrente mercado que as sociedades empresárias façam retenções de recurso para aguardar

possíveis reversões de decisões administrativas definitivas. Ademais, o administrado não pode ser prejudicado pela torpeza de a administração pública não gerir de forma coesa e eficaz seu próprio contencioso administrativo.

Diante dessas considerações, nego provimento ao recurso especial.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2003/0129368-1

REsp 572358/CE

Números Origem: 200005000429584

20008100000317

PAUTA: 10/10/2006

JULGADO: 10/10/2006

Relator

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: JOSÉ ALBERTO DE BARROS FREITAS FILHO E OUTROS

RECORRIDO: CIONE COMPANHIA INDUSTRIAL DE ÓLEOS DO NORDESTE

ADVOGADO: SCHUBERT DE FARIAS MACHADO E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - Crédito - Lançamento

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de outubro de 2006

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no *DJU* de 06.12.2006, p. 239).

COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. INCLUSÃO DE RECEITAS ORIUNDAS DE OUTRAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS.

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 444.601-4 RIO DE JANEIRO
RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO
EMBARGANTE(S): MONGERAL PREVIDÊNCIA PRIVADA OU MONGERAL S/A SEGUROS E PREVIDÊNCIA
ADVOGADO(A/S): MÍRIAN DE FÁTIMA LAVOCAT DE QUEIROZ
ADVOGADO(A/S): LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA E OUTRO(A/S)
EMBARGADO(A/S): UNIÃO
ADVOGADO(A/S): PFN – TATIANA P. F. WAJNBERG

Decisão: Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, a que se nega provimento. Decisão unânime. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. 2ª Turma, 07.11.2006.

EMENTA: 1. RECURSO. Embargos de Declaração. Caráter manifestamente Infringente. Embargos recebidos como Agravo Regimental. Agravo, no entanto, improvido. Quando manifestamente infringentes, devem embargos de declaração serem recebidos como agravo regimental.

2. RECURSO. Extraordinário. Provimento parcial. Tributo. Contribuição. COFINS. Base de cálculo. Receitas oriundas do cumprimento de contratos de seguro (*prêmios*) e do exercício das atividades de entidade de previdência privada. Compreensão. Incidência do tributo. Inconstitucionalidade

do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. O conceito de receita bruta sujeita à incidência da Cofins envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais.

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 444.601-4 RIO DE JANEIRO
RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO
EMBARGANTE(S): MONGERAL PREVIDÊNCIA PRIVADA OU MONGERAL S/A SEGUROS E PREVIDÊNCIA
ADVOGADO(A/S): MÍRIAN DE FÁTIMA LAVOCAT DE QUEIROZ
ADVOGADO(A/S): LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA E OUTRO(A/S)
EMBARGADO(A/S): UNIÃO
ADVOGADO(A/S): PFN – TATIANA P. F. WAJNBERG
RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO:

1. Trata-se de embargos de declaração opostos contra decisão do teor seguinte:

“1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido por Tribunal Regional Federal, acerca da constitucionalidade de dispositivos da Lei nº 9.718/98.

2. Consistente, em parte, o recurso.

Uma das teses do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estricto de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (cf. RE nº 346.084-PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO; RE nº 357.950-RS, RE nº 358.273-RS e RE nº 390.840-MG, Rel. Min. MARCO

AURÉLIO, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF nº 408, p. 1).

No mesmo julgamento, o Plenário afastou a argüição de inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/98, bem como do art. 8º da Lei nº 9.718/98, que prevê majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%. E estabeleceu, ainda, que, ante a exigência contida no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, a Lei nº 9.718/98 entrou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

No que toca à compensação facultada à pessoa jurídica pelo § 1º do art. 8º da Lei nº 9.718/98, esta Corte, no julgamento do RE nº 336.134 (Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 16.05.2003), reputou-a constitucional, ao afastar alegada ofensa ao princípio da isonomia.

3. Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para, concedendo, em parte, a ordem, excluir, da base de incidência do PIS e da Cofins, receita estranha ao faturamento da recorrente, entendido esse nos termos já suso enunciados. Custas em proporção” (fls. 357/358).

2. Alega a embargante haver contradição na decisão embargada, consistente “em se afirmar que a Cofins em foco não incide validamente sobre algo que não seja representativo da venda de mercadorias e de serviços, ou de ambos, mas ao mesmo tempo, se asseverar que ela abarcará a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” (fls. 372).

Sustenta que “no seu caso, a soma das ‘receitas oriundas do exercício das atividades empresariais’ não é a mesma coisa que a ‘receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza’” (fls. 370), haja vista a maior extensão daquele conceito.

Requer, em vista disso, o conhecimento e provimento dos embargos, para que se esclareça que “a base de cálculo da Cofins deve ser composta exclusivamente pela receita oriunda da venda de mercadorias e da prestação de serviços, atividades em-

presariais não exercidas pela Embargante” (fls. 380).

E apresenta as seguintes razões, em síntese, para fundamentar seu entendimento: a) “até abril de 2004, era uma entidade de Previdência Privada, sem fins lucrativos, não auferindo, destarte, receita nem faturamento, mas sim meros ingressos, estes previamente comprometidos com o pagamento de benefícios” (item 2 do Memorial), pois a receita oriunda das contribuições dos participantes, integrante do patrimônio destes e a eles predestinada, “não decorre de venda de mercadorias ou de serviços, embora possa ser tida como atividade empresarial” (fls. 373); b) impossibilidade de tributação pela Cofins das empresas seguradoras, cujas receitas (prêmios de seguros) não envolvem venda de mercadorias, nem tampouco prestação de serviços; e c) a Cofins somente poderia incidir sobre taxas administrativas eventualmente cobradas pela embargante.

3. Diante do caráter modificativo dos embargos, determinei a abertura de vista dos autos à União, que requereu, na impugnação apresentada, a rejeição dos declaratórios, por entender que “a causa de pedir deixou de ser a suposta inconstitucionalidade das alterações da Lei nº 9.718/1998, e passou a ser a mudança de objeto social, com a conseqüente mudança da natureza jurídica de suas receitas” (fls. 386/387).

É o relatório.

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 444.601-4 RIO DE JANEIRO VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – (Relator):

1. Dado seu manifesto caráter infringente, recebo os embargos como agravo regimental. Mas este não colhe.

A decisão embargada invocou e resumiu os fundamentos do entendimento invariável da Corte, cujo teor subsiste inulterável aos argumentos do recurso, os quais nada acrescentaram à compreensão e ao desate da *questio iuris*.

Seja qual for a classificação que se dê às receitas que, oriundas dos contratos de seguro, são denominadas *prêmios*, daí não lhes decorre exclusão da base de incidência das contribuições para a Cofins, à vista da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 pelo Plenário desta Corte. Idêntico raciocínio aplica-se às receitas advindas do exercício das atividades de entidade de previdência privada.

É que, conforme constou expressamente dos fundamentos da decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também *a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais*. De modo que, conquanto não resultem de venda de mercadorias, nem de prestação de Supremo Tribunal Federal serviço, aqueles valores compõem, inequivocamente, “*a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais*”, como o reconhece a própria embargante (fls. 373).

2. Isto posto, recebo os embargos como agravo regimental, mas lhe nego provimento.

Ata (1)

SEGUNDA TURMA

EXTRATO DE ATA

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 444.601-4 RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

EMBARGANTE(S): MONGERAL PREVIDÊNCIA PRIVADA OU MONGERAL S/A SEGUROS E PREVIDÊNCIA

ADVOGADO(A/S): MÍRIAN DE FÁTIMA LAVOCAT DE QUEIROZ

ADVOGADO(A/S): LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA E OUTRO(A/S)

EMBARGADO(A/S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PFN – TATIANA P. F. WAJNBERG

Decisão: Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, a que se nega provimento. Decisão unânime. Ausente,

justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Celso de Mello. Presidiu, este julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. 2ª Turma, 07.11.2006. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Mário José Gisi.

Carlos Alberto Cantanhede

Coordenador

(Ementa publicada no *DJU* de 15.12.2006, p. 108/109).

MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ADMINISTRATIVO. INÉRCIA DA AUTORIDADE COATORA. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA. CONCESSÃO DA ORDEM.

MANDADO DE SEGURANÇA NR. 24167

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

IMPTE.: ESTADO DE MINAS GERAIS

ADVOS.: PGE-MG - CÁRMEN LÚCIA

ANTUNES ROCHA E OUTROS

IMPDO.: SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA E CONTROLE GERAL DO RIO DE JANEIRO

Decisão: O Tribunal, à unanimidade, concedeu, em parte, a ordem de segurança, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 05.10.2006.

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ADMINISTRATIVO. INÉRCIA DA AUTORIDADE COATORA. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. OMISSÃO. SEGURANÇA CONCEDIDA.

A inércia da autoridade coatora em apreciar recurso administrativo regularmente apresentado, sem justificativa razoável, configura omissão impugnável pela via do mandado de segurança. Ordem parcialmente concedida, para que seja fixado o prazo de 30 dias para a apreciação do recurso administrativo.

05/10/2006
TRIBUNAL PLENO
MANDADO DE SEGURANÇA 24.167-5
RIO DE JANEIRO
RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA
IMPETRANTE: ESTADO DE MINAS
GERAIS
ADVOGADOS: PGE-MG – CÂRMEN LÚCIA
ANTUNES ROCHA E OUTROS
IMPETRADO: SECRETÁRIO DE ESTADO
DA FAZENDA E CONTROLE GERAL DO
RIO DE JANEIRO
RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (Relator): Trata-se de mandado de segurança impetrado pelo estado de Minas Gerais em face de ato omissivo do secretário de Estado da Fazenda e Controle Geral do Rio de Janeiro. Diz a inicial:

“1 - O Estado de Minas Gerais, inconformado com a dedução do valor de R\$ 11.500.000,00 (onze milhões e quinhentos mil reais), promovida em 07/12/2000, em seu crédito correspondente a ICMS referente a operações de combustíveis, feita a pedido e por determinação do ESTADO DO RIO DE JANEIRO, e diante da decisão do Sr. Secretário Adjunto da Fazenda e Controle Geral do Estado do Rio de Janeiro de negar autorização à PETROBRAS S/A para a repetição dessa mesma quantia indevidamente decotada do valor devido ao Impetrante, articulou o competente e tempestivo RECURSO ADMINISTRATIVO dirigido ao Impetrado, devidamente protocolado em 14/08/2001, sob o nº 0067493-1190-2001-9, conforme resta comprovado através dos documentos anexos” (Fls. 02)

O impetrante afirma que até janeiro de 2002 o mencionado recurso administrativo não havia sido apreciado, razão por que estaria configurada a omissão do impetrado e justificada a impetração do mandado de segurança.

Sustenta ainda que a dedução promovida pela Petrobras S.A. sobre os créditos do estado de Minas Gerais é ilegal e ilegítima e afronta o devido processo legal, uma vez que o mencionado desconto decorreu

de pedido unilateral do estado do Rio de Janeiro,

“[...] contrariando toda a sistemática, em vigor, de apuração e controle dos créditos pertinentes ao ICMS sobre combustíveis, infringindo, diretamente, as previsões contidas no Convênio nº 03/97 e no Protocolo de Mútua Cooperação nº 01/00, firmado entre esses dois Estados Federados.

2.1 - Outrossim, tal dedução contraria frontalmente os levantamentos fiscais feitos pelo Impetrante e, previamente, submetidos à apreciação do Estado do Rio de Janeiro e da própria PETROBRAS” (Fls. 03).

Por fim, requer a concessão da segurança, para que seja fixado o prazo de cinco dias para a decisão do recurso administrativo e, ao final, caso persista a omissão do impetrado, seja reconsiderada a decisão sobre o desconto da quantia mencionada, autorizando-se o imediato repasse pela Petrobras S.A. desse mesmo valor, com os acréscimos legais, ao Tesouro mineiro.

Nas informações, a autoridade coatora sustenta a ausência de direito líquido e certo, uma vez que o *“[...] presente writ trata de fatos complexos, não comprovados de plano pelo impetrante, que exijam a produção de provas, para a real apuração da matéria fática, a fim de se obter a perfeita compreensão da lide”* (fls. 77). Afirma ser necessária minuciosa análise contábil, para verificar se o desconto era devido, razão por que não teria havido omissão no exame do recurso administrativo (fls. 89-90). No mérito, defende a legalidade de sua atuação, à luz da legislação sobre o tema. O Ministério Público Federal opina pela denegação da segurança. Afirma que o impetrante não anexou prova pré-constituída acerca do caráter ilegal ou abusivo do retardamento da autoridade coatora em apreciar o recurso administrativo, bem como não demonstrou a certeza e liquidez de seu direito, sendo controvertida a questão do desconto efetuado pelo impetrado, a exigir a dilação probatória, inviável neste tipo de processo.

Em razão do decurso do tempo, solicitei novas informações à autoridade coatora sobre o andamento do recurso administrativo. Em 25.03.2004, o estado do Rio de Janeiro informou que o mencionado recurso administrativo “*encontra-se sobrestado desde a ciência da interposição do mandado de segurança em tela*” (fls. 144). É o relatório.

05/10/2006

TRIBUNAL PLENO

MANDADO DE SEGURANÇA 24.167-5

RIO DE JANEIRO

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (Relator): O impetrante visa a compelir o estado do Rio de Janeiro a se pronunciar sobre recurso administrativo referente a crédito de ICMS, uma vez que, na época da impetração, passados mais de quatro meses da interposição de recurso administrativo pelo estado de Minas Gerais, o ora impetrado não havia proferido sua decisão.

Caso persista a omissão apontada, pretende o impetrante que esta Corte venha a suprir “[...] a manifestação de vontade do Estado do Rio de Janeiro a fim de que seja cancelado o desconto realizado em 07/12/2000, impondo à Petrobras S/A a repetição da quantia de R\$ 11.500.000,00 (onze milhões e quinhentos mil reais) ao Tesouro Mineiro, devidamente corrigida e com os juros legais” (fls. 03).

Da análise dos autos, constato que, muito embora a questão principal do mandado de segurança demande análise minuciosa dos fatos ocorridos entre os dois estados, no momento da impetração já havia transcorrido lapso de tempo hábil à decisão do impetrado no mencionado recurso administrativo.

Nas informações, prestadas em 18 de fevereiro de 2002, a autoridade coatora reconhece expressamente que não houve a apreciação do recurso administrativo, adotando por justificativa a complexidade da causa e a necessidade de instrução do

processo. Contudo, no momento em que as informações foram prestadas, já havia transcorrido mais de 180 dias da interposição do recurso sem que a autoridade coatora se tivesse pronunciado acerca da questão deduzida pelo estado de Minas Gerais junto à Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro.

Cumprе ressaltar que, na esfera federal, a Lei 9.784/1999, que regula os processos administrativos, estabelece em seu art. 48: “*Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.*”

Por seu turno, o art. 49 do mesmo diploma legal prescreve:

“*Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.*”

Por fim, o art. 59, § 1º, determina o seguinte:

“*§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.*”

Verifico, portanto, que, diante da inércia da Secretaria de Estado da Fazenda e Controle Geral do Rio de Janeiro, configura-se a existência de omissão impugnável pela via do mandado de segurança.

O Ministério Público Federal, em seu parecer, sustenta que “[...] o impetrante não trouxe aos autos evidência de que o retardamento desse julgamento fosse ilegal ou abusivo, não sendo trazida aos autos prova no sentido de que a disciplina normativa desse recurso administrativo teria sido ofendida ou de que o impetrante teria direito subjetivo ao julgamento em prazo determinado” (fls. 130-131).

Entendo, contudo, que a demora não se justifica.

Noto que, a fls. 144, o Estado do Rio de Janeiro informa que o recurso administrativo

“*encontra-se sobrestado desde a ciência da interposição do mandado de segurança em tela*”. Ora, como se sabe, não há relação de dependência entre a esfera administrativa e a judicial neste caso, de sorte que não há razão plausível para o sobrestamento do recurso administrativo.

Por conseguinte, voto pela concessão parcial da segurança, a fim de que seja fixado o prazo de trinta dias para que o secretário de Estado da Fazenda e Controle Geral do Rio de Janeiro julgue o mérito do Recurso Administrativo 0067493-1190-2001-9, interposto pelo estado de Minas Gerais. É como voto.

05/10/2006

TRIBUNAL PLENO

MANDADO DE SEGURANÇA 24.167-5

RIO DE JANEIRO

VOTO

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Senhora Presidente, o ordenamento jurídico não obriga o legislador a legislar, mas obriga o julgador a julgar, inclusive na esfera administrativa, até porque o inciso LXXVIII do art. 5º, introduzido pela Emenda nº 45, patenteia essa obrigatoriedade de julgar em tempo razoável.

De sorte que acompanho o voto do eminente Relator.

TRIBUNAL PLENO

EXTRATO DE ATA

MANDADO DE SEGURANÇA 24.167-5

RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

IMPETRANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

ADVOGADOS: PGE-MG – CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA E OUTROS

IMPETRADO: SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA E CONTROLE GERAL DO RIO DE JANEIRO

Decisão: O Tribunal, à unanimidade, concedeu, em parte, a ordem de segurança, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro

Celso de Mello, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 05.10.2006.

Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau e Ricardo Lewandowski.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJU de 02.02.2007, p. 75).

DESPACHOS

ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA RECURSAL.

PROC.: 2006.03.00.118517-2 AG 287437

ORIG.: 200661050119142 7

AGRTE: Tempo Automóveis e Peças Ltda.

ADV: Andrea de Toledo Pierri

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: Fernando Netto Boiteux e Sérgio Augusto G. P. Souza

ORIGEM: Juízo Federal da 7ª Vara de Campinas – 5ª SSJ – SP

RELATOR: Des. Fed. Regina Costa / Sexta Turma

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por TEMPO AUTOMÓVEIS E PEÇAS LIDA., contra a decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo* que, nos autos de mandado de segurança, indeferiu a medida liminar, objetivando autorização para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, os valores relativos ao ICMS.

Sustenta-se, em síntese, que os valores relativos ao ICMS não podem servir de base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, devidas mensalmente pela Agravante, por não possuir natureza de receita ou faturamento.

Aduz que, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 240.785/MG, em relação à Cofins, manifestou-se pela inconstitucionalidade da referida inclusão, no entanto, apesar de decisão majoritária (06 votos favoráveis contra 1 voto desfavorável), o Acórdão ainda não foi publicado, em razão do pedido de vista feito pelo Min. Gilmar Mendes.

Argumenta que tal entendimento pode ser ao PIS, cuja base de cálculo também é o faturamento.

Requer a concessão de efeito suspensivo, antecipando os efeitos da tutela, para determinar a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, desde a impetração.

Feito breve relato, decido.

Consoante o novo regime jurídico imposto ao recurso de agravo, veiculado pela Lei n. 11.187, de 19 de outubro de 2005, “das decisões interlocutórias caberá agravo, no prazo de 10 (dez) dias, na forma retida, salvo quando se tratar de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, bem como nos casos de inadmissão da apelação e nos relativos aos efeitos em que a apelação é recebida, quando será admitida a sua interposição por instrumento” (nova redação dada ao art. 522, do CPC).

Outrossim, o mesmo diploma legal alterou a redação do inciso II, do art. 527 que, secundado aquele preceito, ora estatui que o Relator “converterá o agravo de instrumento em agravo retido, salvo quando se tratar de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação, bem como nos casos de inadmissão e apelação e nos relativos aos efeitos em que a apelação é recebida, mandando remeter os autos ao juiz da causa”.

Da análise dos aludidos dispositivos colhe-se facilmente que, diante de tal disciplina, a interposição do agravo, na forma retida, tornou-se o padrão desse recurso, sendo admitida por instrumento tão somente nas hipóteses expressamente mencionadas.

No presente recurso, é de se admitir a sua interposição por instrumento em razão de

tratar-se de possibilidade de lesão grave ou de difícil reparação.

Assim sendo, passo a apreciar o pedido de concessão de efeito suspensivo ativo.

Nos termos do art. 558, do Código de Processo Civil, para a suspensão do cumprimento da decisão agravada, tal como autoriza o art. 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que, diante da relevância da fundamentação apresentada pelo recorrente, haja evidências de que tal decisão possa resultar-lhe lesão grave e de difícil reparação.

Neste juízo de cognição sumária, verifico a presença dos pressupostos legais necessários à suspensão dos efeitos da decisão agravada.

À vista do alegado, figura-se-me razoável a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins e do PIS, uma vez que representa a incidência de contribuição social sobre o imposto devido à unidade da Federação.

Destaco que o valor correspondente ao ICMS não possui natureza de receita e/ou faturamento – base de cálculo da Cofins fixada pelo art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal, bem como do PIS, cuja base de cálculo também é o faturamento.

Ademais o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 240.785/MG, ainda em curso, sinaliza no sentido do reconhecimento da impossibilidade de inclusão do ICMS, na base de cálculo da Cofins.

A par da verossimilhança do alegado direito, vislumbro fundado receio de dano de difícil reparação, traduzido no fato de que a eventual concessão da medida pleiteada, tão somente a final, resultaria na sua ineficácia, pois sendo os valores exigidos a título da COFINS e do PIS recolhidos, restaria à Agravante, tão somente pleitear a sua restituição, mediante via processual custosa e demorada.

Ante o exposto, CONCEDO O EFEITO SUSPENSIVO pleiteado.

Intime-se a Agravada (o), nos termos do art. 527, inciso V, do Código de Processo Civil.

Dê-se vista ao Ministério Público Federal
Comunique-se MM. Juízo *a quo*, via e-mail.

Intimem-se.

São Paulo, 15 de dezembro de 2006.

Regina Helena Costa

Desembargadora Federal Relatora.

(Decisão publicada no *DJUII* de 16.01.2007, p. 407/408).

ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO
DO PIS E DA COFINS. ANTECIPAÇÃO
DOS EFEITOS DA TUTELA RECURSAL.
COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N.

2007.01.00.000928-4/MG

RELATOR (A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE: FIAÇÃO E TECELAGEM SAO JOSÉ S/A

ADVOGADO: DANIELA GUIMARÃES SOUTO DE ABREU E OUTROS(AS)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSÉ LUIZ GOMES ROLO
DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo ativo, interposto da decisão proferida pelo Juízo da 3ª Vara da Subseção Judiciária de Juiz de Fora/MG, que, nos autos do Mandado de Segurança 2006.38.01.005697-4, indeferiu o pedido liminar para suspender a exigibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins para as competências futuras.

O Juízo *a quo* consignou que, não havia, *in casu*, o *fumus boni iuris*, sob o argumento de que há inúmeros precedentes desfavoráveis à impetrante no TRF 1ª Região, bem como no STJ, onde existem súmulas contrárias a sua tese.

Irresignada sustenta, a agravante que se reveste de total respaldo na jurisprudência do STF a antecipação de tutela recursal, bem como o provimento do presente recurso, assegurando à agravante o direito de não incluir a parcela do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Aduz que recebe de seus clientes o valor total da fatura, nela já destacado o montante correspondente ao ICMS, que deve necessariamente ser repassado ao Governo Estadual, esse montante, além de não modificar o seu patrimônio, não constitui receita própria, pois, se constituísse, não deveria ser repassado aos cofres públicos. Afirma a existência do *periculum in mora* no fato de se tratar de empresa têxtil que há muito se encontra em delicada situação financeira, sendo que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins compromete o seu fluxo de caixa.

Requer, assim, a concessão de antecipação de tutela recursal para suspender a exigibilidade dos créditos tributários vincendos relativos à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, até o julgamento do presente recurso.

Este agravo, protocolizado em 11/01/2007 neste Tribunal, veio-me concluso 18/01/2007.

Decido.

Verificado o *periculum in mora*, recebo o presente agravo como de instrumento, nos termos da nova redação dada ao art. 522, do CPC, pela Lei 11.187/2005.

Em exame perfunctório, verifico plausibilidade jurídica nas alegações da agravante. Constato o *fumus boni iuris* no fato do Supremo Tribunal Federal ter reiniciado o julgamento do Recurso Extraordinário 240.785/MG, que trata da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, suspenso em razão de pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes.

Segundo o Informativo 437, daquela Corte, o Ministro Marco Aurélio, relator, deu provimento ao recurso, entendendo estar configurada violação ao art. 195, I, da CF. Acompanham o relator os Ministros, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Perence.

O Ministro Eros Grau, em divergência, negou provimento ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da Cofins, porque está incluído

no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria.

A existência dos votos favoráveis à tese da agravante, ao menos até a conclusão daquele julgamento, revela-se suficiente para conferir plausibilidade jurídica à pretensão deduzida em sede de agravo, no ponto que concerne à suspensão da exigibilidade da cobrança das contribuições PIS e Cofins com a base de cálculo agravada com a inclusão do ICMS.

De outra ponta é indiscutível a situação configuradora do *periculum in mora*, vez que o desequilíbrio financeiro da agravante com o pagamento do tributo, nos termos em que lhe é cobrado, redundaria em grave risco as suas atividades operacionais e ou deixando de efetuar o recolhimento será autuada e disso resultará em penalidades, implicando inclusive no seu direito de obtenção de certidões negativa de débitos e inscrição no Cadin.

Contudo, não obstante os argumentos aduzidos pela agravante, mantenho o entendimento do MM. Magistrado *a quo* quanto à aplicabilidade da Súmula 212 do STJ ao caso em tela.

Diante dessa moldura fática, em que o Supremo Tribunal Federal sinaliza pela declaração de violação ao art. 195, I, da Constituição Federal, ao fundamento de que a base de cálculo da Cofins somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou prestação de serviços e não sobre o ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento, defiro a antecipação de tutela recursal, determinando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário vincendos do PIS e da Cofins que incluam em sua base de cálculo o ICMS, até o julgamento deste agravo pelo colegiado.

Comunique-se, com urgência, ao Juiz *a quo*, para dar imediato cumprimento a esta decisão.

Após, cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se.

Brasília/DF, 24 de janeiro de 2007.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso.

(Decisão publicada no DJU II de 06.02.2007, p. 101).

RECURSO ADMINISTRATIVO.
DEPÓSITO RECURSAL. REVISÃO
DO POSICIONAMENTO DO STF.
INEXIGIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N.
2007.01.00.003310-4/DF

RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO
AGRAVANTE: ROHM AND HAAS QUÍMICA LTDA

ADVOGADO: PAULO AUGUSTO ROSA GOMES E OUTROS(AS)

AGRAVADO: FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - FNDE

PROCURADOR: PATRICIA BARRETO HILDEBRAND

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de antecipação da tutela recursal, interposto da decisão, prolatada pelo Juízo da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos do Mandado de Segurança 2006.34.00.035313-0, indeferiu o pedido liminar formulado no sentido que fosse autorizado o recebimento de recurso administrativo perante o Conselho Deliberativo do FNDE, sem a necessidade do pagamento do depósito prévio de 30%, atinente ao valor total da dívida cobrada.

A decisão agravada está fundamentada no entendimento majoritário da jurisprudência de que a exigência de depósito recursal não configuraria ofensa ao princípio da ampla defesa.

Sustenta a agravante que, no tocante ao depósito prévio, o STF vem se inclinando ao posicionamento pela inconstitucionalidade do aludido depósito. Argumenta que a decisão agravada não poderia estar fundamentada, tão-somente, na jurisprudência, mesmo por que tal jurisprudência vem sendo modificada.

Afirma, ainda que a agravante sofrerá graves prejuízos em decorrência do indeferimento do pedido de liminar que, certamente, acarretará na ineficácia da segurança, caso seja concedida por sentença (fl. 08).

Requer, assim, seja atribuído efeito suspensivo ativo ao agravo de instrumento, a fim de determinar a autoridade coatora que processe o Recurso Voluntário interposto, independente do recolhimento do depósito prévio.

Este agravo, protocolizado em 02/02/2007, veio-me concluso em 05/02/2007.

Decido.

Em razão do evidente *periculum in mora*, recebo o agravo como de instrumento, nos termos da nova redação dada ao art. 522, do CPC, pela Lei 11.187/2005.

A jurisprudência majoritária está consolidada na postura de que não configura ofensa às garantias insculpidas na Carta Política de 1988 a exigência de depósito prévio para acesso às vias recursais administrativas.

Entretanto, no meu entender, afigura-se desarrazoado tal posicionamento e sem qualquer fundamentação plausível que possa garantir a sua manutenção.

Entendo que os dispositivos constitucionais, que garantem a qualquer cidadão o acesso às vias administrativas do Poder Público e, ainda, ao Judiciário, independentemente do recolhimento de taxas, consagrado pelos princípios do contraditório, da ampla defesa, e da inafastabilidade da jurisdição, restam aviltados pela posição até então adotada pela Corte Suprema.

Em julgamento no colegiado, tive oportunidade de defender a inconstitucionalidade da exigência, e trago à colação ementa desse voto:

ADMINISTRATIVO. RECURSO ADMINISTRATIVO. DEPÓSITO PRÉVIO. INEXIGIBILIDADE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 126, § 1º, DA LEI 8.213/91.

1. A exigência de depósito prévio para ingresso recursal nas vias administrativas do

Poder Público, configura ofensa aos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e, ainda, ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, sendo, desta sorte, inexigível.

2. Recurso ao CRPS quanto à suspensão de processo administrativo enquanto não decididas ações judiciais, aplicação do art. 126, da Lei 8.213/91.

3. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF 1ª Região, 8ª Turma, rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, DJ 18/06/2004)

Admitir que seja exigido o depósito prévio como requisito de admissibilidade de recurso administrativo, seria consagrar o absurdo de negar ao administrado a possibilidade de defesa de lesão ou ameaça a direito, rompendo, assim, com os direitos fundamentais.

Transcrevo trecho do voto vista proferido pelo Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 389.383-SP, em 02/10/2003, que ainda aguarda voto vista do Ministro Cezar Peluso, desprovido o recurso, *verbis*:

[...] o pleito administrativo está inserido no gênero "direito de petição" e este, a teor do inciso XXXIV, é assegurado independentemente do pagamento de taxas. Aqui se tem algo que pode inviabilizar até mesmo o direito de defesa, compelindo o interessado a prática incongruente, ou seja, de depositar, ainda que parcialmente, o que tem como indevido. Cumpre ter presente, também, o efeito suspensivo do recurso a alcançar o todo cobrado, não cabendo, ante o fenômeno da suspensão, exigir, embora sob a nomenclatura de depósito, o recolhimento de percentagem do tributo ou da multa.

Ora, assim como na hipótese na qual em jogo se faz a liberdade do cidadão, não consigo curvar-me, em face da força dos ditames de minha consciência, ao precedente do Plenário, razão pela qual conheço deste recurso extraordinário e o desprovejo.

Por todo exposto, defiro o pedido de efeito suspensivo ativo ao agravo de instrumento, autorizando o recebimento do recurso

administrativo, independentemente do recolhimento do depósito prévio de 30% do valor do débito, até o julgamento definitivo do presente recurso.

Comunique-se ao Juízo *a quo*, para determinar o imediato cumprimento desta decisão.

Após, cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intime-se.

Brasília/DF, 07 de fevereiro de 2007.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão publicada na DJU II de 27.02.2007, p. 64/65).

**DRAWBACK. ATO CONCESSÓRIO.
ANULAÇÃO. EFEITOS DECLARATÓRIOS.
CONCESSÃO DE ANTECIPAÇÃO DOS
EFEITOS DA TUTELA RECURSAL EM
AGRAVO DE INSTRUMENTO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 2007.01.00.004940-4/DF

RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE: MAN FERROSTAAL DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ADVOGADO: GUILHERME PIERUCCETTI DE LIMA E OUTROS(AS)

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: JOSE LUIZ GOMES ROLO

DECISÃO

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto da decisão prolatada pelo Juízo da 1ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, que, nos autos do Mandado de Segurança Preventivo, indeferiu o pedido de liminar com vistas à suspensão da Decisão 472/Decex, que declarou a nulidade do Ato Concessório de Drawback 20040276147.

Entendeu o MM. Magistrado *a quo* que a interpretação conferida pela Administração Pública quanto ao alcance da expressão licitação internacional, empregada na norma inserta no art. 5º da Lei 8.031/90, objetiva conferir maior segurança aos

Atos de Concessão de Drawback, em prol do interesse público primário, e encontra-se em consonância com aquela realizada pela Secretaria da Receita Federal e pelo Ministério Público Federal.

Considerou, também, que o processo administrativo, que culminou na Decisão 472/Decex/2006, obedeceu aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Sustenta a agravante a presença do *periculum in mora*, à medida que a anulação do Ato Concessório de Drawback 20040276147 a sujeita ao recolhimento dos tributos suspensos e que incidiriam sobre as operações de importação de insumos empregados na industrialização do alto-forno fornecido à Companhia Siderúrgica Tubarão CST, tributos estes que devem ser gravados de multa e penalidades, resultando em valores que podem comprometer a continuidade de suas atividades.

Assevera, também, a presença do *fumus boni juris*, uma vez que o ato impugnado afronta os arts. 5º, II e XXXVI, 37, 170, IV e 173, § 2º, da CF, além de vulnerar os arts. 5º da Lei 8.032/90; art. 6º, §§ 1º e 2º, da LICC, e art. 53 da Lei 9.784/99.

Esclarece que, tendo sido vencedora da licitação internacional, promovida pela Companhia Siderúrgica Tubarão – CST, para fabricação do alto-forno – licitação em que foram apresentadas propostas de três consórcios de empresa – e tendo como espinha dorsal da sua proposta a obtenção do regime de drawback para fornecimento no mercado interno, ingressou com o pedido de concessão do benefício junto ao Decex, instruindo-o com toda a documentação necessária.

Salienta que o pedido foi registrado com o número 20040276147 no Siscomex e, após o devido processamento, foi concedido o respectivo Ato Concessório.

Aduz que deu início à importação dos componentes e de industrialização do alto-forno, quando foi surpreendida com a informação de que o ato concessório seria revisto. Apresentada defesa administrativa, após 18 meses da concessão

legítima do drawback, recebeu a decisão na qual o Diretor do Decex resolveu declarar a nulidade do ato concessório de Drawback, com efeito retroativo à data da validade inicial, ao argumento de que a licitação internacional fora realizada por entidade não sujeita à Lei 8.666/93, a sociedade anônima aberta com controle acionário privado, a saber: Companhia Siderúrgica Tubarão e, ainda, de que não houve previsão de fruição do benefício fiscal (drawback para fornecimento no mercado interno, nos termos do art. 55, X c/c o § 1º do art.44, e com o § 5º do art. 65, todos da Lei 8.666/93).

Assentando, enfim, pelas razões expendidas, que pretender anular o drawback ao argumento de que a utilização do regime não estava prevista é criar nova exigência sem respaldo legal, o que caracteriza, também, ofensa ao princípio da legalidade. Requer, pois, a concessão do efeito suspensivo ativo ao agravo, até pronunciamento definitivo da Corte, a fim de ser afastada a Decisão 472/Decex-2006, restabelecendo-se o Ato Concessório de Drawback 20040276147.

Este agravo foi protocolizado em 12/02/2007, vindo-me concluso em 14/02/2007.

Decido.

Em razão do *periculum in mora*, recebo o agravo de instrumento, nos termos da nova redação dada ao art. 522, do CPC, pela Lei 11.187/ 2005.

Em exame perfunctório, próprio deste processual, vislumbro a presença da plausibilidade da tese sustentada pela ora agravante. Depreendo dos autos que a agravante participou de licitação internacional promovida pela Companhia Siderúrgica Tubarão – CST para fabricação de alto-forno. Vencedora, registrou o pedido de Ato Concessório de Drawback 20040276147 no Siscomex no dia 05/11/2004 e teve seu pedido concedido.

Verifico, assim, que para ter seu pedido deferido, a agravante preencheu todos os requisitos necessários e as condições

estabelecidas nas normas que regiam os procedimentos na data da concessão.

A empresa, confiante na concessão do benefício, promoveu as importações necessárias à fabricação do alto-forno, sendo surpreendida, após 18 meses do deferimento, com decisão revogatória, com base em interpretação do alcance da expressão licitação internacional, empregada na norma prevista no art. 5º da Lei 8.032/90.

O regime de drawback é incentivo fiscal à exportação, no sentido de implementar maior competitividade das empresas nacionais no mercado internacional, uma vez que permite a importação de matérias-primas, bens de capital, insumos, sem incidência de impostos, possibilitando à indústria nacional a competição em condições de igualdade com os concorrentes internacionais.

Assim, não se pode conceber que apenas as empresas participantes de licitações patrocinadas pelas entidades da Administração Direta e Indireta, nos termos do art. 1º da Lei de Licitações, fariam jus ao benefício, visto que, assim, estariam sendo desprezados os princípios inscritos no art. 173, § 2º, da CF/88, que dispõe que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado, e, ainda, o princípio da livre concorrência, assegurado pelo art. 170, IV, da mesma Carta Magna.

Ressalto que o benefício do drawback vem sendo concedido às empresas da iniciativa privada há mais de 10 anos, com o aval do ato concessório do Decex, como no presente caso, e, somente em data recente, o Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio, por meio da Secretaria de Comércio Exterior, como se infere dos autos, passou a rever esses processos, por recomendação do Ministério Público Federal, que identificou indícios de fraudes em uma concessão de drawback.

Colho de resenha eletrônica, no site do Ministério da Fazenda, www.fazenda.gov.br/resenhaeletronica, que ainda não foi

detectada prática de fraude ou má-fé nos procedimentos revistos.

Assim, nesse exame perfunctório, entendido não existir ilegalidade na operação que resultou na concessão de drawback à empresa.

Ademais, ao se interpretar qualquer norma, não se deve fazê-lo sem se atentar que os preceitos legais estão integrados em sistema de regras e princípios que não podem ser desprezados.

Com efeito, 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.

Destarte, em juízo de cognição sumária, vislumbro a fumaça do bom direito na tese apresentada pela agravante.

Entendo, também, presente o *periculum in mora*, uma vez que a anulação do Ato Concessório de Drawback 20040276147 a sujeitará ao recolhimento dos tributos suspensos e que incidiriam sobre as operações de importações já empreendidas de insumos necessários à industrialização do alto-forno.

Pelo exposto, defiro o pedido de atribuição de efeito suspensivo ativo ao presente agravo, para, reformando a decisão agravada, suspender os efeitos da Decisão 472/Decex-2006, restabelecendo o Ato Concessório de Drawback 20040276147, até julgamento final do agravo.

Comunique-se, com urgência, ao Juiz prolator da decisão agravada, para determinar o imediato cumprimento desta decisão.

Após, cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intime-se. Cumpra-se.

Brasília/DF, 16 de fevereiro de 2007.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Decisão publicada no DJU II de 27.02.2007, p. 68/69).

EMENTAS

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 728.999 - PR (2005/0033114-8)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: ROBERTO CATALANO BOTTELHO FERRAZ

ADVOGADO: ROBERTO CATALANO BOTTELHO FERRAZ (EM CAUSA PRÓPRIA) E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: MAGALI THAIS RODRIGUES LEDUR E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. PREENCHIMENTO INCORRETO DA DECLARAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INAPLICABILIDADE. PREJUÍZO DO FISCO. INEXISTÊNCIA. PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE.

1. A sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade.

2. A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere *a contrario sensu*; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das

finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.

4. À luz dessa premissa, é lícito afirmar-se que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, na instância ordinária, que o contribuinte olvidou-se em discriminar os pagamentos efetuados às pessoas físicas e às pessoas jurídicas, sem, contudo, deixar de declarar as despesas efetuadas com os aludidos pagamentos.

5. Deveras, não obstante a irritualidade, não sobejou qualquer prejuízo para o Fisco, consoante reconhecido pelo mesmo, porquanto implementada a exação devida no seu *quantum* adequado.

6. *In casu*, "a conduta do autor que motivou a autuação do Fisco foi o lançamento, em sua declaração do imposto de renda, dos valores referentes aos honorários advocatícios pagos, no campo Livro-Caixa, quando o correto seria especificá-los, um a um, no campo Relação de Doações e Pagamentos Efetuados, de acordo com o previsto no art. 13 e parágrafos 1º, a e b, e 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/87. Da análise dos autos, verifica-se que o autor realmente lançou as despesas do ano-base de 1995, exercício 1996, no campo Livro-Caixa de sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Porém, deixou de discriminar os pagamentos efetuados a essas pessoas no campo próprio de sua Declaração de Ajuste do IRPF (fl. 101)" (fls. 122/123).

7. Desta sorte, assente na instância ordinária que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreendendo-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa de 20%, prevista no § 2º, do Decreto-Lei 2.396/87.

8. Aplicação analógica do entendimento perfilhado no seguinte precedente desta Corte:

"TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO - GUIA DE IMPORTAÇÃO - ERRO DE PREENCHIMENTO E POSTERIOR CORREÇÃO - MULTA INDEVIDA.

1. A legislação tributária é rigorosa quanto à observância das obrigações acessórias, impondo multa quando o importador classifica erroneamente a mercadoria na guia própria.

2. A par da legislação sancionadora (art. 44, I, da Lei 9.430/96 e art. 526, II, do Decreto 91.030/85), a própria receita preconiza a dispensa da multa, quando não tenha havido intenção de lesar o Fisco, estando a mercadoria corretamente descrita, com o só equívoco de sua classificação (Atos Declaratórios Normativos Cosit nºs 10 e 12 de 1997).

3. Recurso especial improvido" (REsp 660682/PE, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 10.05.2006).

9. Recurso especial provido, invertendo-se os ônus sucumbenciais.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça decide, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Assistiu ao julgamento o Dr. IVAN ALLEGRETTI pela parte recorrente: ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ.

Brasília, 12 de setembro de 2006

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DJU de 26.10.2006, p. 229).

FISCALIZAÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. VAZAMENTO DE DADOS PARA A IMPRENSA. AUSÊNCIA DE PROTEÇÃO DE DADOS SIGILOSOS.

RECURSO ESPECIAL Nº 842.515 - DF (2006/0074089-1)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO
RECORRENTE: UNIÃO
RECORRIDO: LUIZA BOTELHO BRUNET
ADVOGADO: MARCO ANTÔNIO MENE-
GHETTI E OUTRO

EMENTA

ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. REPARAÇÃO DE DANO MORAL. VALORAÇÃO. ADEQUAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO À JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA UNIÃO CONHECIDO E PROVIDO.

1. A controvérsia em apreciação teve origem em ação ajuizada sob o rito ordinário, mediante a qual a autora, ora recorrida, postulou reparação por danos morais. Isto porque, em 05/02/94, agentes da Secretaria da Receita Federal, ao realizarem operação fiscal e atuarem a sua empresa pela não-emissão de notas fiscais, permitiram ou não vedaram a presença dos veículos de comunicação, além de violarem o sigilo que deve se aplicado a esse procedimento, o que causou a divulgação do fato de maneira ampla em jornais e revistas de circulação nacional, no que consistiu o dano moral. A pretensão da União está precisamente delimitada: reduzir o valor indenizatório, de R\$ 100.000,00 (cem mil reais), estabelecido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região a título de dano moral, em favor da parte recorrida.

2. O dano moral, como alegado em primeiro grau e reconhecido pelo acórdão atacado, caracterizou-se na medida em que a recorrida, personalidade de âmbito nacional e internacional, "*pessoa notória e reconhecida do público em geral*" (fl. 03 da inicial), sofreu prejuízo emocional e psicológico com a divulgação dos fatos narrados em seu meio social.

3. Todavia, a condenação em R\$ 100.000,00 (cem mil reais), com a finalidade de reparar dano moral, não está em sintonia com a jurisprudência desta Corte sobre a questão. Com efeito, é cediço que a indenização moral não deve conduzir ao

locupletamento do indenizado, tampouco ser fixada em patamar ínfimo, insuficiente para caracterizar o caráter de penalização da medida.

4. Realmente, mesmo em casos de dor emocional extremada, tal a causada pela morte ou acidente grave, em dramas causados por acidente e traumas, a indenização moral não vem sendo arbitrada na importância encontrada pelo acórdão recorrido. De fato, no Resp 768.992/PB (DJ 28/06/2006, Rel. Min. Eliana Calmon) no qual a indenização por dano moral se deveu a evento de morte por choque elétrico, estipulou-se o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

5. No caso em exame, a parte recorrida buscou apenas a reparação moral. Restou nos autos explícito, também, que se trata de pessoa de notório conhecimento público e de bom poder aquisitivo. Decerto, como observado no acórdão (fl. 760), fixar o valor indenizatório em 100, 200 ou 300 mil reais não repercutirá na condição patrimonial da autora. De tal maneira, é acertado concluir que a eficácia da apenação imposta pelo dano moral não se situa no *quantum*, mas sim no inequívoco reconhecimento de que foi reprimida a conduta lesiva causada pelo agente do dano, na espécie a União. Portanto, nesse contexto, tenho que o valor indenizatório aplicado à situação deve ser reduzido de R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), sem nenhum prejuízo à efetiva e precisa entrega da tutela jurisdicional buscada.

6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido, para o efeito de estabelecer em R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) o valor indenizatório a título de dano moral.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, nos termos do

voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 03 de outubro de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no *DJU* de 07.11.2006, p. 265).

EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO. SITUAÇÕES DIVERSAS. RESPONSABILIZAÇÃO EM DETERMINADAS HIPÓTESES.

RECURSO ESPECIAL Nº 708.503 - RS (2004/0173156-2)

RELATORA: MINISTRA DENISE ARRUDA

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: SIEGFRIED ANTÔNIO GHILARDI RITTA E OUTROS

RECORRIDO: AUTHENTIKOS CALÇADOS LTDA - MASSA FALIDA

REPR.POR: ELSO RODRIGUES - SÍNDICO

ADVOGADO: ELSO RODRIGUES

Ementa

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. EXECUÇÃO FISCAL DIRIGIDA À EMPRESA E AO SÓCIO-GERENTE CUJO NOME CONSTA DA CDA. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO PELO EXEQUENTE DA INCURSÃO DOS SÓCIOS EM ALGUMA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 135 DO CTN. ÔNUS DE PROVA QUE CABE AO EXECUTADO. PRECEDENTE DA PRIMEIRA SEÇÃO. ERESP 702.232/RS. RECURSO PROVIDO.

1. A Primeira Seção, no julgamento dos EREsp 702.232/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, assentou entendimento no sentido de que: (a) se a execução fiscal foi promovida apenas contra a pessoa jurídica e, posteriormente, foi redirecionada contra sócio-gerente cujo nome não consta da Certidão de Dívida Ativa, cabe ao Fisco comprovar que o sócio agiu com excesso de poderes ou infração de lei, con-

trato social ou estatuto, nos termos do art. 135 do CTN; (b) se a execução fiscal foi promovida contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, cabe a este o ônus de demonstrar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no mencionado art. 135; (c) se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, o ônus da prova também compete ao sócio, em virtude da presunção relativa de liquidez e certeza da referida certidão.

2. Tendo sido a execução proposta contra a empresa e também o sócio-gerente, e constando da CDA seu nome, entende-se que cabe a este o ônus de provar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN, porquanto a referida certidão possui presunção relativa de liquidez e certeza.

3. Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão.

Brasília (DF), 14 de novembro de 2006 (Data do Julgamento).

MINISTRA DENISE ARRUDA

Relatora

(Ementa publicada no *DJU* de 30.11.2006, p. 152).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LEI N. 10.174/2001. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes

Processo nº 13502.000815/2002-50

Recurso nº: 143.467

Matéria: IRPF - Ex(s): 1998

Recorrente: Elisabeth Guedes da Silva

Recorrida: 3ª Turma/DRJ – Salvador/BA
Sessão de: 24 de maio de 2006
Acórdão nº: 106-15.533
IRPF – OMISSÃO DE RENDIMENTOS – DE-
PÓSITOS BANCÁRIOS – LEI Nº 10.174/2001
– A Lei nº 10.174/2001 é norma de conte-
údo material, que trouxe verdadeira inova-
ção na base de cálculo do IRPF calculado
com base em omissão de rendimentos por
depósitos bancários sem origem compro-
vada. Ademais, por força do princípio da
segurança jurídica e da capacidade contri-
buitiva, em matéria tributária a irretroativ-
idade não é apenas da lei que institua ou
majore tributo, mas de qualquer lei tribu-
tária seja material ou processual.
Acolher preliminar de irretroatividade da
Lei nº 10.174/2001.
Recurso provido.

Por maioria de votos, ACOLHER a preli-
minar de irretroatividade da Lei nº 10.174,
de 2001 para, sem exame de mérito, DAR
provimento ao recurso. Vencidos os Con-
selheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto
(Relatora), Ana Neyle Olimpio Holanda e
José Ribamar Barros Penha. Designado
como redator do voto vencedor, o Conse-
lheiro Wilfrido Augusto Marques.
José Ribamar Barros Penha – Presidente
Wilfrido Augusto Marques – Redator De-
signado
(Ementa publicada no *DOU* de 01.12.2006,
p. 37).

ICMS. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA
DE CRÉDITO A ADQUIRENTE.
IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE
OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-
CUMULATIVIDADE.

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
325623
PROCED.: MATO GROSSO
RELATOR: MIN. ELLEN GRACIE
AGTE.(S): LADI CEOLATTO E OUTROS
ADV.(A/S): IRINEU ROVEDA JUNIOR
AGDO.(A/S): ESTADO DE MATO GROSSO
ADV.(A/S): PGE-MT – ALEXANDRE LUÍS
CESAR E OUTROS

Decisão: Depois do voto da Ministra-Relatora,
negando provimento ao recurso de agravo, o
julgamento foi suspenso em virtude do pedi-
do de vista formulado pelo Senhor Ministro
Nelson Jobim. 2ª Turma, 16.09.2003.
Decisão: A Turma, por unanimidade, ne-
gou provimento ao agravo, nos termos do
voto da Relatora. Presidiu, este julgamen-
to, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Au-
sente, justificadamente, neste julgamento,
a Senhora Ministra Ellen Gracie. 2ª Turma,
14.03.2006.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS.
DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE
CRÉDITO AO ADQUIRENTE. PRINCÍPIO
DA NÃO-CUMULATIVIDADE.
IMPOSSIBILIDADE.

1. O regime de diferimento, ao substituir o sujeito passivo da obrigação tributária, com o adiamento do recolhimento do imposto, em nada ofende o princípio da não-cumulatividade (RE 112.098, *DJ* 14.02.92, e RE 102.354, *DJ* 23.11.84).
2. O princípio da não-cumulatividade do ICMS consiste em impedir que, nas diversas fases da circulação econômica de uma mercadoria, o valor do imposto seja maior que o percentual correspondente à sua alíquota prevista na legislação. O contribuinte deve compensar o tributo pago na entrada da mercadoria com o valor devido por ocasião da saída, incidindo a tributação somente sobre valor adicional ao preço.
3. Na hipótese dos autos, a saída da produção dos agravantes não é tributada pelo ICMS, pois sua incidência é diferida para a próxima etapa do ciclo econômico. Se nada é recolhido na venda da mercadoria, não há que se falar em efeito cumulativo.
4. O atacadista ou industrial, ao comprar a produção dos agravantes, não recolhe o ICMS, portanto não escritura qualquer crédito desse imposto. Se a entrada da mercadoria não é tributada, não há créditos a compensar na saída.

5. Impertinente a invocação do princípio da não-cumulatividade para permitir a transferência dos créditos de ICMS, referente à compra de insumos e maquinário, para os compradores da produção agrícola, sob o regime de diferimento.

6. Agravo regimental improvido. (Ementa publicada no *DJU* de 07.12.2006, p. 65).

IMPOSTO DE RENDA. ATUALIZAÇÃO DO VALOR DOS BENS. ART. 96 DA LEI Nº 8.383/91. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 209843

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AURÉLIO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. EROS GRAU

RECTES.: EVILÁSIO LUSTOSA GOULART E OUTROS

ADV.DOS.: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS

RECDO.: UNIÃO

ADV.: PFN - ELYADIR FERREIRA BORGES

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, negou-lhe provimento, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), que dava-lhe provimento. Votou o Presidente, Ministro Nelson Jobim. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Eros Grau. Falou pela recorrida o Dr. Euler Barros Ferreira Lopes, Procurador da Fazenda Nacional. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 10.11.2004.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECLARAÇÃO DE BENS. ATUALIZAÇÃO. VALOR DE MERCADO. LEI Nº 8.383/91.

1. A exigência de atualização, pelo valor de mercado, dos bens declarados para fins de imposto de renda não viola os princípios da tipicidade, da reserva legal e da igualdade jurídica.

2. A razoabilidade não pode ser usada como pretexto para o Poder Judiciário corrigir lei.

3. A finalidade da Lei nº 8.383/91 é ajustar o recolhimento do imposto sobre o lucro imobiliário.

4. Recurso a que se nega provimento. (Ementa publicada no *DJU* de 19.12.2006, p. 37).

EMPRESA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT. EXIGÊNCIA DE IPVA. IMUNIDADE RECÍPROCA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM SEDE CAUTELAR.

AG. REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 814-7

PROCED.: PARANÁ

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AURÉLIO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S): EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT

ADV.(A/S): SIONARA PEREIRA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): ESTADO DO PARANÁ

ADV.(A/S): PGE-PR - CÉSAR AUGUSTO BINDER E OUYTO(A/S)

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator), desprovendo o agravo regimental, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 03.05.2006

Decisão: O Tribunal, por maioria, deu provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão, vencidos os Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator) e Ricardo Lewandowski. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 05.10.2006.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA). IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS (ECT). EXAME DA ÍNDOLE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. DIFERENCIAÇÃO ENTRE SERVIÇOS PÚBLICOS DE PRESTAÇÃO OBRIGATÓRIA E SERVIÇOS DE ÍNDOLE ECONÔMICA. ART. 150, VI, A, E § 3º DA CONSTITUIÇÃO.

Em juízo cautelar, reputa-se plausível a alegada extensão da imunidade recíproca à propriedade de veículos automotores destinados à prestação de serviços postais. Precedentes da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental conhecido e provido. (Ementa publicada no *DJU* de 19.12.2006, p. 38).

PIS E COFINS. VENDAS FATURADAS E NÃO ADIMPLIDAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

PROC.: 2001.61.00.015326-0 AC 1088328
ORIG.: 16 Vr SÃO PAULO/SP
APTE: GRADIENTE ELETRÔNICA S/A
ADV: GILBERTO CIPULLO
APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM
RELATOR: JUIZA FED. CONV. SYLVIA DE CASTRO / TERCEIRA TURMA
Ementa
TRIBUTÁRIO - COFINS E PIS - EXCLUSÃO - BASE DE CÁLCULO - VENDAS DE PRODUTOS NÃO ADIMPLIDOS PELOS SEUS COMPRADORES - COMPENSAÇÃO DO MONTANTE RECOLHIDO INDEVIDAMENTE

1. O faturamento, cujo conceito foi equiparado ao de receita bruta, é fato suficiente para constituir obrigação tributária perante o Fisco, independentemente dos clientes da autora terem honrado ou não com o compromisso a que acordaram, visto que

os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos, não se estendem ao âmbito tributário.

2. A base de cálculo para a apuração dos tributos em tela deve ser o faturamento, consistente no valor total das mercadorias vendidas, identificando-se como receita bruta, e não sobre o lucro obtido com a venda, sendo irrelevante o prejuízo decorrente da inadimplência dos consumidores.

3. Destarte, tendo a autora emitido fatura quando do exercício de sua atividade, torna-se irreversível a carga tributária constituída, sendo totalmente legal a incidência de PIS e Cofins em seu faturamento.

4. O pedido de compensação resta prejudicado, uma vez que não há valores recolhidos a maior ou indevidamente, a ensejar tal pleito.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 13 de novembro de 2006.

SYLVIA DE CASTRO

JUÍZA FEDERAL CONVOCADA

RELATORA

(Ementa publicada no *DJU* II de 17.01.2007, p. 517).

ICMS. CONCESSÃO DE CRÉDITO FISCAL CORRESPONDENTE AO MONTANTE DESTINADO PELOS CONTRIBUÍNTES A DETERMINADO FUNDO. AFETAÇÃO DO IMPOSTO. ART. 167, IV, DA CF. VEDAÇÃO.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.576-2

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.(S): PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

REQDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

REQDO.(A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 2º e do art. 5º, ambos da Lei nº 12.223, de 03 de janeiro de 2005, do Estado do Rio Grande do Sul, nos termos do voto da Relatora, Ministra Ellen Gracie (Presidente), vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que julgava improcedente a ação. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence e Eros Grau. Plenário, 22.11.2006.

**AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE. LEI ESTADUAL
12.223, DE 03.01.05. FUNDO PARTILHADO
DE COMBATE ÀS DESIGUALDADES
SOCIAIS E REGIONAIS DO ESTADO DO
RIO GRANDE DO SUL. CONCESSÃO DE
CRÉDITO FISCAL PRESUMIDO DE ICMS
CORRESPONDENTE AO MONTANTE
DESTINADO AO FUNDO PELAS EMPRESAS
CONTRIBUINTE DO REFERIDO TRIBUTO.
ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART.
155, § 2º, XII, G, DA CONSTITUIÇÃO
FEDERAL. INOCORRÊNCIA. CAUSA DE
PEDIR ABERTA. ART. 167, IV, DA CARTA
MAGNA. VINCULAÇÃO DE RECEITA
PROVENIENTE DA ARRECADAÇÃO
DE IMPOSTO A FUNDO ESPECÍFICO.
VEDAÇÃO EXPRESSA.**

1. Alegação de ofensa constitucional reflexa, manifestada, num primeiro plano, perante a LC 24/75, afastada, pois o que se busca, na espécie, é a demonstração de uma direta e frontal violação à norma expressamente prevista no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, que proíbe a outorga de isenção, incentivo ou benefício fiscal em matéria de ICMS sem o consenso da Federação. Precedentes: ADI 1.587, rel. Min. Octavio Gallotti, e ADI 2.157-MC, rel. Min. Moreira Alves.
2. O Diploma impugnado não representa verdadeiro e unilateral favor fiscal conferido a determinado setor da atividade econômica local, pois, conforme consta do *caput* de seu art. 5º, somente o valor efetivamente depositado a título de contribuição para

o Fundo criado é que poderá ser deduzido, na forma de crédito fiscal presumido, do montante de ICMS a ser pago pelas empresas contribuintes.

3. As normas em estudo, ao possibilitarem o direcionamento, pelos contribuintes, do valor devido a título de 3. As normas em estudo, ao possibilitarem o direcionamento, pelos contribuintes, do valor devido a título de ICMS para o chamado Fundo Partilhado de Combate às Desigualdades Sociais e Regionais do Estado do Rio Grande do Sul, compensando-se, em contrapartida, o valor despendido sob a forma de crédito fiscal presumido, criaram, na verdade, um mecanismo de redirecionamento da receita de ICMS para a satisfação de finalidades específicas e predeterminadas, procedimento incompatível, salvo as exceções expressamente elencadas no art. 167, IV, da Carta Magna, com a natureza dessa espécie tributária. Precedentes: ADI 1.750-MC, rel. Min. Nelson Jobim, ADI 2.823-MC, rel. Min. Ilmar Galvão e ADI 2.848-MC, rel. Min. Ilmar Galvão.

4. Ação direta cujo pedido se julga procedente.
(Ementa publicada no *DJU* de 02.02.2007, p. 71).

**ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO
DO PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE.
PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL
FEDERAL.**

PROC.: 2001.61.09.000962-3 AMS 244770
ORIG.: 3ª Vr PIRACICABA/SP
APTE: MENEGHEL IND/TÊXTIL LTDA
ADV: FABIO GUARDIA MENDES
APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)
ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM
RELATOR: JUIZ FEDERAL CONV. WILSON ZAUHY / TERCEIRA TURMA
Ementa
TRIBUTÁRIO. COFINS. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. BASE DE CÁLCULO. ICMS. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS DE OUTRAS ESPÉCIES. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LEI VIGENTE À ÉPOCA DO AJUIZAMENTO DA DEMANDA. CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS DE MORA.

1. A Lei Complementar nº 70/91 estabelece que a base de cálculo da COFINS é o "faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza".

2. Os conceitos de faturamento e de receita, para fins tributários, já foram fixados pelo Supremo Tribunal Federal, que considerou que por faturamento há de se entender a totalidade da "receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" (voto do Ministro ILMAR GALVÃO, proferido no RE. nº 150.164-1-PR e reproduzido quando do julgamento da ADC -1-1).

3. O Supremo Tribunal Federal, portanto, equiparou, sob o aspecto econômico, o faturamento à receita, entendidos como o resultado bruto das vendas de mercadoria, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, despegando o conceito de faturamento daquele restrito dado pelo direito comercial, como sendo apenas o resultado da venda a prazo, em que é emitida fatura.

4. Somando-se o disposto na própria Lei Complementar nº 70/91 com a interpretação dada pela Suprema Corte ao conceito sob enfoque, o que se tem é que a inclusão na base de cálculo dos tributos de elemento econômico estranho à venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviços é vedada, não podendo o Fisco, por interpretação interna, dar outro entendimento à questão.

5. A compensação do indébito tributário deve observar a lei vigente ao tempo da propositura da demanda, porém sem a exigência de demonstração do requerimento na instância administrativa, quando exigido.

6. No que diz com a correção monetária, mister se faz atentar para os limites da insurgência recursal, razão pela qual, é devida desde a data dos recolhimentos indevidos, em consonância com a Súmula 46 do extinto Tribunal Federal de Recursos, devendo observar o disposto no Provimento nº 24/97 da Corregedoria Geral da Justiça Federal da 3ª Região, aplicando-se: de janeiro de 1992 a dezembro de 1995, pela variação da UFIR e a partir de 1º de janeiro de 1996, pela variação da Taxa Selic. Tais critérios vão ao encontro, também, da jurisprudência assentada pelo C. Superior Tribunal de Justiça (Recursos Especiais nºs 846.195 e 494.431, respectivamente da Primeira e Segunda Turma daquela Corte).

7. A jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça é firme quanto ao entendimento de que os juros de mora incidem, tanto na repetição como na compensação do indébito tributário, somente após o trânsito em julgado da sentença condenatória. Considerando que, no caso presente, o trânsito ocorrerá após o dia 1º de janeiro de 1996, portanto, após o advento da Lei nº 9.250/95, deve ser aplicada a Taxa Selic a partir dessa data (1º/1/96), compreensiva de juros e correção monetária. (REsp nº 460.292).

8. Apelo provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes os acima indicados, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à Apelação, nos termos do voto do relator, vencido o Juiz Federal convocado ROBERTO JEUKEN, que lhe negava provimento.

São Paulo, 22 de novembro de 2006. (data de julgamento)

WILSON ZAUHY

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no *DJU* II de 24.01.2007, p. 127).

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO. NECESSIDADE DE CONVERSÃO EM DINHEIRO, PARA DEPÓSITO EM ESTABELECIMENTO OFICIAL.

PROC.: 2006.03.00.017442-7 AG 262520
ORIG.: 200461820396923 6F VR SÃO PAULO/SP
AGRTE: CITIPREVI SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA
ADV: LUIZ EDUARDO DE CASTILHO GIOROTTO
AGRDO: UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM
ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 6ª VARA DAS EXEC. FISCAIS SP
RELATOR: JUIZ CONV. LEONEL FERREIRA / TERCEIRA TURMA

Ementa

AGRAVO DE INSTRUMENTO – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO – DETERMINAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DO NUMERÁRIO PARA ESTABELECIMENTO OFICIAL DE CRÉDITO.

1. O cerne da questão submetida ao Judiciário no presente recurso é determinar o acerto ou não de decisão monocrática que, em execução fiscal determinou o depósito dos valores representativos de quotas do fundo de investimento, indicados à penhora, na conta judicial da Caixa Econômica Federal, à disposição do Juízo.

2. A agravante indicou à penhora quotas do fundo de investimento CITIPENSION IV FAQ, por ela administradas. A Lei de Execuções Fiscais determina que a penhora em dinheiro deve ser convertida em depósito, à disposição do Juízo competente, a ser efetuado em estabelecimento oficial de crédito, como bem deliberou a decisão atacada.

3. Destarte, inviável a pretensão, não merecendo reparo a decisão proferida pelo juízo monocrático.

4. Merece, portanto, improvemento o presente recurso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, DECIDE a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento ao presente agravo, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 06 de dezembro de 2006. (data do julgamento)

LEONEL FERREIRA

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no *DJU* II de 24.01.2007, p. 174).

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO E IPI E VERBAS DE PAT. CONCEITO DE RECEITA.

Recurso nº: 128.782

Processo nº: 10580.001700/2004-23

Matéria: COFINS

Recorrente: SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (Nova Razão Social de Bahia Sul Celulose S/A)

Recorrida: DRJ em Salvador – BA

Ementa

COFINS. CONTRATO DE CÂMBIO DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. RECEITA FINANCEIRA. MOMENTO DA APURAÇÃO. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS.

Por determinação legal e para fins de apuração da Cofins, considera-se receita financeira a variação cambial ativa apurada na data da liquidação do contrato. Optando pelo regime de competência, mensalmente ajusta-se a variação cambial ativa de cada contrato desde a data da contração, de modo a preservar a base de cálculo real da exação. Não existe previsão legal para excluir a variação cambial passiva da base de cálculo da Cofins.

BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI E VERBAS DO PAT. CONCEITO DE RECEITA.

Crédito presumido do IPI e créditos do PAT, utilizados para pagar IPI, são receitas porque é direito patrimonial que se agrega de forma definitiva ao patrimônio da pessoa jurídica, devendo integrar a base de cálculo da Cofins.

MULTA DE OFÍCIO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. CASSAÇÃO. EFEITOS.

Para fins de lançamento da multa de ofício, os efeitos da liminar estendem-se até 30 (trinta) dias da publicação da decisão que a revogou. Após este prazo, é dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S/A (Nova Razão Social de Bahia Sul Celulose S/A).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para tributar a variação cambial efetivamente realizada na data da liquidação dos contratos, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Maurício Taveira e Silva e José Antonio Francisco. O Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer votou pelas conclusões, por considerar a variação cambial como receita de exportação isenta. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente Dra. Camila Gonçalves de Oliveira.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

Walber José da Silva
relator

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

(Ementa publicada no *DOU* de 15.02.2007, p. 43).

CPMF. DEPÓSITOS, EM CONTA DE TERCEIRO, DE CRÉDITOS DE CLIENTES DO BANCO. ACESSORIA FINANCEIRA.

Recurso nº: 128.550

Processo nº: 16327.000218/2004-53

Matéria: CPMF

Recorrente: BANCO CITIBANK S/A

Recorrida: DRJ em São Paulo – SP

CPMF. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A instituição financeira depositária, como substituto tributário, responde perante o Fisco pela contribuição devida sobre as movimentações financeiras e pelas penalidades por falta de retenção e recolhimento da contribuição.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DEPÓSITOS, EM CONTA DE TERCEIRO, DE CRÉDITOS DE CLIENTES DO BANCO. APLICAÇÃO DO ART. 2º, III, DA LEI Nº 9.311, DE 1996.

A operação de lançamento de valores em conta de depósitos de terceiro não representa pagamento ou liquidação de créditos para efeito da incidência da CPMF, a não ser quando os valores arrecadados pelo banco e depositados na conta do terceiro, pertencentes ao credor, não sejam, na operação seguinte, transferidos para conta de sua titularidade, com incidência da CPMF.

ALÍQUOTA ZERO. MOVIMENTAÇÕES EM CONTA DE DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS. NÃO APLICAÇÃO.

A aplicação da alíquota zero às movimentações de contas de instituições financeiras somente alcança os casos previstos em portaria ministerial, o que não inclui a atividade de administração não discricionária de caixa para administração de pagamentos e recebimentos de clientes.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora, incidente sobre o valor do tributo ou contribuição não pago no vencimento, com base na taxa Selic, tem autorização legal no Código Tributário Nacional.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO CITIBANK S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de sujeição passiva; e II) no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência relativa à primeira infração e afastar os juros sobre a multa. Vencidos os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Gustavo Vieira de Melo Monteiro, Cláudia de Souza Arzua (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer, que davam provimento integral. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Ricardo Krakowiak.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2005.

José Antonio Francisco

Relator

Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

(Ementa publicada no *DOU* de 15.02.2007, p. 44).

LEI Nº 9.718/98. RECEITAS DE CESSÕES DE CRÉDITO E OPERAÇÕES COM LETRAS E EXPORTAÇÃO. COFINS.

Processo nº: 13808.001757/2001-66

Recurso nº: 128.959

Matéria: COFINS

Recorrente: SAFIRA PARTICIPAÇÕES LTDA. (nova denominação de Banco Cidade Participações Ltda.)

Recorrida: DRJ em São Paulo – SP
NORMAS PROCESSUAIS. CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Os Conselhos de Contribuintes somente podem afastar a aplicação de lei por inconstitucionalidade nas hipóteses previstas em lei, decreto presidencial e regimento interno.

DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do exercício seguinte

àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

COFINS. FATOS DIVERSOS DOS QUE SERVIRAM DE EMBASAMENTO À EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. COMPETÊNCIA.

Somente quando os fatos que tenham embasado a exigência da Cofins tenham sido os mesmos que embasaram a exigência do Imposto de Renda é que a competência para apreciação do recurso é do 1º Conselho de Contribuintes.

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, DE 1998. RECEITAS DE CESSÕES DE CRÉDITO E OPERAÇÕES COM LETRAS DE EXPORTAÇÃO.

As receitas oriundas de negociações com cessões de créditos e letras de exportação, que se incluem na base de cálculo da Cofins, a partir de fevereiro de 1999, referem-se tão-somente aos ganhos financeiros ou cambiais.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A exigência dos juros de mora com base na taxa Selic tem autorização legal no Código Tributário Nacional.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITAS ORIUNDAS DE CESSÕES DE CRÉDITOS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O conceito de faturamento, para efeito da incidência da Cofins, anteriormente às alterações da Lei nº 9.718, de 1998, abrangia apenas a receita bruta da venda de mercadorias e serviços.

Recursos de ofício negado e voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela DRJ EM SÃO PAULO e por SAFIRA PARTICIPAÇÕES LTDA. (nova denominação de Banco Cidade Participações Ltda.).

(Ementa publicada no *DOU* de 15.02.2007, p. 44).

EXECUÇÃO FISCAL. OFERECIMENTO DE SEGURO-GARANTIA. CIRCULAR DA SUSEP Nº 232/2003. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO 2006.02.01.009343-4

RELATOR: DESEMBARGADORA FEDERAL TANIA HEINE

AGRAVANTE: COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL – CSN

ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA E OUTROS

AGRAVADO: UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL

DEC. AGRDA: R. DECISÃO DE FLS. 243/246

Ementa

AGRAVO INTERNO EM AI – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO – FINALIDADE DE EXPEDIÇÃO DA CPD-EN – SEGURO-GARANTIA JUDICIAL – CIRCULAR DA SUSEP Nº 232/2003 – NOVA MODALIDADE DE CAUÇÃO COMO FORMA DE GARANTIR A OBRIGAÇÃO – PECUNIÁRIA – POSSIBILIDADE

I – Com a edição da Circular nº 232/2003, a Superintendência de Seguros Privados (Susep) vislumbrou a possibilidade de uma nova modalidade de caução, qual seja, o Seguro-Garantia Judicial.

II – Essa nova modalidade de caução visa a substituir as tradicionais cauções e/ou depósitos a serem efetuados em Juízo com o fim de assegurar as obrigações pecuniárias que poderão ser imputadas à empresa Tomadora em função de ação judicial em que são partes Tomadora e Segurado, incluindo-se os acréscimos legais devidos, as custas judiciais e os honorários de sucumbência sem qualquer restrição.

III – Configura-se, assim, uma modalidade de garantia judicial menos onerosa, nos termos do art. 620 do CPC, e traz maior segurança também ao Juízo, uma vez que a garantia se estende por todo o prazo da demanda e o Tomador deverá estar, necessariamente, cadastrado no IRB – Brasil Resseguros S/A, cujo acionista majoritário é o Governo Federal.

IV – Agravo Interno improvido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas:

Decidem os Membros da 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Desembargadora Federal Tania Heine.

Rio de Janeiro, 14 de novembro de 2006.

TANIA HEINE

Desembargadora Federal

Relatora

(Ementa publicada no *DJU* II de 16.02.2007, p. 530).

SOLUÇÕES DE CONSULTA

RENDIMENTO PAGO A PRESTADOR DE SERVIÇO NO EXTERIOR. IRRF.

10ª REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 202, DE 29 DE NOVEMBRO DE 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

EMENTA: RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. RETENÇÃO NA FONTE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR.

Os rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos à empresa sediada no exterior, por empresa de telecomunicações brasileira, pela contra-prestação de serviços de telefonia móvel celular aos seus assinantes em trânsito no estrangeiro, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 682, I; 685, II, “a”; 689 e 690, VIII, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); e art. 7º dos Acordos para evitar a dupla tributação.

IRPF. PRECATÓRIO. CESSÃO DE DIREITO

3ª REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 25, DE 4 DE DEZEMBRO DE 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

EMENTA: Ganho de Capital. Cessão de Direitos de Créditos. Precatórios.

A cessão de direitos de créditos líquidos e certos contra a Fazenda Pública, pertencentes à pessoa física (cedente), está sujeita à apuração de ganho de capital, na forma da legislação pertinente, sobre o qual incidirá o imposto de renda à alíquota de 15% (quinze por cento).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 123; Lei nº 10.406, de 2.002 (Código Civil), arts. 286, 287, 347 e 348; Lei nº 7.713, de 1988, arts. 1º, 3º, caput e §§ 2º a 4º, e 16, caput e § 4º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, caput e §§ 1º e 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, 25 e 27.

SANDRA MARIA SOARES PONTES
Superintendente
Substituta

(Solução de consulta publicada no *DOU I* de 08.12.2006, p. 45).

RESERVA DE REAVALIAÇÃO.
INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL.
REALIZAÇÃO DO BEM.

9ª REGIÃO FISCAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 415, De 8 DE DEZEMBRO DE 2006

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: RESERVA DE REAVALIAÇÃO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. REALIZAÇÃO DO BEM.

A partir da edição da Lei nº 9.959/2000, a incorporação ao capital social da reserva de reavaliação, constituída em contrapartida à reavaliação de quaisquer bens, somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real, quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, que poderá ocorrer por alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.959/2000, art. 4º; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 35, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979, art. 1º, I; Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), arts. 434 a 436.

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSSL

EMENTA: RESERVA DE REAVALIAÇÃO. INCORPORAÇÃO AO CAPITAL SOCIAL. REALIZAÇÃO DO BEM.

A partir da edição da Lei nº 9.959/2000, a incorporação ao capital social da reserva de reavaliação, constituída em contrapartida à reavaliação de quaisquer bens, somente poderá ser computada em conta de resultado ou da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado, que poderá ocorrer por alienação, depreciação, amortização, exaustão ou baixa por perecimento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.959/2000, art. 4º; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 35, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.730/1979, art. 1º, I; Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), arts. 434 a 436.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 123; Lei nº 10.485/2002, arts. 1º e 3º, caput e § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Lei nº 10.833/2003, art. 2º, § 1º, III e IV, e art. 3º, I, "b", com a redação dada pela Lei nº 10.865/2004; Lei nº 11.033/2004, art. 17; IN SRF nº 594/2005, arts. 14, 16 e 26, § 5º, IV.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Chefe da Divisão
LEGISLAÇÃO

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 16 DE FEVEREIRO DE 2007 (*DOU DE 22/02/2007*)

ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 16 DE FEVEREIRO DE 2007

O ADVOGADO GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos I, VI, X, XI, XII, XIII e XVIII do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e o art. 3º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista o disposto no art. 28, inciso II, da referida Lei Complementar nº 73, de 1993, no art. 9º da Lei nº 10.480, de 2 de julho de 2002, no art. 38, § 1º, inciso II, da Medida

Provisória nº 2.229-43, de 6 de setembro de 2001, e no art. 17-A, inciso II, da Lei nº 9.650, de 27 de maio de 1998, Considerando o Enunciado nº 13 da Súmula da Advocacia-Geral da União, com a redação dada pelo Ato de 16 de fevereiro de 2007 (com esta publicado no Diário Oficial da União), resolve:

Art. 1º Os órgãos de representação judicial da Advocacia-Geral da União, da Procuradoria-Geral Federal e da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil e seus integrantes:

I – Não recorrerão de decisão judicial que excluir a incidência de multa fiscal sobre massa falida regida pela legislação anterior à Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005; e

II – Desistirão de recurso já interposto contra decisão de que trata o item anterior.

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º Fica revogada a Instrução Normativa nº 01, de 6 de fevereiro de 2007, publicada no Diário Oficial de 8 de fevereiro de 2007.

ÁLVARO AUGUSTO RIBEIRO COSTA

SÚMULA DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

ATO DE 16 DE FEVEREIRO DE 2007

O ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos I, VI, X, XI, XII, XIII e XVIII do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e o art. 2º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997; tendo em vista o disposto no art. 28, inciso II, da referida Lei Complementar nº 73, de 1993, no art. 9º da Lei nº 10.480, de 2 de julho de 2002, no art. 38, § 1º, inciso II, da Medida Provisória nº 2.229-43, de 6 de setembro de 2001, e no art. 17-A, inciso II, da Lei nº 9.650, de 27 de maio de 1998, em cumprimento ao disposto no art. 43, § 2º, da Lei Complementar nº 73, de 1993, e tendo em vista o art. 83, VII, da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, e o Decreto nº 6.042,

de 12 de fevereiro de 2007, que altera o art. 239, § 9º, do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, resolve:

I – O Enunciado nº 13 da Súmula da Advocacia-Geral da União passa a vigorar com a seguinte redação:

"A multa fiscal moratória, por constituir pena administrativa, não se inclui no crédito habilitado em falência regida pela legislação anterior à Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005." (NR)

II – Republicar a Consolidação dos Enunciados da Súmula da Advocacia-Geral da União de 26 de janeiro de 2007 (DOU de 30 e 31.1.2007 e de 01.2.2007), para incluir as alterações procedidas pelo Ato de 6 de fevereiro de 2007 (DOU de 8, 9 e 12.2.2007), e pelo inciso I deste Ato, na forma abaixo:

CONSOLIDAÇÃO DOS ENUNCIADOS DA SÚMULA DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO DE 16 DE FEVEREIRO DE 2007

Enunciado nº 1, de 27 de junho de 1997:

"A decisão judicial que conceder reajustes referentes à URP de abril e maio de 1988 na proporção de 7/30 (sete trinta avos) de 16,19 %, incidentes sobre a remuneração do mês de abril e, no mesmo percentual, sobre a do mês de maio, não cumulativos, não será impugnada por recurso." (REDAÇÃO ORIGINAL)

"LEGISLAÇÃO PERTINENTE: Decreto-lei nº 2.335, de 12.6.87, e Decreto-lei nº 2.425, de 7.4.88.

PRECEDENTES: Supremo Tribunal Federal – RE nº 145183-1/DF – Tribunal Pleno – (DJ 18.11.94) e RE nº 146749-5/DF – Tribunal Pleno – (DJ 18.11.94)." (REDAÇÃO ORIGINAL)

Enunciado nº 2, de 27 de agosto de 1997 (REVOGADO PELO ATO DE 26.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004)

Enunciado nº 3, de 5 de abril de 2000 (REVOGADO PELO ATO DE 26.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

Enunciado nº 4, de 5 de abril de 2000:

“Salvo para defender o seu domínio sobre imóveis que estejam afetados ao uso público federal, a União não reivindicará o domínio de terras situadas dentro dos perímetros dos antigos aldeamentos indígenas de São Miguel e de Guarulhos, localizados no Estado de São Paulo, e desistirá de reivindicações que tenham como objeto referido domínio”. (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 19.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 6, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituições de 1891 (art. 64), de 1934 (arts. 20, 21 e 129), de 1937 (arts. 36 e 37), de 1946 (arts. 34 e 35), de 1967 (arts. 4º e 5º), Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (arts. 4º e 5º) e Constituição de 1988 (art. 20); Decreto-lei nº 9.760, de 18.9.1946 (art. 1º) e Medida Provisória nº 2.180-35, de 24.8.2001 (art. 17).

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: Súmula nº 650; RE nº 219983-3/SP (Plenário). Acórdãos: RE’s nos 212251, 226683, 220491, 226601, 219542, 231646, 231839, RE nº 285098/SP, etc. (Primeira Turma); RE’s nos 219983/SP, 197628/SP, 194929/SP, 170645/SP, 179541/SP, 215760/SP, 166934/SP, 222152/SP, 209197/SP, etc. (Segunda Turma). Superior Tribunal de Justiça: RESP nº 126784/SP (Terceira Turma).

Enunciado nº 5, de 8 de março de 2001 (REVOGADO PELO ATO DE 26.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

Enunciado nº 6, de 19 de dezembro de 2001:

“A companheira ou companheiro de militar falecido após o advento da Constituição de 1988 faz jus à pensão militar, quando o beneficiário da pensão esteja designado na declaração preenchida em vida pelo contribuinte ou quando o beneficiário comprove a união estável, não afastadas situações anteriores legalmente amparadas.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 27.9.2005

– DOU DE 28, 29 E 30.9.2005. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2, DE 27.9.2005 – DOU DE 28.9.2005)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituição de 1988 (art. 226); Leis nos 3.765, de 4.5.1960, e 6.880, de 9.12.1980.

Jurisprudência: Superior Tribunal de Justiça: Acórdãos nos RESP’s nos 246244-PB, 228379-RS, 182975-RN (Quinta Turma); 161979-PE, 181801-CE, 240458-RN, 31185-MG, 477590-PE e 354424-PE (Sexta Turma).

Enunciado nº 7 de 19 de dezembro de 2001:

“A aposentadoria de servidor público tem natureza de benefício previdenciário e pode ser recebida cumulativamente com a pensão especial prevista no art. 53, inciso II, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, devida a ex-combatente (no caso de militar, desde que haja sido licenciado do serviço ativo e com isso retornado à vida civil definitivamente – art.1º da Lei nº 5.315, de 12.9.1967)”. (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 1º.8.2006 – DOU DE 2, 3 E 4.8.2006. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 1º.8.2006 – DOU DE 2.8.2006)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituição de 1988 (art. 53 do ADCT), Lei nº 5.315, de 12.9.1967, e Lei nº 8.059, de 4.7.1990.

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: Acórdãos nos RE’s 263911-7/PE, 293214/RN, 358231 e 345442 (Primeira Turma); e 236902-8/RJ (Segunda Turma).

Enunciado nº 8, de 19 de dezembro de 2001:

“O direito à pensão de ex-combatente é regido pelas normas legais em vigor à data do evento morte. Tratando-se de reversão do benefício à filha mulher, em razão do falecimento da própria mãe que a vinha recebendo, consideram-se não os preceitos em vigor quando do óbito desta última, mas do primeiro, ou seja, do ex-combatente.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 27.9.2005 – DOU DE 28, 29 E

30.9.2005. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3, DE 27.9.2005 – DOU DE 28.9.2005)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituição de 1988 (art. 53 do ADCT); Leis nos 3.765, de 4.5.1960, 4.242, de 17.7.1963, e 8.059, de 4.7.1990.

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: Mandado de Segurança nº 21707-3-DF (Tribunal Pleno). Superior Tribunal de Justiça: RESP nº 492445/RJ (Quinta Turma).

Enunciado nº 9, de 19 de dezembro de 2001 (REVOGADO PELO ATO DE 26.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 5, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

Enunciado nº 10, de 19 de abril de 2002:

“Não está sujeita a recurso a decisão judicial que entender incabível a remessa necessária nos embargos à execução de título judicial opostos pela Fazenda Pública, ressalvadas aquelas que julgarem a liquidação por arbitramento ou artigo, nas execuções de sentenças ilíquidas.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 19.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 7, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Código de Processo Civil (arts. 475, inciso I, 520, inciso V, e 585, inciso VI); Lei nº 2.770, de 4.5.56 (art. 3º, com a redação dada pela Lei nº 6.071, de 3.7.1974), e Lei nº 9.469, de 10.7.1997 (art. 10).

Jurisprudência: Superior Tribunal de Justiça: ERESP's nos 241875/SC, 258097/RS, 233630/RS e 226156-SP (Corte Especial); ERESP nº 226551/PR (Terceira Seção); RESP nº 223083/PR (Segunda Turma).

Enunciado nº 11, de 19 de abril de 2002:

“A faculdade, prevista no art. 557 do CPC, de se negar seguimento, monocraticamente, a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou dos Tribunais Superiores, alcança também a remessa

necessária.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 19.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 8, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Código de Processo Civil (arts. 475, 496 e 557).

Jurisprudência: Superior Tribunal de Justiça: ERESP nº 258881/RS (Corte Especial); RESP nº 190096/DF (Sexta Turma); RESP's nos 205342/SP e 226621/RS (Primeira Turma); RESP nº 156311/BA (Segunda Turma).

Enunciado nº 12 de 19 de abril de 2002:

“É facultado ao segurado ajuizar ação contra a instituição previdenciária perante o Juízo Federal do seu domicílio ou nas Varas Federais da capital do Estado-membro.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 19.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 9, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituição de 1988 (art. 109).

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: RE nº 285936/RS (Primeira Turma); RE nº 288271/RS, AGRGRE nº 292066 e AGRGRE nº 288271/RS (Segunda Turma); RE nº 293246/RS (Tribunal Pleno) e Súmula nº 689.

Enunciado nº 13, de 19 de abril de 2002:

“A multa fiscal moratória, por constituir pena administrativa, não se inclui no crédito habilitado em falência regida pela legislação anterior à Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 16.2.2007. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 16.2.2007)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Lei nº 11.101, de 9.2.2005 (art. 83, VII, e 192), e Decreto nº 6.042, de 12.2.2007 (altera o art. 239, § 9º, do Decreto nº 3.048, de 6.5.1999).

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: Súmula Nº 565. Superior

Tribunal de Justiça: EREsp 208107/PR (Primeira Seção); REsp 255678/SP e 312534/RS e AGREsp 422760/PR (Primeira Turma); REsp 235396/SC e 315912/RS e AGA 347496/RS (Segunda Turma).

Enunciado nº 14, de 19 de abril de 2002: *“Aplica-se apenas a taxa SELIC, em substituição à correção monetária e juros, a partir de 1º de janeiro de 1996, nas compensações ou restituições de contribuições previdenciárias.”* (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 6.2.2007 – DOU DE 8, 9 E 12.2.2007. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2, DE 6.2.2007)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Lei nº 8.212, de 24.7.1991 (art. 89), e Lei nº 9.250, de 26.12.1995 (art. 39).

Jurisprudência: Superior Tribunal de Justiça: AEREsp 199643/SP (Primeira Seção); REsp 308176/PR e 267847/SC (Primeira Turma); REsp 205092/SP, 414960/SC, 460644/SP e 246962/RS (Segunda Turma) e outros.

Enunciado nº 15, de 19 de abril de 2002: *“Da decisão judicial que restabelecer benefício previdenciário, suspenso por possível ocorrência de fraude, sem a prévia apuração em processo administrativo, não se interporá recurso.”* (REDAÇÃO ORIGINAL)

JURISPRUDÊNCIA: Superior Tribunal de Justiça: RES’s nºs 172.869-SP; 172.252-SP; 210.038-SP; 149.205-SP (Quinta Turma); RESP’s nºs: 174.435-SP; 140.766-PE (Sexta Turma).” (REDAÇÃO ORIGINAL)

Enunciado nº 16, de 19 de junho de 2002: *“O servidor estável investido em cargo público federal, em virtude de habilitação em concurso público, poderá desistir do estágio probatório a que é submetido com apoio no art. 20 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e ser reconduzido ao cargo inacumulável de que foi exonerado, a pedido.”* (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 19.7.2004 – DOU DE 26, 27 E 28.7.2004. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 10, DE 19.7.2004 – DOU DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Lei nº 8.112, de 20.12.1990 (arts. 20 e 29)

Outros: Informações nº AGU/WM-11/2002, adotadas pelo Advogado-Geral da União e encaminhadas ao Supremo Tribunal Federal com a Mensagem nº 471, de 13.6.2002, do Presidente da República.

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal – Mandados de Segurança nos 22933/DF, 23577/DF e 24271/DF (Tribunal Pleno). Superior

Tribunal de Justiça: Mandado de Segurança nº 8339/DF (Terceira Seção)

Enunciado nº 17, de 19 de junho de 2002: *“Suspensa a exigibilidade do crédito pelo parcelamento concedido, sem a exigência de garantia, esta não pode ser imposta como condição para o fornecimento da certidão positiva de débito com efeito de negativa, estando regular o parcelamento da dívida, com o cumprimento, no prazo, das obrigações assumidas pelo contribuinte.”* (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 6.2.2007 – DOU DE 8, 9 E 12.2.2007. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 03, DE 6.2.2007)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Código Tributário Nacional (arts. 205 e 206), e Lei nº 8.212, de 24.7.1991 (art. 47)

Jurisprudência: Superior Tribunal de Justiça: REsp 95889/SP, AGREsp, 247402/PR e 328804/SC (Primeira Turma); RESP 227306/SC, AGA 211251/PR, 310429/MG e 333133/SP (Segunda Turma).

Enunciado nº 18, de 19 de junho de 2002: *“Da decisão judicial que determinar a concessão de Certidão Negativa de Débito (CND), em face da inexistência de crédito tributário constituído, não se interporá recurso”* (REDAÇÃO ORIGINAL)

JURISPRUDÊNCIA: Superior Tribunal de Justiça: EREsp’s nºs 180.771/PR e 202.830/RS (Primeira Seção); AGREsp nº 303.357/RS (Primeira Turma); AGREsp nº 255.749/RS (Segunda Turma).” (REDAÇÃO ORIGINAL)

Enunciado nº 19, de 5 de dezembro de 2002 (REVOGADO PELO ATO DE 1º.8.2006)

- *DOU* DE 2, 3 E 4.8.2006. VER A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 5, DE 1º.8.2006 - *DOU* DE 2.8.2006)

Enunciado nº 20, de 27 de dezembro de 2002:

“Os servidores administrativos do Poder Judiciário e do Ministério Público da União têm direito ao percentual de 11,98%, relativo à conversão de seus vencimentos em URV, no período de abril de 1994 a dezembro de 1996 para os servidores do Poder Judiciário, e de abril de 1994 a janeiro de 2000, para os servidores do Ministério Público.” (NR) (REDAÇÃO DADA PELO ATO DE 19.7.2004 - *DOU* DE 26, 27 E 28.7.2004. VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 11, DE 19.7.2004 - *DOU* DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituição de 1988 (art. 168); Lei nº 8.880, de 27.5.1994 (art. 22 - Medidas Provisórias nos 434/94; 457/94; 482/94); Lei nº 9.421, de 24.12.1996; Lei nº 9.953, de 4.1.2000.

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: ADIMC 2321/DF e 2323/DF (Tribunal Pleno); AGRRE 262293-1/DF (Primeira Turma); AGRC 338712/DF, 353216-1/DF e 331780-2/DF, AGRRE 297804-3/RN e 300089-6/RN (Segunda Turma); RE 388508, RE 420162 e AGRRE 405078 (Decisões monocráticas).

Superior Tribunal de Justiça: RESP 203601/DF, 199307/DF e 220040/DF (Quinta Turma); RESP 236848/RN, 219702/DF, 236829/DF e 517313/PE (Sexta Turma).

Enunciado nº 21, de 19 de julho de 2004:

“Os integrantes da Carreira Policial Civil do extintos Territórios Federais têm direito às gratificações previstas no art. 4º da Lei nº 9.266, de 15 de março de 1996, concedidas igualmente aos Policiais Federais.” (VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 12, DE 23.7.2004 - *DOU* DE 26.7.2004)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Lei nº 9.266, de 15.3.1996 (art. 4º).

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal:

RE 236.089/DF e AI nº 222.118/DF. Superior Tribunal de Justiça: Mandados de Segurança nos 6.722/DF, 7.494/DF, 6.415/DF e 6.046/DF (Terceira Seção).

Enunciado nº 22, de 5 de maio de 2006:

“Não se exigirá prova de escolaridade ou habilitação legal para inscrição em concurso público destinado ao provimento de cargo público, salvo se a exigência decorrer de disposição legal ou, quando for o caso, na segunda etapa de concurso que se realize em duas etapas”. (VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 2, DE 5.5.2006 - *DOU* DE 9.5.2006)

REFERÊNCIAS:

Legislação: Constituição de 1988 (arts. 5º, XIII, e 37, I e II) e Lei nº 8.112, de 11.12.1990 (arts. 5º, IV, 7º e 11).

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal: MS nº 20.637/DF (*DJ* de 12.12.1986), ADI nº 1.188/DF (*DJ* de 20.04.1995) e ADI nº 1.040 (*DJ* de 01.04.2005) - Tribunal Pleno; RE nº 184.425/RS (*DJ* de 12.06.1998) - Segunda Turma; RMS nº 22.790/RJ (*DJ* de 12.09.1997), RE(s) nos 423.752/MG (*DJ* de 10.09.2004) e 392.976/MG (*DJ* de 08.10.2004) - Primeira Turma; e as Decisões monocráticas nos AI(s) nos 194.768/DF (*DJ* de 29.02.2000), 471.917/SP (*DJ* de 11.05.2004), 481.243/SP (*DJ* de 21.06.2004), 462.883/SP (*DJ* de 30.06.2004), 474.254/SP (*DJ* de 26.08.2004) e 485.888/SP (*DJ* de 08.09.2004).

Superior Tribunal de Justiça: Enunciado 266 da Súmula do STJ; REsp(s) nos 131.340/MG (*DJ* de 02.02.1998) e 173.699/RJ (*DJ* de 19.04.1999), AgRg no Ag nº 110.559-DF (*DJ* de 13.09.1999), RMS nº 10.764/MG (*DJ* de 04.10.1999), EDcl no AgRg no AI nº 397.762/DF (*DJ* de 04.02.2002), RMS nº 12.763/TO (*DJ* de 07.10.2002), REsp(s) nos 532.497/SP (*DJ* de 19.12.2003) e 527.560 (*DJ* de 14.06.2004) - Quinta Turma; RMS(s) nos 9.647/MG (*DJ* de 14.06.1999), 15.221/RR (*DJ* de 17.02.2003) e 11.861/TO (*DJ* de 17.05.2004) - Sexta Turma; MS(s) nos 6.200/DF (*DJ* de 28.06.1999), 6.559/DF (*DJ* de 26.06.2000), 6.855 (*DJ* de 18.09.2000), 6.867/DF (*DJ* de 18.09.2000),

6.742/DF (DJ de 26.03.2001) e 6.479/DF (DJ de 28.06.2001) – Terceira Seção.

Enunciado nº 23, de 6 de outubro de 2006:

“É facultado a autor domiciliado em cidade do interior o aforamento de ação contra a União também na sede da respectiva Seção Judiciária (capital do Estado-membro).” (VER TAMBÉM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 7, DE 6.10.2006 – DOU DE 9.10.2006)

REFERÊNCIAS:

Legislação pertinente: Constituição Federal: arts. 109, § 2º, e 110.

Jurisprudência: Supremo Tribunal Federal:

RE 233.990/RS (DJ de 1.3.2002), AgRg no RE 364.465/RS (DJ de 15.8.2003), RE 451.907/PR (DJ de 28.4.2006) e Decisão monocrática no RE 453.967/RS (DJ de 8.9.2005).

III – A Súmula da Advocacia-Geral da União tem caráter obrigatório quanto a todos os órgãos jurídicos enumerados nos arts. 2º e 17 da Lei Complementar nº 73, de 1993, nestes incluída a Procuradoria-Geral Federal.

IV – Este Ato, com a Consolidação nele contida, deve ser publicado no Diário Oficial da União, por três dias consecutivos.

ALVARO AUGUSTO RIBEIRO COSTA