

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 12 - DEZEMBRO 2006

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 Vida & Consciência

Todos os direitos desta edição reservados a

MP Editora
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 613, cj. 11
São Paulo-SP 01317-000
Tel./Fax: (11) 3171 2898
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

SUMÁRIO

AUTORES	9
ARTIGOS	11
O TRIBUTO NA FORMAÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO MODERNO	13
<i>Anderson V. Teixeira</i>	
Resumo	13
Introdução	13
1. A relação "indivíduo-coletividade-tributo" na Antigüidade	15
2. O sistema feudal de tributação (século V até século XVI)	21
3. O surgimento do Estado Moderno e suas contribuições para a "humanização" da relação "Estado-indivíduo"	23
4. A afirmação dos direitos humanos no século XX e sua influência no direito tributário	35
Considerações finais	41
Referências bibliográficas	42
IRPJ E CSLL: CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO ENTRE PROVISÕES DE DESPESAS INCORRIDAS	45
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Introdução	45
2. Despesa incorrida	46
3. Provisões	49
REGRA DE DECADÊNCIA CONTIDA NO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91	53
<i>Gustavo Froner Minatel</i>	
1. Delimitação do tema	53
2. Breve histórico das contribuições sociais no ordenamento pátrio	55
3. Âmbito de aplicação definido na interpretação sistemática do art. 45 da Lei nº 8.212/91	57
4. A "seguridade social" como sujeito ativo	58
5. A Lei Complementar nº 70/91 determina o regime jurídico a ser seguido pela Cofins	61
6. O MPF confirma o prazo de cinco anos para lançamento das contribuições sociais pela SRF	64
7. Conclusões	65

UMA NOVA PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988	67
<i>Harrison Ferreira Leite</i>	
1. Introdução	67
2. Classificação tripartite dos tributos e seu aperfeiçoamento	68
3. Classificação presente em decisão do STF	75
4. Novos critérios de classificação	80
4.1. O vínculo dos recursos arrecadados para o fim constitucionalmente previsto na norma instituidora do tributo (iii)	81
5. Conclusões	90
 DA SOLUÇÃO DO CONFLITO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS: APLICAÇÕES PRÁTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	 95
<i>Paulo Caliendo</i>	
Introdução	95
1. Do conflito entre princípios e regras	95
2. Da distinção entre princípios e regras	96
3. Exame de casos de conflito entre princípios e regras no Direito Tributário	116
4. Considerações finais	121
Referências bibliográficas	122
 CONFERÊNCIA SOBRE OS 40 ANOS DO CTN PROFERIDA NO IV SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET	 123
<i>Sacha Calmon Navarro Coêlho</i>	
1. O lançamento por homologação – Homologação expressa e tácita – Impropriedades: termos iniciais e finais para a efetivação de lançamentos de ofício e para a homologação de pagamentos antecipados	123
2. Imputação de pagamento	131
3. O sigilo fiscal tendo como destinatários da norma a Fazenda Pública e os seus agentes	139
4. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias – As contribuições especiais – A importância da base de cálculo	155
 PARECER	 165
 O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO IPI – INTELIGÊNCIA DA LEI Nº 9.779/99 EM FACE DO PRINCÍPIO – DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE TRIBUTOS EM OPERAÇÕES FINAIS IMUNES, ISENTAS OU SUJEITAS A ALÍQUOTA ZERO	 167
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	

ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR	189	TAXA DE OCUPAÇÃO DE TERRENO DA MARINHA. DÍVIDA DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO. ILEGALIDADE.	221
ICMS. LEASING INTERNACIONAL. INCIDÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE. PLENO DO STF.	189	PARCELAMENTO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 303/06. CONDIÇÃO DO PARCELAMENTO. ADESAO. FACULDADE.	223
AÇÃO RESCISÓRIA. FINSOCIAL. EMPRESA QUE COMERCIALIZAVA ENERGIA ELÉTRICA. EMPRESA MERCANTIL. PROCEDÊNCIA DA AÇÃO.	194	IMUNIDADE. RECONHECIMENTO ADMINISTRATIVO. NATUREZA DECLARATÓRIA OU CONSTITUTIVA.	225
LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. ART. 4º. PREVISÃO DE QUE O ART. 3º É MERAMENTE INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 3º. INCONSTITUCIONALIDADE.	204	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI Nº 8212/91. INAPLICABILIDADE.	226
DESPACHOS	211	EMENTAS	227
ISS. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	211	IMUNIDADE DE ENTIDADE EDUCACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LEI Nº 8212/91. REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.	227
PIS. LEI Nº 9718/98. VIOLAÇÃO AO ART. 239 DA CF. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM BASE EM OUTRO FUNDAMENTO. POSSIBILIDADE.	212	IRPJ. LEI Nº 8.541/92. ARTS. 7º, 8º, 9º, 12 E 29. LEGALIDADE DAS DEDUÇÕES PELO REGIME DE CAIXA. INDEDUTIBILIDADE DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS. TRIBUTAÇÃO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS EXCLUSIVAMENTE NO REGIME DE FONTES. PREJUÍZOS FISCAIS.	228
ITBI. ASPECTO TEMPORAL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DA TRANSMISSÃO DO IMÓVEL. REGISTRO EM CARTÓRIO.	212	STF. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9718/98. INAPLICABILIDADE ÀS LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03.	228
MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.	213	LEI Nº 9718/98. ART. 3º, § 1º. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PLENO. STF.	229
COFINS. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. LEI MATERIALMENTE ORDINÁRIA. LEI Nº 9430/96.	213	CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.	229
ISS. JUNTADA DOS COMPROVANTES DE PAGAMENTO. REQUISITO ESSENCIAL. COMPROVAÇÃO DE INTERESSE.	214	INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO DE CORRENTISTA A REQUERIMENTO DA RECEITA FEDERAL. ILEGALIDADE. ART. 38. LEI Nº 4595/64.	230
DEPÓSITO RECURSAL. MATÉRIA EM JULGAMENTO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.	217	ISSQN. SERVIÇO PRESTADO PARA EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO.	231
IPI. IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO.	217		
COFINS. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. REVOGAÇÃO. LEI Nº 9.430/96. HIERARQUIA. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 97 DA CF.	218		

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APOSEN-
TADOS. CARÁTER TRIBUTÁRIO. PREVISÃO
VIA EMENDA CONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA
DE OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.
CONSTITUCIONALIDADE. 232

FORNECIMENTO DE ÁGUA POR CONCESSIO-
NÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. ICMS. NÃO-IN-
CIDÊNCIA DO IMPOSTO. 234

EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO IMPUGNADO NA
VIA ADMINISTRATIVA. IMOBILISMO ESTATAL.
EXTINÇÃO DA RELAÇÃO PROCESSUAL. 235

ISS. EMPRESA DE AGENCIAMENTO DE MÃO-
DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.
COMISSÃO. 236

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVI-
DENCIÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 13 DA LEI
Nº 8.620/93. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO
SOMENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRA-
DAS PELO INSS. 237

ANUALIDADE DA OAB. SOCIEDADE DOS AD-
VOGADOS. LEI Nº 8.906/94. INEXIGIBILIDADE. 238

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. IN SRF Nº
38/1997. MÉTODO PRL. VEDAÇÃO. UTILIZA-
ÇÃO DO BEM IMPORTADO NA PRODUÇÃO DE
OUTRO BEM. LEGALIDADE. 239

CONSELHO EDITORIAL

André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Helenilson Cunha Pontes
Ives Gandra da Silva Martins
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) 3253 2353

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-curriculum 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. Paulista, 2202, cj. 51, Bela Vista, CEP 01310-300, 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

ANDERSON V. TEIXEIRA

Doutorando em filosofia do direito pela Università degli Studi di Firenze
Mestre em Direito do Estado pela PUC/RS
Professor dos cursos de graduação e pós-graduação da ULBRA/Torres
Advogado

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Advogado em São Paulo
Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP
Membro Benemérito da APET

GUSTAVO FRONER MINATEL

Advogado
Especialista em direito tributário pela PUC-Campinas

HARRISON FERREIRA LEITE

Professor de direito tributário da Universidade Estadual de Santa Cruz
Especialista em processo civil e em direito tributário pelo Juspodivm
Mestre em direito público pela UNIFRAN
Doutorando em direito tributário pela UFRGS
Advogado

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

PAULO A. CALIENDO V. DA SILVEIRA

Mestre em direito dos negócios e da integração pela UFRGS

Doutor em direito tributário pela PUC/SP

Professor do Mestrado da PUC/RS e da Unisinos e de diversos cursos de pós-graduação

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Advogado

Doutor em Direito Público pela UFMG

Professor Titular de Direito Tributário pela UFRJ

Juiz Federal aposentado

ARTIGOS

O TRIBUTO NA FORMAÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO MODERNO

Anderson V. Teixeira

Resumo

O artigo propõe-se a fazer uma análise histórica sobre a significância do conceito de tributo para a formação do Estado Moderno. Começando com a abordagem do tributo nos primeiros processos civilizatórios e passando pela Idade Média, o artigo demonstrará como os modelos de fiscalidade surgidos na Era Moderna contribuíram para a modificação na noção de tributo. O texto se encerra fazendo algumas considerações sobre as repercussões que a doutrina dos direitos humanos teve frente aos conceitos de tributo e de Estado.

Palavras-chave: Direito tributário, história do direito, direitos humanos.

Introdução

O curso da História resultou na consagração da idéia de que o tributo é um dever imperativo do cidadão, correspondente a uma necessidade vital do Estado, sendo que, se fosse suprimido, acarretaria na ruína das instituições públicas e dos serviços públicos – mantidos pelo Estado – e a conseqüente paralisação da vida individual.

A resistência dos povos contra a tributação é conhecida desde os primórdios da civilização humana. Ao homem sempre foi vinculada a instituição do tributo, seja como forma de desenvolvimento ou de castigo. Cesare Beccaria¹ fazia referência a uma época em que o fisco nada mais era do que um mecanismo penal, em que

1. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Hemus, 1974. p. 19-21.

os crimes dos seus súditos eram pagos com excessivos castigos pecuniários. Assim, desde a mais remota Antigüidade, o tributo é uma manifestação do poder político do Estado, visto que, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas e administrativa, o Estado exerce também a atividade financeira, visando à obtenção de meios necessários para o desempenho de suas necessidades.

Quando a caça era uma condição básica de sobrevivência, ariscava-se a vida para obter o alimento. Com o passar dos tempos, os mais fortes e habilidosos dominaram os melhores lugares para caça, sendo que os mais fracos e menos numerosos tinham de lhes oferecer parte da presa para poder continuar caçando naquelas terras: era o tributo que nascia na sua forma mais violenta.

As guerras eram geralmente destinadas a conquistar e submeter povos, os quais eram forçados a uma série de ônus, como trabalhos forçados e pagar tributos excessivos. Roma, por exemplo, impôs aos povos vencidos uma pesada tributação, ao mesmo tempo em que não exigia tributos com o mesmo peso dos cidadãos nascidos em seu território. Era uma maneira injusta de discriminação, em que dos vencidos se exigia um pesado ônus em favor dos vencedores. Entretanto, esses tributos arrecadados não se revertiam em obras sociais ou serviços para o povo; pelo contrário, eram usados para esplendor de Roma ou para material bélico, como fonte de recursos para novas guerras.

As principais revoluções, que resultaram em grandes mudanças sociais, surgiam principalmente da insatisfação dos povos quanto à imposição de impostos injustos. A Revolução Francesa é um exemplo dessa insatisfação, pois entre suas causas principais podemos encontrar a reação popular contra os excessos e arbítrios da tributação.

O passar dos séculos e a eclosão de novas revoluções influenciaram na disciplina da obtenção da receita tributária, através de normas e princípios próprios do direito tributário, da criação de limitações ao poder de tributar e, sobretudo, da influência dos direitos humanos no direito tributário, culminando num processo de “humanização” do instituto milenar chamado tributo.

1. A relação “indivíduo–coletividade–tributo” na Antigüidade

Os três modelos de fiscalidade que serão abordados no presente capítulo – egípcio, grego e romano – correspondem a três das primeiras civilizações humanas organizadas. Ainda que tenham existido outras antes (como os mesopotâmios e os fenícios, por exemplo), as civilizações aqui adotadas foram as que mais contribuíram para a formação de institutos de direito tributário que vieram a ser consagrados com o tempo e se tornaram indispensáveis para o atual modelo de Estado-nação.

Isto posto, resta-nos, antes de examiná-las isoladamente, ressaltar uma questão ontológica que caracteriza qualquer sistema de fiscalidade estatal.

Pensadores como Hobbes² e Locke versaram com muita propriedade sobre a relação entre homens sem a existência de um ente superior, ou seja, sem uma sociedade civilmente organizada. Suas conclusões marcaram a filosofia política e a ética, sendo que resta pacífico, atualmente, que a existência de um Estado organizado é uma necessidade primordial para que o homem possa desenvolver suas potencialidades naturais ao máximo que lhe for possível.

De outra sorte, encontra-se a figura do Estado e sua relação consigo próprio, com os meios de manter sua existência e, sobretudo, eficiência. Aqui entra em cena o instituto do tributo, como elemento mantenedor da atividade estatal. Aquela relação indivíduo-indivíduo

-
2. “Torna-se manifesto que, durante o tempo em que os homens vivem sem um poder sobre eles capaz de os manter a todos em respeito, eles se encontram naquela condição a que se chama guerra. Uma guerra que é de todos os homens contra todos os homens. A guerra não consiste apenas na batalha, ou no ato de lutar, mas naquele lapso de tempo durante o qual a vontade de travar batalha é suficientemente conhecida. Daí a noção de tempo ser levado em conta quanto à noção de guerra, do mesmo modo que quanto à natureza do clima. Tal como a natureza do mau tempo não consiste em dois ou três chuviscos, mas numa tendência para chover que dura vários dias seguidos, também a natureza da guerra não consiste na luta real, mas na conhecida disposição para tal, durante todo o tempo em que não há garantia de não haver beligerância. Todo o tempo restante é de paz” (*Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 98).

demonstrou-se insustentável, de modo que surgiu a relação indivíduo-Estado. Porém, esta depende de algo essencial para que possa se realizar factualmente: meios capazes de manter o Estado independentemente das vontades e disponibilidades pessoais dos indivíduos. Em outras palavras, requer que a relação indivíduo-Estado seja remontada nos termos de indivíduo-tributo-Estado, para que o Estado adquira meios de se sustentar sem precisar se valer da disponibilidade voluntária dos seus cidadãos, o que implicaria numa flagrante parcialidade em benefício dos mais poderosos e em detrimento dos menos favorecidos.

Antes de adentrarmos a análise de cada modelo, faz-se mister relemburar a distinção – que será aqui usada, corriqueira na doutrina – entre imposto diretos e indiretos: estes são cobrados sobre serviços e bens consumíveis e aqueles, com base em direitos reais e pessoais, ou seja, assentados sobre propriedade ou pessoas.

1.1. Modelo egípcio

A civilização egípcia desenvolveu uma organização fiscal muito evoluída para a época, mas o fato de existirem diversas e imprecisas fontes a respeito do tema torna difícil a tarefa de compreender o sistema detalhadamente. Inobstante esta dificuldade, algumas linhas gerais podem ser percebidas.

As receitas do Estado eram variadas e não constituíam um padrão único de fiscalidade, por causa da justaposição de instituições e de muitas modalidades faraônicas de tributação, o que dava ao Faraó a liberdade de instituir diversos tributos. Longe de constituir uma teoria total, o sistema tributário egípcio foi organizado de acordo com exigências circunstanciais e adaptado de maneira eminentemente pragmática ao momento. O sistema não era plenamente satisfatório, mas demonstra ter tido capacidade para tanto. Entretanto, as muitas guerras externas, as competições e revoltas internas levavam o Estado a uma instabilidade constante e a períodos de enfraquecimento ocorridos em dados momentos históricos, o que acarretava, por consequência, reflexos no sistema tributário.

Quando o Estado se encontrava muito abatido por guerras, os Faraós tratavam de incentivar a produção agrícola, por intermédio de anistias, reduções e, até mesmo, corte de impostos.

Os principais impostos eram os seguintes:

- sobre as fazendas: vinculava a produção dos fazendeiros ao Estado através de um contrato que aqueles faziam com este, onde constava que a proteção por parte do Faraó seria oferecida como resultado do pagamento do imposto, o que se dava *in natura*;

- sobre as terras: havia uma distinção entre os impostos sobre terras para moradia e sobre terras férteis usadas para o cultivo. Este era muito mais oneroso para o fazendeiro do que aquele para o proprietário da casa;

- sobre pessoas: não se constituía em modalidade de tributo muito desenvolvida. Dava-se, usualmente, no modo de taxas para o acesso aos bens públicos, como canais ou diques, ou ainda através de impostos especiais para a irrigação nas épocas de cultivo.

Ainda podemos encontrar tributos como: taxa para o exercício de determinadas atividades comerciais; a chamada “taxa do décimo sexto” no produto dos vinhedos e dos pomares; contribuição para a manutenção das represas e para a operação dos banheiros públicos; o imposto de transferência de propriedade; contribuição para a manutenção da força policial e para a remuneração dos “médicos públicos”; taxa para a produção de determinados tipos de produtos (cera, mel, seda, etc.); taxa aduaneira para cruzar as fronteiras do Egito e de suas regiões conquistadas.

1.2. Modelo grego

A civilização helênica possuía a característica de existir na forma de vários pequenos Estados, não importando quantas fossem as cidades que, inspiradas e unidas por um mesmo paradigma moral, constituíam uma unidade étnica. Inobstante o fato de as constituições (*politeia*) de tais cidades-estados (*polis*) apresentarem caracteres diferentes – e até eventuais disputas políticas, como as ocorridas entre Esparta e Atenas –, é necessário ressaltar que o

ponto em comum que as unia reside na mesma idéia de civilização compartilhada por todos.

Esta unidade em expansão, que atingiu o auge no século V a.C. (o século de Péricles), irradiou-se do mar Egeu para a Ásia Menor, ganhou pelo outro lado o mar Jônio para estabelecer-se na Itália meridional e na Sicília, alastrou-se pela África do Norte, descendo até o Senegal, conquistou a Espanha e chegou até a Escócia, tendo perdido suas forças somente com a ascensão do Império Romano.

Dentre todas as civilizações que habitaram a Terra, a grega foi uma das mais desenvolvidas e com maior capacidade de auto-gestão. Em Atenas, assim como em outras cidades-estados, havia um órgão próprio para administrar as finanças da *polis*, sendo responsável pelas despesas desta com seus gastos ordinários com o funcionalismo, com a proteção da cidade, com a construção de estradas e obras públicas, com a assistência pública aos enfermos e feridos em guerras e com o estímulo às ciências e às artes.

Para contingenciar tais despesas, a *polis* fazia assentar sua receita em bases equânimes, na forma de impostos sobre estrangeiros, custas judiciárias, direitos alfandegários e renda de bens, cuja tributação era administrada e racionalmente fiscalizada por técnicos em aritmética aplicada, arrecada por coletores privados a serviço do erário.

Por mais insignificante que fosse a parcela arrecadada, seria objeto de prestação de contas ao povo, o mesmo ocorrendo quanto às despesas autorizadas pelo órgão responsável pelas finanças, através de extratos expostos nas cúrias, decúrias e tribos.

O *éisfora* correspondia a um verdadeiro imposto sobre a renda, pois incidia sobre o capital latifundiário e era baseado na divisão de classes iniciada por Sólon (594 a.C.). Para isso, havia uma organização cadastral que propiciava ao fisco conhecer os rendimentos de cada cidadão, aos quais era aplicada uma taxa fixa, sendo de um quinto o gravame mais elevado.

Toda a filosofia desenvolvida na época consagrava a idéia de que aqueles que possuem mais bens devem contribuir de forma mais acentuada com a *polis*, pois a magnanimidade era uma virtude do

cidadão grego. Assim, o fato de ser um grande contribuinte implicava em ser considerado um bom cidadão.³

1.3. Modelo romano

Devido à sua índole expansionista, Roma foi sempre um Estado agrário, fazendo com que a necessidade por terras fosse uma constante em toda a Antigüidade. Grande parte dos territórios conquistados passa a integrar o patrimônio público, através da simples posse (*occupatio*) ou de administração (*ager vectigalis*). Disto decorre que, impedidos os membros das famílias senatoriais de toda a intervenção nos negócios mercantis, por constituírem profissão desprezível, a opção que se abria aos patrícios mais ricos era instituir *peculium* em favor de terceiro, geralmente um escravo ou um liberto, ou então investir seus haveres em propriedades rústicas, onde as dificuldades de exploração de qualquer atividade seriam em maior número.

Portanto, o ápice do desenvolvimento de Roma, com Augusto, encontrou a terra como principal fonte de receita do Fisco romano, mantendo o *vectigal* como o mais antigo e significativo convergente do erário, exigível pelo desfrute dos terrenos romanos (*ager publicus*).

Nas províncias de Roma, toda a terra era tributada por *stipendium*, modalidade de *vectigal*, diferente deste pelo fato de que sua exigência não decorria do desfrute (tal como ocorria no direito privado), mas como imperativo de direito público, uma vez que o solo era considerado propriedade do povo romano. O *stipendium* era devido em dinheiro ou em espécie, apresentando-se em caráter proporcional de dízimo (*tributum soli*) ou na forma de imposto patrimonial ou territorial fixo (*tributum capitis*). Para atender às necessidades não cobertas pelo *vectigal* e posteriormente

3. "Ele é também da espécie daqueles que conferem benefícios e constroem-se por recebê-los, pois o primeiro caso é próprio do homem superior, e o segundo, do homem inferior" (ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 92).

pelo *stipendium*, os romanos aplicavam uma contribuição quinqüenal (*lustralis collatio*), equivalência do *éisfora* grego, imposto graduado sobre o patrimônio, determinado pelo Senado e incidente sobre todo o povo segundo seus haveres registrados no censo. Daí sua também designação de *tributum ex censu*.

Considerando que na concepção antiga o imposto direto era indigno às pessoas livres, torna-se razoável compreender que o *tributum ex censu* ocupava lugar extraordinário como receita fiscal, revestindo-se na figura não de imposto, mas de empréstimo compulsório ou dívida restituível, pois os valores deveriam retornar ao contribuinte assim que o erário permitisse.

Os romanos viam nos impostos indiretos a única prática fiscal compatível com a liberdade civil e tradicionalmente conheceram o imposto anonário (*portorium*), gravando genericamente os produtos que transitassem nos vários pontos aduaneiros das fronteiras e dentro do próprio Império.

Otávio Augusto, ao promover uma reforma administrativa profunda, inclusive no campo tributário, subsidiou-se fartamente nos impostos indiretos, buscando outras fontes de incidência para os seus ingressos. Deste modo, tributou as heranças (*vicesima hereditatum*), as mercadorias compradas ou arrematadas em geral (*centesima rerum venalium*) e a venda de escravos (*quinta et vicesima venalium mancipiorum*), sem embargo de que, quanto à venda de escravos, já existia desde 375 a.C. o tributo sobre as manumissões (5% sobre o valor dos escravos alforriados – *vicesima libertatis*).

Durante todo o Império e a própria República, é possível encontrar impostos completamente destituídos de consideração pelo indivíduo, ou seja, pelo componente humano da relação tributária; decretavam impostos sobre os pobres, sobre as mulheres separadas ou divorciadas, sobre os celibatários, sobre os escravos, sobre o casamento e, até mesmo, numa espécie de ápice do absurdo tributário, o Imperador Vespasiano instituiu imposto sobre a urina.⁴

4. FERREIRA, Benedito. *A História da Tributação no Brasil*. Brasília, 1986, p. 16.

Com o desenvolvimento do aparato burocrático que foi sendo formado em torno do Império Romano, a gradação dos tributos e a própria existência de muitos variou de um momento histórico para o outro. Porém, o Império Romano não legou um sistema tributário característico, uniforme e onipresente durante toda a história, sendo que os sistemas que existiram eram, em absoluto, incongruentes com os que foram surgindo no período do Estado Moderno, constituindo-se em meras formas de captação de riquezas para o Império.

2. O sistema feudal de tributação (século V até século XVI)

A sociedade das idades feudais clássicas era fortemente hierarquizada e com poucas, ou inexistentes, possibilidades de modificação do *status* social. Pode-se dizer que as principais figuras da sociedade eram: o senhorio (dono da propriedade e autoridade máxima, que recebeu a terra do rei, através do contrato de vassalagem, sendo quase totalmente independente em relação ao poder real), os camponeses, os soldados do exército e os membros do clero. Característica fundamental era o fato de centralizar em mãos “privadas” um poder “público”, conseqüência direta da dissolução do Império Carolíngio, quando houve entrega do poder público para vários indivíduos que vieram a exercer o poder, que anteriormente pertencia ao Império. Toda organização estatal desapareceu. Ao mesmo tempo, assistiu-se a uma decadência religiosa e cultural.

Existia a noção de que os trabalhos realizados por cada classe, ainda que feitos separadamente, produziam efeitos nas demais. Imaginava-se que estas ordens encontravam-se determinadas desde sempre por Deus, sendo que a Sua vontade fez-se na Criação e o resultado deveria eternizar-se. Percebe-se que os burgueses não tinham lugar nesta visão de mundo, mas, com o passar do tempo, a burguesia passou a atuar junto ao senhorio, seja emprestando-lhe fundos ou exercendo atividades em conjunto.

Elemento indispensável no feudalismo é o senhorio, que se constituía em centro de uma organização social, política, econômica

e militar, cujo poder transmitia-se hereditariamente. O poder econômico da nobreza baseava-se no controle que o senhorio detinha sobre grandes territórios e sobre um vasto número de servos, formando os componentes básicos para o trabalho agrário: terra e mão-de-obra. O poder político e militar também era decorrência do controle que o senhorio exercia sobre soldados-livres⁵, ou seja, homens que combatiam em nome do senhorio e recebiam a proteção e os prêmios que este retribuía. O cavaleiro, ou combatente, gozava do mais alto *status* perante o senhorio, uma vez que a segurança do feudo e as possibilidades de conquistas passavam, obrigatoriamente, pela força das suas armas.

Esta forma de organização social desenvolveu-se na França, do século IV ao XII, e na Alemanha somente a partir de 1100 d.C.; porém, na Inglaterra e na Itália nunca se firmou por completo. O fato deste feudalismo centralizado não ter se desenvolvido nas demais áreas da Europa não significa que nunca existiu feudalismo em tais regiões, mas que uma diferente configuração da organização feudal do poder militar, da economia e da política deu-se nas demais regiões. A hereditariedade pode ser tida como o único elemento presente em praticamente todos os sistemas feudais da Europa até o século XIII.

Decorrência direta do poder público centralizado nas mãos do senhorio é a prerrogativa que cabe a este de instituir tributos para a manutenção do feudo. Os sistemas tributários não eram uniformes, uma vez que não existia uma integração entre os feudos e as modalidades de tributos, sendo que a intensidade destes variava muito de feudo para feudo.

Como detentor da mão-de-obra e da propriedade, o senhorio poderia descontar diretamente da produção aquilo que entendesse lhe ser “de direito”, ou cobrar dos súditos impostos e taxas decorrentes de determinada ação (taxa para adentrar o território, imposto sobre

5. Na Alemanha, na Lotaríngia, no Berry, na bacia parisiense, entre outros, existiam cavaleiros servos, os quais encontravam-se submetidos ao poder do senhorio em virtude de conquista em guerra ou dívida (FOURQUIN, Guy. *Seigneurie et féodalité au moyen âge*. Paris: Presses Universitaires de France, 1970. p. 77.

a produção, por exemplo). Denota-se, pois, que o poder tributante do senhorio era arbitrário e discricionário.

Neste período, considerado a *noite mais longa que a Humanidade já viveu*⁶, o direito sofreu um retrocesso violento. As instituições de direito processual, que estavam, até então, bastante desenvolvidas pelo direito romano, foram substituídas por ordálios e outros procedimentos desprovidos de qualquer racionalidade, vinculados apenas às crenças metafísicas locais, ocasionando uma vinculação entre direito e religião, e entre direito e costume. No momento de exercer o poder tributante, é fácil perceber como as práticas eram assistemáticas, retrógradas, incongruentes, destituídas de racionalidade e com princípios axiológicos orientadores voltados para a satisfação da Igreja e do senhorio.

3. O surgimento do Estado Moderno e suas contribuições para a “humanização” da relação “Estado-indivíduo”

Com o declínio do feudalismo, o surgimento do Estado Moderno trouxe consigo inovações de ordem política, social, econômica e financeira, sendo que esta dá origem ao chamado Estado Financeiro, ou seja, corresponde à dimensão das atividades públicas que irão compor e estruturar o erário público.

A figura do Estado financeiro pode ser dividida em Estado patrimonial, Estado polícia e Estado fiscal. No entanto, seu traço primordial reside no conflito entre liberdade individual e necessidade estatal, numa incessante disputa entre súditos e soberano.

3.1. O Estado patrimonial

O Estado patrimonial iniciou-se com o colapso do sistema feudal e desenvolveu-se até o advento do Absolutismo Esclarecido,

6. CANTOR, Norman F. *The Civilization of Middle Ages*. Nova Iorque: Harper Collins, 1993. p. 68.

no período entre o fim do século XVI e o início do século XVIII. Possuía duas vertentes básicas: (a) a inglesa e a holandesa, em que emergem os interesses da burguesia e não predominam os interesses estatais; e (b) a corrente que se estendeu pela França, Alemanha, Áustria, Espanha e Portugal, na qual o corporativismo e o monopólio estatal predominavam. Organizar um Estado capaz de se auto-sustentar em tempos de guerra era o objetivo principal do Estado patrimonial, porém este também possuía uma dimensão política, econômica, social, religiosa e, mormente, financeira.

A dimensão financeira do Estado patrimonial consiste em basear-se nas rendas e no patrimônio do príncipe, sendo que apenas em casos extraordinários buscava recursos em fontes extras. A fazenda pública e a fazenda do príncipe se confundiam de tal modo que o sistema ainda se assemelhava muito ao feudalismo. O sistema era caótico e profundamente injusto, pois a nobreza e o clero estavam imunes aos tributos, recaindo estes somente sobre os pobres.

No período inicial do Estado patrimonial, a liberdade caracterizava-se por ser corporativa ou estamental. Dava-se através da conquista de liberdade, por parte de estamentos, frente ao poder fiscal do rei. Era uma forma de liberdade privada – ao contrário das liberdades públicas do liberalismo – pois somente a realeza, a Igreja e o senhorio conquistavam-na, adquirindo privilégios fiscais e tornando-se imunes face à tributação. Além disso, não se submetiam hierarquicamente ao rei e auxiliavam-no no exercício da fiscalidade, atuando como fontes periféricas de normatividade. Com isso, recaía sobre os pobres a obrigação de pagar tributos.

A liberdade estamental era uma forma de criar limitações ao poder tributante do rei e, ao mesmo tempo, delimitá-lo em sua esfera de abrangência. O contrato de soberania e o contrato fiscal consistiam nas duas formas de composição dos interesses da realeza e do senhorio, consagrando, assim, a liberdade estamental. O consentimento das forças sociais e a necessidade de limitação ao poder tributante do rei produziram instrumentos jurídicos, como a Magna Carta de 1215, que foi uma forma encontrada pelos barões ingleses de reagir às arbitrariedades que o rei João Sem Terra cometia na

cobrança de tributos.⁷ Na França, Dinamarca e Bélgica, ainda no mesmo século, deu-se a criação de instrumentos semelhantes destinados a garantir limitações ao exercício da tributação por parte dos reis.

De outra sorte, a idéia de Razão de Estado consistia numa forma de restrição à liberdade estamental em benefício do absolutismo monárquico, visto que consagrava ao príncipe o direito de tributar de acordo com as suas necessidades. Porém, a idéia foi adotada somente na França e em algumas cidades italianas, nos moldes de Jean Bodin e Maquiavel.

Em relação ao feudalismo, a mudança principal reside no fato de que o poder de exigir tributos transfere-se do senhorio para o rei, mas aquele, juntamente com a Igreja, auxiliava este na cobrança de alguns tributos sobre rendas e patrimônio. Deste modo, na Itália, na Espanha, na Alemanha e em Portugal, surge uma fiscalidade tripartida entre o rei, o senhorio e a Igreja. Apenas onde o poder do senhorio era historicamente fraco, como na Inglaterra, Holanda e França, a fiscalidade deu-se de modo bipartido entre rei e Igreja. A relação entre as partes tinha seu funcionamento baseado na distinção entre *suma potestas*, ou soberania, que era exercida pelo rei, e *jurisdictio*, que podia ser exercida tanto pelo senhorio quanto pela Igreja.

A fiscalidade do rei operava-se pela prerrogativa exclusiva que este possuía de instituir tributos. No entanto, não passou a ingressar na esfera da publicidade, pois continuava sendo apropriado de forma privada. Nos casos de necessidade em que fossem insuficientes

7. "Na Inglaterra, a supremacia do rei sobre os barões feudais, reforçada durante todo o século XII, enfraqueceu-se no início do reinado de João Sem Terra, a partir da abertura de uma disputa com um rival pelo trono e o ataque vitorioso das forças do rei francês, Filipe Augusto, contra o ducado da Normandia, pertencente ao monarca inglês por herança dinástica (a família Plantagenet). Tais eventos levaram o rei da Inglaterra a aumentar as exações fiscais contra os barões, para o financiamento de suas campanhas bélicas. Diante dessa pressão tributária, a nobreza passou a exigir periodicamente, como condição para o pagamento dos impostos, o reconhecimento formal de seus direitos" (COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 71).

os recursos do monarca, este fazia requisições aos súditos, de natureza contraprestacional, para que pudesse satisfazer as carências do Estado.

Essa confusão entre o que era público e o que era privado produzia reflexos na rendas patrimoniais e extrapatrimoniais, tornando-as indistintas, assim como a fazenda do rei e a fazenda do Estado. O tributo tinha como função manter o bem-estar público e pagar as próprias despesas do rei. Os ingressos públicos e privados, tributários e dominiais, respectivamente, fundem-se, transformando a fazenda do rei e a fazenda do Estado em uma única instituição, tanto que a riqueza econômica do Estado não se fundava na riqueza da nação, mas na do rei. O rei deveria ser rico e o súdito, pobre, pois a pobreza era considerada uma virtude que levaria à salvação, enquanto a riqueza do rei demonstrava ser o Estado forte para enfrentar guerras e combater os males internos que afligiam os súditos, como a miséria e as doenças.

Consequência direta desse pensamento que vê na pobreza uma forma de salvação é a proibição do luxo, que prevaleceu em toda Europa e nas colônias de seus Estados, até extinguir-se no fim do século XVIII e início do século XIX. Nem mesmo a nobreza escapava deste espírito franciscano, que apenas não atingia a Igreja, pois o luxo nesta representava o esplendor da existência divina. De resto, tudo que não fosse simples e humilde ofendia a Deus. Somente o necessário e o útil poderiam ser utilizados pela nobreza, pelo senhorio e pelos súditos; as volúpias supérfluas fariam nascer o pecado. Foi preciso o mercantilismo desenvolver-se para que a proibição do luxo cedesse espaço a novas formas de pensar, menos influenciadas pelo franciscanismo.

A fiscalidade da Igreja, nos Estados patrimoniais, dava-se através da cobrança de dízimos eclesiásticos e de rendas dominiais. O “Dízimo de Deus”, instituído no século XVI pelo papa João XXII, chegou a ser cobrado diretamente pelo rei, como em Portugal. Incidia sobre todos os bens produzidos e todas as rendas percebidas, pois decorria de uma noção de que “de tudo que se produz com

justiça deve-se pagar o dízimo”.⁸ Característica marcante da Igreja – que continua até os dias atuais na maioria dos Estados ocidentais – é a imunidade tributária absoluta que os seus bens gozavam; era uma forma de “recompensar” a Igreja pela proteção divina que oferecia ao Estado, além de colaborar com este no exercício da fiscalidade.

De outra sorte, atuando subsidiariamente, o senhorio mantinha uma parcela da fiscalidade juntamente com seus direitos dominiais, face à tradição herdada do feudalismo. No entanto, o poder fiscal da nobreza diminuiu rapidamente em países como a França, sendo que veio a se extinguir no final do século XVIII. Mas, durante o Estado patrimonial, a nobreza continuou a gozar de sua imunidade tributária, pois se entendia que o povo deveria contribuir com seus bens e a nobreza com seu sangue.

Não só imunidades tributárias possuíam a Igreja e a nobreza. Também existiam os privilégios dados pelo rei, como pensões e a renúncia, por parte do rei, ao direito de impor tributos indiretos, visto que as imunidades baseavam-se apenas em tributos diretos.

A classe dos pobres não possuía imunidade tributária. Independentemente dos seus recursos restritos, os pobres eram vítimas de uma estrutura tributária fundada na injustiça social, na restrição à liberdade individual e na ofensa à dignidade humana. Apenas com o advento do princípio da proporcionalidade é que foi instrumentalizada a idéia de justiça comutativa: a intensidade do tributo deveria ser proporcional às disponibilidades financeiras que o indivíduo possuía.

Prática corrente no Estado patrimonial é o confisco. Por terem como legado o pecado de Judas, os judeus tinham seus bens confiscados em muitos locais, como Portugal, por exemplo. O confisco podia ser uma forma de arrecadar rapidamente recursos para guerras ou como forma de castigo e repressão, não só para os judeus, mas também para outros pecadores e infiéis.

8. TORRES, Ricardo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 31.

3.2. O Estado polícia

No início do século XVIII, o Estado patrimonial transmuta-se no Estado polícia, sendo visto, inicialmente, na Alemanha e na Áustria. Desenvolve-se, também, na Itália, Espanha e Portugal, mas não alcança a Inglaterra, nem Holanda e França, além de algumas cidades italianas, pois nestes locais a influência da classe burguesa começava a sobressair.

O Estado polícia assume as características do Absolutismo Esclarecido ou Despotismo Iluminado, ou seja, modernizador, centralizador, intervencionista, paternalista e estipulador do comércio. A administração pública passa a ser centralizada e burocrática, o que faz da tributação uma atividade não mais esporádica, mas periódica e destinada a atender às finalidades públicas. Exemplo desta centralização do poder de tributar vê-se em Portugal, onde é criado, no ano de 1761, o Erário Real, que acumula com exclusividade as funções de guardar o produto da arrecadação, fiscalizar o recolhimento dos tributos e julgar as causas de ordem fiscal.

Com isso, percebe-se que a separação entre o público e o privado começa a tomar nitidez, mas ainda não é total; as rendas patrimoniais do príncipe e o produto da tributação continuam sendo quase indistintas, uma vez que as necessidades do rei são maiores e os súditos devem pagar mais para que o Estado possa oferecer uma condição de bem-estar social para todos. Agora o rei não pede mais autorização às cortes para instituir um tributo, ele simplesmente o faz, amparado na idéia de Razão de Estado. Assim, as liberdades individuais enfraquecem-se e o poder real afeiçoa-se como absoluto.

O conceito de Razão de Estado adotado no Estado polícia é semelhante ao do Estado patrimonial, cuja teorização foi feita, principalmente, por Jean Bodin e Maquiavel. Trata-se, no Estado polícia, de um argumento que o rei levantava quando precisava justificar a necessidade da instituição de algum tributo, este que, ao invés de destinar-se à satisfação das necessidades pessoais do rei, deveria ter como finalidade o bem do Estado. Porém, no Estado patrimonial o rei não precisava distinguir entre suas necessidades pessoais e as

do Estado, já que ambas se confundiam. Detalhe interessante diz respeito à relação entre tributo e direito natural; a idéia de Razão de Estado deveria ser levantada como motivo para a criação de qualquer tributo, pois se entendia ser legítimo que todos pagassem por um direito natural que o rei tem de cobrar impostos.⁹

A influência do Estado na atividade mercantil também se modifica. O erário público passa a financiar o desenvolvimento da agricultura e, sobretudo, das empresas, para que estas fabriquem armamentos, pólvora, pano, vestimentas e outros utensílios de utilidade para o Estado.

No Estado polícia, o poder do rei ainda dividia a fiscalidade com a nobreza e a Igreja. Entretanto, a maior centralização de poder no rei transforma as outras instituições em poderes subsidiários e periféricos no exercício da fiscalidade.

A fiscalidade do rei, no período do Absolutismo Esclarecido, representa o aperfeiçoamento da administração das receitas tributárias, em especial, na distinção entre a fazenda do príncipe e a fazenda pública, ou seja, entre as rendas provenientes de ingressos dominiais e as decorrentes de arrecadação tributária.

Neste período dá-se, também, um acréscimo acentuado nas receitas tributárias provenientes dos monopólios estatais. Embora estivesse já se esboçando uma distinção entre privado e público, o tributo não ingressa na esfera da publicidade e continua a ser apropriado de forma privada, o que conserva a sua natureza contraprestacional fundada na idéia de pagamento por um benefício a ser recebido do Estado; os homens pagavam pela proteção, defesa dos bens e da saúde próprios e das suas famílias, uma vez que era considerado natural que aquele que distribui os bens e mantém a segurança de todos e a ordem social recebesse uma contraprestação dos súditos pela sua atividade em benefício do bem-estar público.

Durante o Estado polícia, a liberdade do rei é relativa, pois convive com a liberdade estamental exercida pela nobreza e pela Igreja. A centralização do poder tributante no monarca não foi

9. *Idem*, p. 65.

suficiente para extinguir a fiscalidade periférica exercida pela nobreza e pela Igreja. As imunidades e privilégios destas duas instituições constituem-se em limitações ao poder real. No entanto, o Despotismo Esclarecido inicia um processo de incentivo ao crescimento econômico, que passa a contestar questões como a pobreza e as imunidades e privilégios que nobreza e Igreja conservavam.

A fiscalidade da Igreja passa por um período de contestações em grande parte da Europa e nas colônias dos países desta. Até mesmo a figura dos dizimos sofreu abalos ao ser questionada em sua legitimidade, chegando a ser extinta em muitos países, como na Áustria e na França, em 1789. O caráter absoluto da imunidade da Igreja também é atacado, tanto que em muitos países, como Portugal e Brasil, baixaram-se leis extinguindo a jurisdição da Igreja, proibindo os testamentos em favor da alma, controlando a destinação dos dizimos e todas as atividades da Igreja que tivessem ligação com o Estado.

Devido às influências do Iluminismo, a moral deixa de se preocupar com a salvação e volta os olhos para a felicidade do Estado e dos indivíduos. A pobreza – considerada virtude pela filosofia franciscana – passa a ser combatida pelo Estado, pois, no Estado polícia, a felicidade do Estado não pode coincidir com a pobreza dos seus súditos. A proibição do luxo continua no Absolutismo Esclarecido; porém, países que não adotaram o intervencionismo e que já caminhavam para a industrialização, como França e Inglaterra, permitiram e incentivaram a produção e a importação de produtos de luxo, pois sobre estes também recaíam impostos.

Já foi dito aqui que no Estado patrimonial o pobre também pagava impostos e os ricos – face ao princípio da proporcionalidade e à idéia de assistência social da Igreja e dos católicos aos pobres – contribuíam com intensidade maior. No Estado polícia, tais concepções são alteradas, procurando amenizar a tributação sobre os pobres e transferir para o Estado a tarefa de protegê-los com maior eficiência.

A fiscalidade do senhorio fica deveras prejudicada ao ter sua jurisdição extinta. A publicização dos forais, ocorrida neste período,

impôs sérias limitações ao poder de tributar, que agora deveria submeter-se à capacidade contributiva do súdito, à proporcionalidade e outras limitações.

3.3. O Estado fiscal

O processo histórico de ascensão do liberalismo político e do capitalismo frente ao absolutismo monárquico e ao mercantilismo fez com que o Estado polícia cedesse espaço para o Estado fiscal.

O modelo de fiscalidade adotado pelo Estado fiscal é caracterizado, sobretudo, pela consagração do Estado de Direito, onde as receitas públicas passam a ser oriundas de empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e de tributos norteados por princípios fundamentais decorrentes da influência das idéias iluministas no direito tributário. Procedeu-se à nítida separação entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe¹⁰, entre política e economia.

Resta fortalecida a burocracia fiscal, pois o capitalismo resolveu a crise financeira dos Estados ao garantir os empréstimos com a receita de impostos e permitiu um acentuado aumento da arrecadação na quase totalidade dos Estados capitalistas; além disso, o capitalismo foi responsável pela extinção de muitos dos privilégios e imunidades do antigo regime, seja pela reforma dos sistemas tributários ou pelo suporte ao desenvolvimento de novos instrumentos jurídicos, como as sociedades anônimas e diversas modalidades de contratos nominados que passaram a servir de base para a instituição de novos tributos.

Com o Estado fiscal, a publicidade deu ao homem maior grau de liberdade, permitindo o desenvolvimento de iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços, enfim, de todo o contexto econômico em que o Estado encontra-se inserido. Diferença primordial entre o Estado patrimonial (inclusive

10. Exemplos dessa cisão vêm-se nas Constituições de Portugal (1822) e do Brasil (1824), a qual, nos seus arts. 115 e 170, separava, respectivamente, a fazenda do imperador e a fazenda nacional, enquanto naquela havia a distinção entre fazenda nacional e casa real, arts. 224 e 139, respectivamente.

o Estado polícia) e o Estado fiscal é que neste o tributo transforma-se em “coisa pública”, pois, desaparecendo a fiscalidade privada, o tributo passa a ser cobrado apenas pelo Estado e ingressa na esfera da publicidade. O fracasso do antigo regime, incapaz de produzir receitas suficientes para manter o aparelho estatal, tem entre suas principais causas o excesso de despesa, a irracionalidade do sistema tributário, a permanência de fontes não-tributárias, a expansão da venda de cargos públicos, a ineficiência e a corrupção na administração privada da arrecadação de receitas, o crescimento da dívida pública não garantida pelos tributos, os privilégios e imunidades existentes, entre outros.

O processo de publicização da fiscalidade iniciou-se na Inglaterra no século XVIII e espalhou-se por toda a Europa em pouco tempo.

De outra sorte, com o Estado Fiscal, as liberdades individuais tomam maior importância frente ao Estado, pois, nesta nova ordem, o tributo necessita de limitações em nome do respeito à liberdade do indivíduo e à propriedade privada deste, conforme propugnavam as declarações de direitos do homem¹¹ e o constitucionalismo, que se desenvolvia a passos largos.

Influenciado pelas novas idéias de justiça, o tributo deixa de ser transitório e vinculado à necessidade conjuntural do momento para ser cobrado permanentemente com base na riqueza e na capacidade contributiva do indivíduo, conforme defendia a doutrina liberal.

Tomam importância, no Estado de Direito, as relações entre tributo e liberdade. No Estado patrimonial, existia a liberdade estatal, com a tripartição do poder impositivo e com a garantia de imunidades e privilégios para a nobreza e a Igreja. No Estado

11. “1. Todo o homem tem direito à propriedade privada, só ou em sociedade com outros. 2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade” (art. XVII da Declaração Universal de Direitos do Homem, de 10.12.1948, que possui o mesmo norte do art. XVII da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 26.8.1789): “Sendo a propriedade um direito inviolável e sagrado, ninguém pode ser dela privado, a não ser quando a necessidade pública, legalmente reconhecida, o exige evidentemente e sob a condição de uma justa e anterior indenização”.

polícia, o príncipe é livre, pois se trata de uma fase em que há uma centralização do poder tributante nas mãos dele, enquanto as regalias da nobreza e da Igreja passam a ser questionadas em seu fundamento de validade. Já no Estado fiscal dá-se o início da afirmação dos direitos do cidadão, entre os quais avulta a liberdade individual como uma das maiores bandeiras do pensamento liberal. A consagração da liberdade individual ocorre com a idéia de que o contrato social conserva um mínimo de liberdade para o homem frente ao poder de tributar do Estado, em que este só pode agir obedecendo a uma série de princípios, como igualdade, legalidade, proporcionalidade e outros que surgiriam com o desenvolvimento dos institutos de direito tributário.

O Estado fiscal, marcado pelo liberalismo, tratou de centralizar o poder fiscal no Estado, transformando o tributo em uma categoria exclusivamente estatal. Extinguiu-se a fiscalidade periférica da Igreja e do senhorio, que havia prevalecido, até então, nos Estados patrimoniais e no Estado polícia. Ocorre agora uma nova estruturação da propriedade, em que o tributo incide sobre a economia burguesa e desaparece a jurisdição da Igreja e do senhorio.

O Estado de Direito é regido pela idéia de soberania estatal, que não admite qualquer poder igual ou superior ao do Estado, contribuindo, assim, para a extinção da fiscalidade periférica. Deve-se ressaltar, também, que a centralização do poder fiscal no Estado e a publicização do tributo também são conseqüências da influência que a doutrina contratualista, baseada, principalmente, em Hobbes¹², Locke e Rousseau, obteve em toda Europa e nos demais países do Ocidente.

A soberania, ou seja, a autonomia para praticar os atos voluntários que desejar e necessitar, é própria do homem, tanto que

12. "Estado instituído é quando uma multidão de pessoas concorda e pactua que a qualquer homem ou assembléia seja atribuído pela maioria o direito de representar a pessoa de todos eles – ou seja, de ser seu representante –, todos, sem exceção, tanto os que votaram a favor dele como os que votaram contra ele, deverão autorizar *todos* os atos e decisões desse homem ou assembléia de homens, tal como se fossem seus próprios atos e decisões, a fim de viverem em paz uns com os outros e serem protegidos dos restantes dos homens" (*Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2003. p. 132).

sua manifestação extrema dá-se quando o homem encontra-se em estado de natureza. Na sua condição natural, inexistente poder sobre si e o homem possui direito a todas as coisas que puder conquistar, o que demonstra ser cada indivíduo soberano em sua conduta, pois não será reprimido por eventual ação ilícita que cometer, uma vez que os conceitos de lícito e ilícito ainda não foram criados entre homens vivendo em estado de natureza.¹³

Quando o contrato social surge, mediante a autorização que os homens fazem para que um homem, ou assembléia, comande-os rumo à paz social e à manutenção da segurança de toda a coletividade, é que a soberania particular, individual de cada homem, cede espaço para a soberania de um ente maior, legitimado pela autorização de cada homem que aceitou contratar, e onipresente em todos os lugares onde antes eram terras particulares dos contratantes, formando, assim, um corpo político que externamente demonstra feições homogêneas. O poder deste ente soberano será ilimitado, pois assim era o poder do homem quando em estado de natureza.

Efeito direto da nova concepção de Estado e da centralização da fiscalidade neste foi a extinção da fiscalidade da Igreja e, destarte, do dízimo. Primeiro na França e na Áustria, em 1789, e nos demais países no século XIX, o dízimo foi expurgado da economia. Porém, no Brasil, somente com a República deu-se a extinção deste tradicional instituto eclesiástico.

Já a fiscalidade do senhorio, que vinha perdendo poder no Estado de polícia, não resistiu ao liberalismo, vindo a desaparecer até a metade do século XIX.

Quanto às imunidades e privilégios que a nobreza e a Igreja possuíam no Estado patrimonial e no Estado de polícia, o liberalismo veio a derrubá-las também. O advento de princípios constitucionais consagrando garantias individuais dos cidadãos fez com que privilégios e outros institutos que promoviam a desigualdade social se tornassem odiosos para a sociedade. No Estado de Direito,

13. TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Estado de nações*: Hobbes e as relações internacionais no séc. XXI. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2006. p. 37-41.

proíbem-se os privilégios pessoais e se permitem os privilégios do cidadão fundados em características objetivas ou reais; os privilégios reais, ainda que redundem em benefício para pessoas, são concedidos às coisas relacionadas às pessoas, como empregos, cargos, invenções, descobertas, entre outros.

Embora o Estado Fiscal tenha atacado fortemente os privilégios e imunidades, o Brasil ainda conserva muitos deles, como imunidades ao patrimônio da Igreja e a isenção de impostos para o investimento em determinadas áreas industriais e agrícolas.

Aspecto positivo desta nova ordem é a imunidade do mínimo essencial: os pobres deixam de ser tributados como no antigo regime. No patrimonialismo cobravam-se impostos dos pobres, e a assistência social cabia à Igreja, com o produto dos dízimos. No Estado de polícia, o sistema começa a mudar, aliviando-se a tributação sobre os pobres e assumindo o Estado a responsabilidade pela assistência social. Agora, no Estado fiscal, influenciado pelo liberalismo e pelo capitalismo, princípios como o da progressividade e da proporcionalidade fazem com que os pobres tornem-se imunes aos impostos e, até mesmo, a muitas taxas, pois o Estado parte do princípio da capacidade contributiva do cidadão para poder tributá-lo. A assistência social aos pobres é assumida como incumbência do Estado, incluindo naquela a imunidade tributária dos pobres.

4. A afirmação dos direitos humanos no século XX e sua influência no direito tributário

O princípio da dignidade humana não consiste apenas no fato de ser esta, diferentemente das outras coisas, um ser considerado em si mesmo, com o fim em si próprio e jamais um meio para a consecução de determinado objetivo; ela é consequência da vontade racional do homem, pois só a pessoa tem autonomia suficiente para poder guiar-se pelas leis que ela mesma elabora. Por isto, ao homem é atribuída a dignidade, ao invés de um preço, como o que é vinculado às coisas.

Durante séculos, a escravidão e as lutas macro e micro-sociais transformaram os homens em coisas, ou seja, seres sem dignidade, sujeitos ao poder e à vontade daqueles que os dominavam.

Aqui podemos perceber que a função que os chamados “tributos” tinham nas primeiras sociedades passa ao largo de qualquer concepção baseada nos direitos humanos, ou daquilo que modernamente se entende como “tributo”; como vimos até aqui, desde a Antigüidade até a consolidação do Estado Moderno, consideravam-se tributos todos os valores que os Reinos, Estados, Igrejas e demais instituições públicas cobravam para manter as suas estruturas ou sustentar aqueles que controlavam tais instituições.

O século XX marcou o surgimento e a consagração dos chamados direitos humanos. Ainda que etimologicamente possa parecer uma redundância, pois todos os direitos são humanos, já que devem possuir alguma relação com os homens, a expressão “direitos humanos”¹⁴ gera uma série de efeitos que merece ser aqui analisada, ainda que brevemente.

Porém, com base na elaboração procedida pela doutrina germânica, distingue-se claramente direitos humanos de direitos fundamentais tomando-se por base a relação com o direito interno dos Estados. Entende-se por direitos fundamentais aqueles positivados nas Constituições e nas leis infraconstitucionais, ou melhor, são aqueles que se encontram incorporados dentro da órbita jurídica estatal. Assim, os direitos humanos situam-se no âmbito do direito supranacional e, também, num plano anterior ao do surgimento do direito, seja nacional ou supranacional; vincula-se ontologicamente à essência do homem, influenciando, destarte, no próprio direito, pois o homem é o valor fonte do direito.

14. “Não é difícil entender a razão do aparente pleonasmo da expressão *direitos humanos* ou *direitos do homem*. Trata-se, afinal, de algo que é inerente à própria condição humana, sem ligação com particularidades determinadas de indivíduos ou grupos” (COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 57).

Ao longo de um processo histórico iniciado com a Declaração¹⁵ de Independência dos Estados Unidos, de 1776, desenvolveram-se três gerações de direitos humanos: os relativos à cidadania civil e política, os relativos à cidadania social e econômica e os relativos à cidadania “pós-material”, que se caracterizam pelo direito à qualidade de vida, a um meio ambiente saudável, à tutela dos interesses difusos e ao reconhecimento da diferença e da subjetividade.¹⁶

Em todas estas três gerações, o Estado é o ponto de referência para a consagração dos direitos humanos. A primeira geração, por representar uma conquista dos cidadãos contra o despotismo governamental, procura enquadrá-lo por meio da promulgação de uma ordem constitucional capaz de assegurar o equilíbrio entre as garantias fundamentais e as liberdades públicas.

De outra sorte, a segunda transforma o Estado num instrumento de mediação e neutralização dos conflitos coletivos, no agente regulador dos mercados, protetor dos direitos trabalhistas e no responsável pela implementação de políticas de renda no âmbito da sociedade.

Já a terceira geração de direitos humanos pressupõe o fortalecimento das prerrogativas e do poder de iniciativa das instituições encarregadas de promover a proteção do patrimônio histórico, cultural e ambiental e o reconhecimento dos interesses

15. “As Declarações de Direitos são um dos traços mais característicos do Constitucionalismo, bem como um dos documentos mais significativos para a compreensão dos movimentos que o geraram. Sem dúvida, a idéia de se estabelecer por escrito um rol de direitos em favor de indivíduos, de direitos que seriam superiores ao próprio poder que os concedeu ou reconheceu, não é nova. Os forais, as cartas de franquia, continham enumeração de direitos com esse caráter já na Idade Média. Entre as declarações de um lado, e os forais, ou cartas, de outro, a diferença fundamental estava em que as primeiras se destinavam ao homem, ao cidadão, em abstrato, enquanto as últimas se voltavam para determinadas categorias ou grupos particularizados de homens. Naquelas se reconheciam direitos a todos os homens por serem homens, em razão de sua natureza, nestas, a alguns homens por serem de tal corporação ou pertencerem a tal valorosa cidade” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 82).

16. FARIA, José Eduardo. *Direitos humanos, direitos sociais e Justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 457.

trans-individuais. A cada geração dos direitos humanos, um dos poderes do Estado é destacado. Enquanto os direitos humanos de primeira geração dependem do Legislativo e do Judiciário, por terem sido forjados como forma de proteção contra o poder do Estado, os direitos humanos de segunda e terceira geração exigem, para sua concretização, uma atuação efetiva do Executivo.

A exploração, o aviltamento, a miséria e a violência que a Segunda Guerra Mundial apresentou fizeram com que qualquer sistema, ou ordem de cunho político, que não tivesse como valor fonte o “humano” fosse vazia em sua legitimidade e destinada a regerar qualquer sorte de seres que não fossem humanos.

Na Europa, berço do Holocausto, as constituições elaboradas logo após este deveram prevalência aos direitos humanos sobre quaisquer outros direitos. Na Alemanha, por exemplo, a Lei Fundamental de Bonn, em seu art. 25, declarava que as normas de direito internacional deveriam prevalecer sobre as de direito interno, no que dissesse respeito aos direitos humanos. Já a Constituição portuguesa de 1976 segue a mesma orientação ao mandar incluir no rol de direitos humanos quaisquer outros constantes de leis e de regras aplicáveis do direito internacional, determinando, ainda, em seu art. 16, que os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados em harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem.¹⁷

Alguns tratados e convenções que também tratam da presente questão merecem ser citados: a Carta das Nações Unidas; a Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948; a Convenção para a Prevenção e a Repreensão do Crime de Genocídio, de 1948; as Convenções de Genebra sobre a Proteção das Vítimas de Conflitos Bélicos, de 1949; a Convenção Européia dos Direitos Humanos, de 1950; os Pactos Internacionais de Direitos Humanos, de 1966; a Convenção Americana de Direitos Humanos, de 1969; a Convenção Relativa à Proteção do Patrimônio, Cultural e Natural, de 1972; a

17. TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos*, v. I. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1997. p. 403-6.

Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Direitos dos Povos, de 1981; a Convenção sobre o Direito do Mar, de 1982; a Convenção sobre a Diversidade Biológica, de 1992; o Estatuto do Tribunal Penal Internacional, de 1998.

Toda essa conjuntura internacional pós-guerra causou efeitos diretos na forma de tributar exercida pelo Estado. Além das evoluções conquistadas com o Estado Fiscal, fazendo com que o cidadão deixasse de ser tratado como mera fonte de recursos para o Estado e transformando-o em causa e fim deste, deu-se um processo de reestruturação do sistema tributário em que não se partia apenas das necessidades do Estado, mas também das possibilidades do cidadão.

As Constituições brasileiras demonstram como se deram, em solo pátrio, a evolução do direito tributário e a relação deste com o indivíduo.

A Constituição Imperial de 1824 não possuía uma sistematização tributária¹⁸, tanto que o próprio texto constitucional não contém a expressão “tributo”. De outra sorte, a única referência à palavra “imposto” surge no inciso I do art. 36, onde está consagrada a competência privativa da Câmara dos Deputados para instituí-los, demonstrando uma importância do Congresso Nacional para o Imperador, ainda que demagógica, pois o Imperador Dom Pedro havia dissolvido, em 12.11.1823, a Assembléia Legislativa, que havia sido instalada em 3 de maio do mesmo ano para elaborar uma Constituição. O Ato Adicional de 12.8.1834 deu autonomia tributária (legislativa e administrativa, também) para as províncias, pois até então a forma de Estado Unitário atribuía ao Imperador todo o poder.

A Constituição Republicana de 1891, no seu Título I, divide a competência tributária entre a União e os Estados e cria um esboço de sistema de tributação fundado em princípios de caráter

18. Para conceituar sistema constitucional tributário, adotemos a definição de Geraldo Ataliba: “É o conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados” (*Sistema constitucional tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1966. p. 3).

exclusivamente tributário, como, por exemplo, o da não-retroatividade (art. 11, 3º) e o da não-cumulatividade (art. 9, § 2º), somados aos direitos do cidadão garantidos no art. 72, dentre os quais se encontra, no seu § 30, o princípio da legalidade tributária.

A Constituição de 1934, ainda que não possuísse um Título, Capítulo ou qualquer Seção própria disciplinando o sistema tributário, significou um forte avanço no que concerne ao direito tributário: surgem novos tributos e princípios orientadores do sistema, dividindo a competência (por vezes, concorrente, privativa ou exclusiva) entre todos os entes federativos. Mesmo sendo um amontoado de normas e princípios espalhados pelo Texto Constitucional, é possível perceber uma esquematização no contexto geral daquilo que a Constituição disciplinava em termos de direito tributário.

As Constituições de 1937 (que não chegou a entrar em vigor por completo¹⁹) e de 1946 continuaram um processo de evolução inevitável, mas sem ainda consagrarem um tópico específico e exclusivo para o sistema tributário; o que veio a ocorrer somente com a Constituição de 1967, que, no seu Título I, Capítulo V, dos arts. 18 ao 28, tratava “Do Sistema Tributário”. Vale lembrar que esta Constituição é do mesmo momento histórico em que o Código Tributário Nacional²⁰ foi promulgado (1966), ou seja, tanto este quanto aquela

19. O art. 187 desta Constituição dizia que a mesma seria submetida a um plebiscito nacional, na forma a ser regulada por decreto presidencial; o art. 178 dissolveu as Casas Legislativas do país (Câmara dos Deputados, o Senado Federal, as Assembléias Legislativas dos Estados e as Câmaras Municipais), acrescentando que só seriam reabertas depois da realização do referido plebiscito; e o art. 180 atribuía ao Presidente a possibilidade de legislar, via decreto presidencial, sobre qualquer matéria de competência legislativa da União. Ou seja, não tendo nunca sido o tal plebiscito convocado, pode-se afirmar que somente os arts. 178, 180 e 187 vigoraram, dando um poder despótico ao presidente.

20. O Código Tributário Nacional brasileiro, de 1966, em seu art. 3º, assim define 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”. Ou seja, representa a consagração de valores e princípios cuja origem concorre com o próprio Estado Democrático de Direito.

seguiram a mesma tendência: estruturar, detalhadamente, o funcionamento do sistema tributário nacional, com base não apenas nas necessidades do “príncipe” e do Fisco, mas também na capacidade contributiva e na individualidade do cidadão.

Porém, somente com a Constituição de 1988, em seu “Capítulo VII – Da Tributação e do Orçamento”, influenciada por juristas de raro brilhantismo, como Aliomar Baleeiro, o sistema tributário passou a ser disciplinado de forma técnica, metodológica e adaptada às tendências mais modernas do direito tributário da época, tanto no Brasil quanto nos ordenamentos mais evoluídos.

Considerações finais

O tributo é uma manifestação do poder político do Estado, visto que, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas e administrativas, o Estado exerce também a atividade financeira, visando à obtenção de meios necessários para o desempenho de suas atividades. Originalmente, a força (física ou moral) do soberano constituía o fundamento da obtenção dos meios destinados à satisfação das necessidades coletivas; porém, gradativamente, os povos passaram a se insurgir contra os excessos e arbítrios da tributação, o que culminou com a eclosão de revoluções.

Com o passar dos tempos e, sobretudo, com a influência das idéias liberais da Revolução Francesa, foi sendo disciplinada a obtenção de receitas tributárias através de normas orientadas por princípios gerais (humanos, não apenas estatais) e com o consentimento dos governados.

Partindo da perspectiva do indivíduo, pode-se concluir que o tributo é um mal necessário, cuja imposição indiscriminada e sem controle levaria ao fim da vida coletiva, mas não podemos olvidar que a existência do Estado depende da existência do tributo, pois até hoje não se descobriu forma mais eficiente de manter a máquina estatal. Diante disso, o poder de tributar do Estado deve ser entendido de maneira restrita e limitada, ou seja, de uma forma em que

as necessidades do Estado e as do indivíduo possam coexistir sem prejuízos para nenhuma das partes.

Deste modo, a afirmação dos direitos humanos fez com que fossem criadas limitações ao poder de tributar, estas que se tornaram um importante instrumento de controle dos entes políticos, fazendo com que os direitos do “príncipe” deixassem de ser os únicos e prioritários, para dividir espaço com os direitos do cidadão.

Referências bibliográficas

- ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- _____. *Politics*. Cambridge: Harvard University Press, 1950.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- BECCARIA, Cesare. *Dos delitos e das penas*. São Paulo: Hemus, 1974.
- CANTOR, Norman F. *The Civilization of Middle Ages*. Nova Iorque: Harper Collins, 1993.
- COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FOURQUIN, Guy. *Seigneurie et féodalité au moyem âge*. Paris: Presses Universitaires de France, 1970.
- FREEMAN, Charles. *Egypt, Greece and Rome: civilizations of the ancient Mediterranean*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1999.
- HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2003.
- FARIA, José Eduardo. *Direitos humanos, direitos sociais e justiça*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1981.
- GILISSEN, John. *Introdução histórica ao direito*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1995.
- NOGUEIRA, Alberto. Direitos do homem, direitos fundamentais e liberdades públicas. In: _____. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- POMEROY, Sarah B. et al. *Ancient Greece: a political, social, and cultural history*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1999.

- STRAYER, Joseph Reese. *On the Medieval Origins of the Modern State*. Princeton: Princeton University Press, 1970.
- TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. *Estado de Nações: Hobbes e as relações internacionais no século XXI*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2006.
- TORRES, Ricardo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. *Tratado de Direito Internacional dos Direitos Humanos*, v. I. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1997.

IRPJ E CSLL: CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO ENTRE PROVISÕES DE DESPESAS INCORRIDAS

Edmar Oliveira Andrade Filho

1. Introdução

É princípio geral, aplicável aos contribuintes que recolhem o IRPJ com base no lucro real, que todo e qualquer dispêndio feito em favor da empresa – ou toda obrigação assumida – para a aquisição de bens, serviços ou utilidades deve ser considerado dedutível se for feito com o propósito de manter em funcionamento a fonte produtora dos rendimentos. Essa dedução poderá ser imediata (despesa) ou mediata (caso dos custos que antes de afetarem o resultado transitam por contas de Ativo).

De acordo com o art. 229 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, são operacionais as despesas não computadas nos custos necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa. De outro lado, as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Assim, despesa operacional dedutível é toda aquela que é necessária, normal ou usual.

Basicamente, são três os requisitos que habilitam um determinado gasto a ser considerado como despesa operacional dedutível. Em primeiro lugar, é necessário que o gasto seja incorrido, vale dizer, que não deva, por lei, ser registrado em contas representativas dos ativos fixos ou circulantes; então, é indispensável que a empresa já tenha usufruído dos bens e serviços adquiridos. Em segundo lugar, o gasto deve ser necessário ou útil para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, ser normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. E, por fim, o gasto deve ser adequadamente comprovado, na forma de norma imperativa específica ou, na falta

desta, por todos os meios admitidos pelo ordenamento jurídico ou pelos costumes do lugar.

De acordo com a opinião das autoridades fiscais, veiculada pelo Parecer Normativo CST nº 32/81, um gasto é necessário “quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras dos rendimentos”. De outra parte, despesa normal é “aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária”.

Ao lado dos requisitos tratados no item precedente, o que habilita um gasto a ser dedutível é a sua existência e a certeza, fatores importantes para a correta aplicação do regime de competência; neste contexto surge o conceito de “despesa incorrida”.

Diferente tratamento ocorre com as provisões: os valores debitados nos resultados pela formação de provisões não são, em princípio, dedutíveis, e a dedução só poderá ser feita se houver autorização legal. De acordo com o art. 335 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99): “Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I)”.

Portanto, a distinção entre despesa incorrida e provisão é de capital importância para a correta aplicação das normas que regem a apuração e o recolhimento de IRPJ e CSLL.

2. Despesa incorrida

Sobre a idéia de despesa incorrida há uma antiga lição de Antônio Roberto Sampaio Dória, para quem despesa incorrida é a que: (a) resulta de obrigação formalmente contratada, líquida e certa, vencida ou não; (b) seja precisamente quantificável; (c) independa de evento futuro e incerto, que possa eliminar a respectiva obrigação, verificando-se automaticamente seu vencimento (decorso de

prazo, para exemplificar); e (d) possua titular (credor) identificado precisamente.¹

Despesa incorrida tem existência, liquidez e certeza. A existência diz respeito à perfeição de uma relação jurídica decorrente da realização de um ato ou negócio jurídico (abstraida a questão da validade), pelo qual o contribuinte (como sujeito passivo da relação jurídica decorrente) obriga-se a prestar algo de forma incondicional; logo, a existência diz respeito a uma prestação, e a despesa é uma decorrência dela. A liquidez da prestação diz respeito à circunstância de poder ela ser exigível, segundo o direito aplicável à espécie. No que tange à certeza, ela pode ser qualitativa ou quantitativa; ou seja, tanto pode dizer respeito à existência do negócio jurídico incondicional como se referir a alguma incerteza sobre a prestação ou sua exigibilidade. Diz-se que algo goza de presunção de certeza quando é determinado ou objetivamente determinável.

Uma primeira definição sobre a expressão “despesa incorrida” é dada pelo Parecer Normativo CST nº 110/71:

2. Permitem-se deduzir do das pessoas jurídicas, para efeito de imposto de renda, as despesas pagas ou incorridas no ano-base da declaração de rendimentos, *entendendo-se por incorridas as que, embora realizadas e quantificadas, não tenham sido pagas.* (grifos nossos)

Posteriormente, foi editado o Parecer Normativo CST nº 07/76, onde uma nova definição foi apresentada sem que destoasse da primeira, acima transcrita. No item 3, do citado Parecer Normativo consta o seguinte enunciado:

3. Como despesas incorridas, entendem-se as relacionadas a uma contra-prestação de serviços ou obrigação contratual e que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenha sido pagas, por isso figurando o valor respectivo no passivo exigível da empresa.

1. O regime de competência no imposto de renda e deduções de juros contratados. *Revista de Estudos Tributários*, São Paulo, IBET/Resenha Tributária, n. 3, 1979, p. 24.

Mais tarde, surgiu o Parecer Normativo CST nº 58/77, que apresentou uma definição mais analítica de “despesa incorrida”, nos seguintes termos:

Temos por assente que a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como operacional) *nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor*. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. (grifos nossos)

Um conceito de “despesa incorrida” pode ser encontrado na Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, que dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. De acordo com o § 4º do art. 9º da citada Resolução:

§ 4º – *Consideram-se incorridas as despesas:*

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – *pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo*. (grifos nossos)

Adotando as lições J. L. Bulhões Pedreira, de forma didática, Sampaio Dória² alerta para a diferença entre despesa incorrida e provisão:

Cabe ressaltar que o registro contábil da despesa já realizada, embora ainda não paga, não se confunde com provisão. Na despesa a pagar, a obrigação de pagamento já nasceu de modo incondicional e em quantia determinada, ou quantificável com aproximação razoável. Na provisão, há registro contábil de reserva de recursos para atender a

2. *Idem*, p. 21.

obrigação que ainda não existe, mas cuja existência futura é possível ou provável.

Com base na doutrina de Fábio Fanucchi, o mesmo Sampaio Dória³ ensina que o verbo “incorrer”, neste contexto, significa “assumir a responsabilidade por, muito embora sem pagar, ainda”.

Há de se observar uma questão: o critério da existência da contraprestação deve ser entendido sempre ao lado de outros fatores; assim, parece claro que despesa incorrida é aquela que foi consumida ou a que o contribuinte auferiu algum benefício. Esta observação é importante porque podem ocorrer casos em que a contraprestação já existe, mas o serviço ou o bem ainda está sendo consumido ou em vias de ser.

3. Provisões

Provisões representam decréscimos patrimoniais (débito em conta de resultado) que têm como contrapartida contas do Ativo (casos em que ostentam a forma de contas retificadoras) ou contas de Passivo; neste último caso, as provisões representam parcelas ainda não exigíveis. Os valores que afetam o resultado são ou não dedutíveis: a regra geral é que as provisões não são dedutíveis, exceto as autorizadas pela legislação tributária.

No direito societário, a formação de provisões decorre do mandamento do inciso I do art. 182 da Lei nº 6.404/76, segundo o qual no Balanço deverão ser contemplados os valores decorrentes de encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis.

Nem a lei tributária nem a lei societária estabelecem um conceito de provisão; no passado, elas foram consideradas tributáveis como “reservas livres”, dado o caráter de sua inexigibilidade e porque são criadas com base em estimativas. Essas circunstâncias – origem em estimativa e inexigibilidade – estão perfeitamente

3. *Idem*, p. 23.

delineadas no corpo do Parecer Normativo CST nº 110/71, que estabeleceu uma diferença – ainda hoje perfeitamente válida – entre provisão e despesa incorrida:

3. Assim, determinada despesa, originada de uma obrigação contratual ou da contraprestação de um serviço, porém, *perfeitamente identificada, gera um passivo exigível enquanto não for paga* e, logicamente, dedutível do lucro tributável.

4. Outra coisa será *estimar-se um gasto, sem identificação e pretender-se onerar a conta de resultado, sem mesmo conhecer sua quantificação definitiva*, mediante a constituição de uma reserva, ainda que sob a denominação de *provisão*.

As provisões que devem ser registradas no Passivo são aquelas de caráter *contingente* (cobertura de riscos de perdas potenciais) e as decorrentes de *obrigações potenciais*, assim consideradas aquelas que ainda não foram formalizadas ou consideradas incondicionais de acordo com o direito aplicável à espécie. Assim, o traço característico fundamental de uma provisão é a sua inexigibilidade, que decorre da natureza provisória ou potencial da obrigação.

A respeito delas, José Luiz Bulhões Pedreira⁴ observa que “prover” significa munir-se ou abastecer-se: deste modo, uma *provisão aparta ou guarda recursos financeiros para absorver diminuição do patrimônio líquido que provavelmente se efetivará no futuro*, como efeito de fatos ocorridos no exercício. De igual modo, Rubens Gomes de Sousa⁵ aponta para o fato de que as provisões são inexigibilidades:

Mas, em qualquer dessas hipóteses, a inexigibilidade caracteriza a provisão, e isto se demonstra por um raciocínio elementar, cuja força reside justamente no seu primarismo. Ei-lo: a natureza das contas é apreciada, para efeitos fiscais e outros, no encerramento de cada exercício; *ora, se as contingências financeiras acobertadas pelas provisões se tivessem*

4. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*, v. 1. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 231.

5. *Pareceres 3: imposto de renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 29.

efetivado (isto é, se tivessem tornado exigíveis) durante o exercício, elas não apareceriam no Balanço como provisões, mas como despesas: logo, se aparecem no balanço como provisões, é porque continuam inexigíveis.

O douto Alberto Xavier⁶ observa que as provisões referem-se a fatos ainda não ocorridos, mas que podem vir a acontecer no futuro: elas registram “uma probabilidade quantitativamente determinável de decréscimo patrimonial futuro”, razão pela qual “são registros contábeis de mutações patrimoniais que, embora somente venham a ser realizadas no futuro, são computadas na posição financeira da pessoa jurídica na data do balanço, porque competem ao período decorrido, são previsíveis e seu valor pode ser estimado”.

O cômputo, no Balanço, de uma mutação patrimonial ainda não definitiva assenta-se, em primeiro lugar, no princípio contábil da prudência, ao passo que o registro de qualquer mutação pelo regime de competência atende ao princípio da integridade ou da veracidade do Balanço.

A Deliberação CVM nº 489, de 03.10.2005, traz importantes contribuições para o esclarecimento do tema. Ela aprovou e determinou a observância do Pronunciamento IBRACON NPC nº 22, sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.

No item da referida NPC 22, encontramos as seguintes definições:

(a) *Provisão*: É um passivo de prazo ou valores incertos;

(b) *Provisões derivadas de apropriação por competência*: obrigações já existentes de pequeno grau de incerteza;

(c) *Obrigação legal*: é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.

A exigibilidade de uma obrigação afasta toda e qualquer cogitação acerca do caráter de provisão do valor imputado ao resultado do período. Diante de uma obrigação exigível não cabe cogitar de provisão, mas de *despesa incorrida*.

6. Regime tributário da diferença entre valor nominal e preço da cessão de créditos nas operações de “*factoring*”. *Revista de Direito Tributário*, n. 50, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1989, p. 62.

REGRA DE DECADÊNCIA CONTIDA NO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91

Gustavo Froner Minatel

1. Delimitação do tema

A regra de decadência contida no art. 45 da Lei nº 8.212/91 gera grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência, por atribuir à “seguridade social” o prazo de dez anos¹ para a constituição do crédito tributário, em discrepância com as regras contidas no Código Tributário Nacional, que, ao tratar da matéria, estipula um prazo decadencial de cinco anos, seja pela regra geral prevista no seu art. 173 (hoje pouco aplicada) ou pela regra estabelecida especialmente para os tributos sujeitos à sistemática da homologação (a maioria dos tributos hoje existentes), nos termos do art. 150, § 4º.

A grande discussão acerca de qual das regras deve ser aplicável às contribuições dá-se em razão do evidente conflito hierárquico de normas, especialmente entre a mensagem do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e o conteúdo da regra contida no art. 146, III, *b*, da CF², que exige lei complementar para o tema da *decadência*, sendo que o CTN é que tem *status* de lei complementar, enquanto a Lei nº 8.212/91 é simples lei ordinária. Nesse sentido, embora ainda não sedimentada, a jurisprudência³ caminha para a aplicação das

1. “Art. 45. O direito da seguridade social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados.”
2. “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e *decadência* tributários.” (grifos nossos)
3. “As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, *b*, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o art. 45 da Lei 8.212/91, que

regras contidas no CTN também para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, em detrimento da Lei nº 8.212/91, em respeito ao art. 146 da CF.

Os tribunais administrativos, em especial os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, sediados em Brasília, via de regra vêm seguindo a orientação do Poder Judiciário, no sentido de privilegiar o Código Tributário Nacional nas decisões administrativas⁴ envolvendo a decadência das contribuições. Todavia, não tem havido uniformidade de tratamento pelas diferentes Câmaras daquele colegiado administrativo, situação agravada pelas frequentes alterações de composição de algumas câmaras dos Conselhos de Contribuintes, circunstância que tem propiciado insegurança jurídica pela alternância da jurisprudência desse tribunal administrativo, em muitos casos inovada para respeitar a aplicação do desqualificado art. 45 da Lei nº 8.212/91.

A justificativa para a insistência na aplicação da referida regra está calcada na premissa segundo a qual *é defeso ao Tribunal Administrativo negar vigência à Lei*, ainda não afastada do ordenamento pelos meios adequados. A legalidade, como limite de atuação do Tribunal Administrativo, é assim definida pelos ilustres professores Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

[...] é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário. Afinal presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.⁵

fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à previdência social” (Agravo Regimental no RESP nº 616.348/MG, 1ª Turma do STJ, rel. Min. Teori Albino Zavascki, 14.12.2004, DJU 1 de 14.2.2005, p. 144).

4. Vide Acórdão CSRF/01-04.838, de 16.2.2004 (DOU 16.8.2005).

5. *Processo administrativo fiscal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 42.

Os adeptos dessa corrente, ainda que os Conselheiros comuniquem da posição adotada pelo Poder Judiciário (no sentido de privilegiar o Código Tributário Nacional no tocante à decadência das contribuições sociais), asseguram que não podem aplicá-la aos casos sob julgamento, pois, se assim o fizerem, estariam negando vigência à Lei nº 8.212/91, o que é vedado a um Tribunal que tem como competência o exame/revisão da legalidade dos atos administrativos de competência da União.

Essa tendência de nova posição na jurisprudência administrativa é que provocou o presente estudo, com o escopo de examinar o âmbito de abrangência da Lei nº 8.212/91, em especial a pertinência ou impertinência de aplicação do seu condenado art. 45 em relação aos lançamentos das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal, reflexão voltada para se definir qual a legislação aplicável para a contagem do prazo decadencial enquanto não declarada a inconstitucionalidade do referido dispositivo por decisão definitiva do STF.

2. Breve histórico das contribuições sociais no ordenamento pátrio

As denominadas contribuições sociais têm previsão constitucional desde a Carta de 1946, e a partir de sua instituição a natureza dessas exações vem sendo debatida pela doutrina e jurisprudência.

Estas contribuições, apesar de posição sempre controvertida, foram de início consideradas pelo STF como exações para fiscais, ou seja, conviviam à margem do sistema tributário. Tanto que basta um rápido exame nas normas que regulamentavam essas contribuições para se concluir que o regime era próprio e dissociado do sistema tributário. Em função disso, a Lei nº 3.807/60 fixava a regra de decadência e prescrição dessas contribuições, estipulando o prazo de trinta anos.⁶

6. "Art. 144. O direito de receber ou cobrar as importâncias que lhes sejam devidas prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos."

Esta posição só foi superada com a Constituição de 1988 que trouxe as contribuições para dentro do sistema tributário. Nesse sentido, também caminhou a jurisprudência do STF, *ex vi* do relato feito pelo Ministro Moreira Alves no RE 146.733 (DJU 06.11.1992), que reconheceu a natureza tributária das contribuições:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvidas em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Na Constituição Federal de 1988, seguridade social compreende um conjunto integrado de ações dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar direitos nas áreas de saúde, previdência social e assistência social, segundo objetivos determinados pela própria Constituição, em que se destaca a universalidade de prestações e equidade na fonte de custeio.

Pela abordagem do tema na Carta Constitucional, é possível afirmar que a seguridade social, redefinida em 1988, tomou por base modelos voltados para a garantia de prestações sociais amplas e universais, surgidos com a evolução dos sistemas de proteção social. Como forma de custeio desse novo modelo, foram criadas as contribuições previstas nos arts. 149 e 195 da CF.

Como fator determinante para o reconhecimento da natureza tributária dessas exações, destaque-se que o legislador constitucional determinou a obediência aos princípios da legalidade e irretroatividade, entre outros, impondo a essas contribuições a obediência ao regime tributário.

Nesse contexto é que foi promulgada a Lei nº 8.212/91, visando regular um sistema previdenciário recém-criado, que seria

mantido por meio das contribuições sociais suportadas por toda a sociedade. Contribuições estas, agora, com regras de proteção e limitação constitucional idênticas às demais aplicadas aos outros tributos.

3. Âmbito de aplicação definido na interpretação sistemática do art. 45 da Lei nº 8.212/91

Sem embargo da flagrante inconstitucionalidade incorrida pelo art. 45 na veiculação de imprópria regra de decadência com prazo impróprio e por meio de lei ordinária, afrontando não só o Código Tributário, como também o art. 146, III, *b*, da CF, avança-se nesse estudo para investigar o alcance dessa norma com apoio apenas em seus dispositivos, que alinhados em uma interpretação sistemática permitem definir o escopo desejado para a sua atuação.

Essa forma de abordagem é defendida e consagrada nas palavras do professor, hoje Ministro, Eros Grau:

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico não expressa significado normativo algum.⁷

Ou, noutro giro verbal, como assevera o festejado professor Paulo de Barros Carvalho⁸: “O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta”.

Nesse sentido, partindo da redação da ementa da questionada Lei, percebe-se que o foco é a “seguridade social”, definida já no

7. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

8. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva. p. 99.

art. 1º como “conjunto de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade destinadas a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social”.

Segue a Lei nº 8.212/91, em diversos artigos, explicitando a atividade de seguridade social e sua regulamentação. A título de ilustração, vejamos os seguintes dispositivos:

Art. 3º A Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente. [...]

Art. 5º As ações nas áreas de Saúde, Previdência Social e Assistência Social, conforme o disposto no Capítulo II do Título VIII da Constituição Federal, serão organizadas em Sistema Nacional de Seguridade Social, na forma desta Lei.

Como se vê, a Lei nº 8.212/91 tem enfoque preciso: explicitar o conceito de “seguridade social” e regular as atividades e fontes de custeio. Importante destacar, desde já, que, para gerenciar e prover todo esse novo sistema de seguridade social, à época foi criada uma autarquia federal: o Instituto Nacional de Seguridade Social.

Fincada essa premissa de que a Lei nº 8.212/91 tem específico âmbito de aplicação, como norma que regula exclusivamente o sistema da previdência e seguridade social, passa-se ao exame da regra de decadência trazida no art. 45 do referido diploma legal com o objetivo de contextualizá-lo, abstraindo-se do vício de inconstitucionalidade a fim de demarcar a sua possível amplitude.

4. A “seguridade social” como sujeito ativo

Não há dúvida de que a competência para instituir as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social é exclusiva da União, conforme dispõem os arts. 149 e 195 da CF. No

entanto, no tocante à capacidade tributária ativa para a constituição do crédito previdenciário, a Lei atribuiu originariamente essa aptidão para instituições distintas: o Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS (autarquia) e a própria União, representada pela Secretaria da Receita Federal – SRF.

Essa assertiva é confirmada pela redação do art. 33 da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Atualmente, por força da recente Lei nº 11.098/05, a capacidade tributária detida pelo INSS para fiscalizar e arrecadar as suas contribuições foi transferida para a própria União e será executada pelo Ministério da Previdência Social⁹, por meio da recém-criada Secretaria da Receita Previdenciária – SRP, a quem cabe a fiscalização e a arrecadação das contribuições incidentes sobre a folha de salários e sobre remunerações percebidas pelas pessoas físicas, enquanto à Secretaria da Receita Federal compete a missão de fiscalizar/arrecadar as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta (PIS/COFINS) e sobre o lucro líquido (CSLL).

Está bem definida a dupla titularidade para o exercício das atividades administrativas que têm por escopo o lançamento das

9. “Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.”

contribuições. Confirmando essa ambigüidade, o questionado texto legal (art. 45 da Lei nº 8.212/91) previu norma de decadência, que tem curiosa redação ao denominar como sujeito ativo da relação jurídica tributária a “seguridade social”. Veja-se a redação do mencionado dispositivo: “Art. 45. O direito da *seguridade social* apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:” (grifos nossos).

Assegurar o “direito” de a seguridade social “apurar e constituir seus créditos” é, na verdade, a atribuição de capacidade tributária ativa ou, noutro giro, o indicativo do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, que, à época da Lei (1991), referia-se ao INSS. Atualmente, o dispositivo só pode estar fazendo referência às atividades desempenhadas pelos auditores-fiscais da SRP, integrante da estrutura do Ministério da Previdência Social, a quem cabe zelar pelas ações relativas à previdência, assistência e seguridade sociais, além de deter as atribuições de fiscalizar e arrecadar as contribuições para este custeio, incidentes sobre a folha de salários e demais remunerações, destinando ao INSS a totalidade dos recursos financeiros arrecadados.

O sujeito ativo (detentor da capacidade tributária) é definido com rara clareza pela renomada professora Maria Leonor Leite Vieira:

O sujeito ativo – primeiro designado – é o credor, ou aquele em que a prestação – positiva ou negativa – é devida, tendo, por isso, o direito subjetivo de exigi-la. Ele é, sempre e invariavelmente, designado pela lei que instituir o tributo, já que essa segue os passos e as diretrizes pré-estabelecidas na Constituição Federal, que, em matéria de tributos, é rígida e inflexível.¹⁰

Assim, inserindo-se o comando do art. 45 como norma que complementa a definição de sujeito ativo das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/91, faz-se necessário invocar a premissa de que a

10. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 24.

“seguridade social”, explicitada nessa norma, só pode referir-se à entidade que tem a incumbência de zelar pelo custeio da seguridade social na sua plenitude, seja pela disciplina da arrecadação das contribuições ou pela organização da chamada assistência social. Para o exercício dessas atividades, o texto normativo outorgou, originariamente, a capacidade tributária ativa ao INSS, posteriormente transferida para o Ministério da Previdência Social na pessoa jurídica de direito público da União.

Interpretando-se as regras contidas no texto legal em exame, é forçoso concluir que o art. 33 estabeleceu diferentes atribuições (capacidade tributária) aos distintos órgãos de arrecadação das contribuições (SRF e INSS, à época). Todavia, a regra prevista no art. 45, ao eleger como sujeito ativo da relação jurídica a “seguridade social”, trouxe regra de decadência específica para as contribuições arrecadadas e fiscalizadas pelo órgão encarregado de administrar a própria Previdência Social, não sendo esta aplicável para os tributos administrados pela SRF, uma vez que as atividades desse órgão não se encaixam sob o rótulo da “seguridade social”.

5. A Lei Complementar nº 70/91 determina o regime jurídico a ser seguido pela Cofins

Respeitando a capacidade tributária conferida pelo art. 33 e confirmando a posição acima defendida, foi promulgada a Lei Complementar nº 70/91 (posterior à Lei nº 8.212/91), que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Sociedade Social – Cofins e determinou que esta nova fonte de custeio da seguridade social, além de ter seu recolhimento e fiscalização administrados pela Secretaria da Receita Federal, observasse quanto ao pagamento e fiscalização da contribuição as normas atinentes ao Imposto de Renda. Essa a redação do parágrafo único do art. 10:

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na

segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da seguridade social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.

Novamente, faz-se necessário analisar qual a norma que pode ser retirada do enunciado acima reproduzido. Para tanto, impõe-se o uso do método sistemático de interpretação, voltando-se os olhos para todo o ordenamento.

Determinar que se apliquem à Cofins as normas “de determinação e exigência de créditos tributários federais” indica que sejam observados os procedimentos de formalização (lançamentos) já adotados para os demais tributos administrados pela SRF, uniformizando o tratamento em torno de único regime jurídico a ser seguido pela administração tributária, inclusive quanto aos limites e prazos impostos à atividade da SRF, dentre eles o lapso temporal da decadência.

Esse regime resta confirmado com o trecho final do parágrafo único do art. 10 acima reproduzido, que destaca a aplicação subsidiária das normas do imposto de renda. Isto porque são essas mesmas regras (do imposto de renda) que delimitam a apuração da contribuição social incidente sobre o lucro (CSLL), também administrada e arrecadada pela SRF. Nesses dois tributos (IRPJ e CSLL), a receita bruta (base de cálculo da Cofins) é ponto de partida para apuração de suas respectivas bases de cálculo, pelo que não tem sentido prazo diferencial para tais verificações.

Daí se infere que o lançamento da Cofins, por se tratar de tributo que tem como base de cálculo a receita bruta, sujeita a verificação unicamente pela Secretaria da Receita Federal, deve submeter-se aos limites de atuação desse órgão, alçado pela Lei Complementar nº 70/91 a representante da União no exercício da capacidade tributária ativa dessa contribuição.

A SRF, no exercício das funções de órgão lançador dos tributos por ela administrados, observa sempre o prazo de cinco anos para constituição dos respectivos créditos tributários, contados nas duas formas previstas no CTN (arts. 173 ou 150, § 4º), em função da modalidade de lançamento definida na legislação de regência de cada tributo.

Para o imposto de renda e subsidiariamente para a CSLL, a regra geral a ser aplicada é a do art. 150, § 4º, do CTN, que está reproduzida no art. 899 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR) nos seguintes termos:

Art. 899. Nos casos de lançamento do imposto por homologação, o disposto no artigo anterior extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo para homologação, observado o disposto no art. 902.

Sendo a Cofins, assim como o IRPJ e a CSLL, tributo sujeito ao denominado lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser realizada com observância do art. 150, § 4º, do CTN:

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. [...]

§ 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.

Nesse contexto, tantos nos procedimentos de apuração da Cofins como do IRPJ e CSLL, cabe ao contribuinte a missão de quantificar o tributo devido e antecipar o pagamento sem prévio exame

da autoridade administrativa, sendo resguardado ao Fisco o prazo de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) para homologar os procedimentos efetuados pelo contribuinte, ou, se for o caso, lançar de ofício diferenças apuradas.

6. O MPF confirma o prazo de cinco anos para lançamento das contribuições sociais pela SRF

A Secretaria da Receita Federal, no exercício das funções de fiscalizar e arrecadar os tributos por ela administrados, editou a Portaria nº 6.087/05, que regula a atividade dos seus agentes fiscais por meio do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.

Esta Portaria determina que as chamadas “verificações obrigatórias” tenham como limite temporal o prazo de cinco anos, contados da data da emissão do MPF. Veja-se a sua redação:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão: [...]

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, *cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal*, observados os modelos aprovados por esta Portaria. (grifos nossos)

Limitar o exame da documentação contábil e fiscal aos últimos cinco anos é dar eficácia às regras de decadência traçadas pelo CTN, em detrimento de qualquer outra. Portanto, este ato administrativo não só regula o exercício das atividades das autoridades lançadoras, mas, mais que isso, exterioriza o reconhecimento pela SRF de que o órgão não está sujeito ao inadequado prazo de decadência previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

7. Conclusões

Face às premissas e fundamentos colacionados, é possível concluir:

1. A expressão “seguridade social”, contida no art. 45 da Lei nº 8.212/91, reporta-se unicamente aos institutos e órgãos vinculados ao Ministério da Previdência Social, não alcançando a Secretaria da Receita Federal.

2. As contribuições sociais, fiscalizadas e arrecadadas pela SRF, submetem-se ao regime previsto no Código Tributário Nacional, especialmente para a contagem do prazo decadencial, ou seja, cinco anos para a formalização das exigências pelos respectivos lançamentos.

3. Essa assertiva é confirmada pelas normas que orientam a atuação dos agentes fiscais da própria SRF, baixadas pela Portaria SRF nº 6.087/05, que expressamente restringe a possibilidade de exame em relação aos tributos “cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF”.

4. As contribuições sociais hoje existentes, de responsabilidade de arrecadação e fiscalização pela SRF, notadamente a Cofins, PIS e CSLL, por se tratarem de tributos em que as respectivas leis exigem o pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade administrativa (sistemática da homologação), têm suas regras de decadência estampadas no art. 150, § 4º, do CTN.

UMA NOVA PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS EM FACE DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Harrison Ferreira Leite

1. Introdução

O estudo das espécies tributárias reivindica uma abordagem em torno da classificação dos tributos. E como o direito tributário está amplamente disposto na Constituição Federal, a classificação dos tributos deve nela buscar a sua validade, uma vez que não estão na livre disposição do intérprete, nem podem ser aprioristicamente determinados, os critérios sobre os quais é elaborada a estrutura classificatória. Para tanto, a sua escolha deve ter uma plena justificação racional aliada à validade extraída do suporte constitucional.

Acontece que a classificação dos tributos dominante no país, pautada na vinculação ou não do fato gerador a uma atividade do Estado, mostra-se inadequada e insuficiente para atender às diferenciações entre as espécies tributárias, carecendo de atualização e aperfeiçoamento. É para esse fim que se dedica este trabalho, fundamentado no ordenamento jurídico pátrio, em especial na Constituição Federal, e na jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores.

Visa trazer os critérios da previsão legal do destino da receita e do seu vínculo no orçamento como elementos diferenciadores das espécies tributárias, principalmente no tocante à contribuição especial, tendo em vista que o fim a ser alcançado com a sua instituição depende, na maioria dos casos¹, da correta alocação da receita através dela auferida. São critérios adicionais, que não retiram a importância dos outros atributos.

1. Deve-se à discussão em torno das contribuições de intervenção no domínio econômico, quando se procura saber até que ponto a sua mera instituição já atinge ou não o fim intervencionista.

Para alcançar este objetivo, é necessário, em primeiro lugar, demonstrar a classificação tributária atual e a necessidade de aperfeiçoá-la. Depois, será apresentada a classificação presente em um voto do Ministro Carlos Velloso e as conclusões que a mesma permite inferir. Nesta mesma parte, serão citadas algumas decisões do STF que iluminam a nova proposta de classificação, presente na terceira parte deste trabalho.

Para melhor entendimento, mister se faz indicar as quatro acepções em que a palavra “vínculo” acha-se compreendida, para evitar algum embaraço na sua aplicação: *i*) “vínculo” do Estado a uma finalidade; *ii*) “vínculo” do Estado ao contribuinte; *iii*) “vínculo” dos recursos arrecadados a um fim, que deve constar na norma instituidora do tributo; e *iv*) “vínculo” no orçamento do valor efetivamente arrecadado ao seu fim legalmente previsto. Por questões didáticas, à medida que o termo é utilizado, logo após é feita uma referência ao seu sentido, com os números *i* ao *iv*, a indicar a ordem aqui descrita, até que as diferenças estejam familiarizadas. Daí a importância de tê-los bem fixados.

2. Classificação tripartite dos tributos e seu aperfeiçoamento

2.1. Importância da classificação dos tributos

Inegável é a importância da classificação como meio de sistematizar determinado conteúdo. Encontra-se justificada, entre outros motivos, na medida em que há uma intensa produção normativa, muitas vezes assistemática, que clama por um mínimo de coerência. Daí o aplicador do direito ordenar sistematicamente os elementos introduzidos, agrupando-os de acordo com as características que os aproximam ou os afastam.

Na área tributária, esta sistematização faz-se mais urgente, uma vez que o legislador introduz normas a todo instante, muitas vezes sem a devida cautela, causando um verdadeiro embaraço para o estudioso que se vê compelido a encontrar a natureza jurídica e

o regime jurídico dos institutos recém-criados, muitos não equiparados aos já existentes.² Neste sentido, deve o aplicador do direito estar apto tanto a alocar os institutos criados dentro das categorias pré-definidas como a alterar todo o arquétipo já consolidado, se se fizer necessário.

A classificação, assim, tem a tarefa de repartir um conjunto de objetos (quaisquer que sejam) em classes coordenadas ou subordinadas, utilizando critérios oportunamente escolhidos, validados pelo texto positivo da Constituição. Aludida tarefa é desempenhada tendo em vista a precisão conceitual que evita denominar de imposto o que não é imposto, ou de contribuição o que não se reveste desta natureza. Denominar fenômenos distintos pelo mesmo nome prejudica a inteligência do objeto de estudo.

Em que pese a importância da classificação, ela não é uma panacéia, pois a taxionomia não tem o condão de resolver todos os problemas em torno dos tributos. Se, por um lado, facilita a vida do estudioso, por outro, a classificação não tem o poder de ampliar ou restringir a aplicação de normas constitucionais, como deixou claro o STF em julgamento do RE nº 193.969, quando, ao tratar das imunidades, afirmou que não se pode “invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais”.³ Logo, a esses limites o intérprete deve estar atento, a fim de evitar classificações que obliquamente tentam transmutar o que está previsto na Constituição.⁴

2. O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) divulgou um estudo em homenagem aos 16 anos da Constituição Federal de 1988, onde afirma que nesse período foram editadas mais de três milhões de normas, sendo que, só no âmbito federal, a média de normas por dia útil foi de 31,96, sendo 6,0 destas na área tributária. No entanto, como o contribuinte está subjugado não apenas às normas federais, mas também às estaduais e municipais, o total de normas tributárias/dia aumenta para 37 ou 56, se se levar em consideração apenas os dias úteis (*Quantidade de normas – 16 anos de CF*. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/estudos>. Acesso em: 10.8.2006).
3. DJ de 06.12.1996, Ata n. 59 – Relação de Processos, 2ª Turma.
4. Aqui se levanta a discussão acerca da importância ou não da classificação dos tributos. Sua importância estaria em sistematizar conceitos, divisões, o objeto do direito tributário e o seu entendimento. No entanto, apresenta pouca serventia se não há efetividade para a decisão das questões jurídicas.

2.2. Classificação tripartite dos tributos

Do ponto de vista do direito financeiro, os tributos existem para o financiamento das políticas públicas. Apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. É o instrumento, por excelência, utilizado pelo Estado para obter os recursos financeiros de que necessita para alcançar os seus objetivos. Com o seu recebimento, o Estado fica “vinculado” (i) a prestar os serviços aos cidadãos, dentre outros fins, através de diversas atividades. Algumas destas atividades, em certos casos, podem ser livremente escolhidas pelo Estado. Em outros, estão delimitadas.

A atividade da tributação pode ocorrer de diversas formas, todas previstas na Constituição. A doutrina tradicional, baseada em Geraldo Ataliba⁵, afirma que é a vinculação ou não do aspecto material do antecedente normativo ao exercício de uma atividade estatal que define a natureza jurídica do tributo (ii). Assim, são tributos vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou consequência desta), e não vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Nesse sentido, ele aparta os impostos, que seriam tributos não vinculados, das taxas e contribuições, que pertenceriam à categoria dos vinculados. E estas últimas também seriam distintas em razão de

Ou seja, não adianta divagar sobre as classificações econômica, filosófica, financeira, finalística, se estas não estão plenamente arraigadas na Constituição e não puderem servir de parâmetro para o julgamento das questões que envolvem os tributos. O Estado, na ânsia de arrecadar, não se vê limitado pelas classificações dos tributos fora do aspecto constitucional, o que “força” o Judiciário a considerar tributo o que não é (caso das contribuições criadas pela LC nº 110/01 – STF, Tribunal Pleno, ADI-MC 2556, rel. Min. Moreira Alves, 09.10.2002, *DJ* 08.8.2003), ou a não considerar tributo o que deveria ser (caso das contribuições profissionais, em que a 2ª Turma do STJ definiu que a sua natureza é associativa e não tributária – RESP 497.871-SC, DJ 02.6.2003, rel. Min. Eliana Calmon; e RESP 449.760, rel. Min. Franciulli Netto, *DJU* 12.4.2004).

5. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 115.

a referibilidade entre a atuação estatal e o contribuinte ser direta (taxas) ou indireta (contribuições).

Essa classificação foi endossada pela doutrina majoritária, como Rubens Gomes de Sousa⁶, Paulo de Barros Carvalho⁷, Roque Antonio Carrazza⁸ e Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹. A classificação tripartite é também a mais comum e praticamente unânime na Itália, Espanha e América Latina.¹⁰

Para essa corrente, a vinculação (iii) da receita dos tributos é matéria estranha ao tributo e ao direito tributário, conforme reza o inciso II do art. 4º do CTN. É tema de direito financeiro e não pode ser utilizada com acerto para a distinção das espécies tributárias.

Na defesa da sua teoria, ao descrever a importância ou não da destinação dos recursos como elemento diferenciador das espécies tributárias (iii), num momento Geraldo Ataliba afirma que “a vinculação do produto a determinada finalidade não exerce qualquer influência na natureza e estrutura da própria relação jurídica tributária”.¹¹ Em outro, no mesmo comentário, assevera:

Não basta, entretanto, isto (o pagamento de salário) para que nasça a respectiva obrigação tributária. É necessário – por imperativo constitucional – que a quantia arrecadada vá alimentar um órgão (por isso

-
6. Natureza tributária da contribuição para o FGTS. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 17, 1971, p. 309.
 7. Para este autor, ao critério da hipótese de incidência deve-se acrescentar a *base de cálculo*, pois permite que se verifique, diante da presença de tributos não vinculados pela hipótese de incidência, se a pessoa política que institui o gravame não invadiu a competência impositiva dos demais entes tributantes (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 22).
 8. Este autor, na linha de Paulo de Barros Carvalho, afirma que os empréstimos compulsórios e as contribuições podem ser impostos ou taxas (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 299).
 9. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 408.
 10. COSTA, Ramón Valdez. *Curso de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2001. p. 96.
 11. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 190. Esse posicionamento é também repetido no seu livro *Hipótese de incidência tributária*.

mesmo chamado previdenciário), que favoreça à maternidade e ocorra às consequências de doença, invalidez, velhice e morte. Esta circunstância é, pois, pressuposto necessário, *sine qua non*, da configuração do tributo previdenciário. É que – como visto –, nesta hipótese particular, a Constituição faz incluir na própria definição do tributo sua destinação. Vem esta, assim, integrar o próprio conceito da entidade tributária.¹²

Ora, quando numa teoria duas proposições estão em conflito direto, diz-se que há inconsistência, pois as duas não podem ser verdadeiras ao mesmo tempo. Assim, ou “a vinculação do tributo à determinada finalidade (iii) não exerce qualquer influência na natureza e estrutura da relação jurídica tributária”, ou “a vinculação (iii) é pressuposto *sine qua non* da configuração do tributo previdenciário, integrando o próprio conceito da entidade tributária”.

As duas proposições descrevem a mesma coisa e apresentam soluções distintas. A saída será a opção pela teoria mais consentânea com a Constituição Federal, que envolve elementos também de direito financeiro. Opta-se, assim, pela que acresce o elemento vinculação (iii) como critério para a classificação, uma vez que a matéria relativa a tributos não está limitada entre os arts. 145 a 156 da CF, mas entre os arts. 1º e 250. A teoria tradicional não será superada, mas aperfeiçoada.

A corrente tripartite, por ser mais genérica, acaba abarcando todos os tributos. No entanto, falta-lhe a precisão para, em certos casos, distinguir alguns tributos que se assemelham pelo seu fato gerador, por exemplo. Assim, pensa-se que a eleição de mais dois critérios é um meio hábil de embasar uma classificação mais precisa.

2.3. Aperfeiçoamento da teoria da vinculação do fato gerador a uma atividade estatal

Como se percebe, o ponto essencial na teoria de Geraldo Ataliba está na vinculação ou não do fato gerador a uma atividade

12. *Idem*, p. 187-8.

estatal em relação ao contribuinte (ii). Para essa corrente, não há vinculação no imposto, diferentemente do que ocorre nas taxas e contribuições. Já a diferença das contribuições em relação às taxas está na “referibilidade” do Estado: direta nesta e indireta naquela. Quando o cidadão paga uma taxa, ele diretamente recebe uma atuação do Estado; quando paga uma contribuição, a atuação estatal é indireta.

Dizer que há referibilidade em um tributo significa que, por um lado, o contribuinte está sendo diferenciado pelo Estado – relação de diferenciação – e, por outro, vinculado a um determinado objetivo de ordem pública que se deseja promover – relação de vinculação finalística (i). Logo, é necessário que o sujeito passivo tenha alguma relação de pertinência com o fim que se deseja alcançar através da cobrança do tributo, o que acontece com as contribuições, por exemplo.

Contudo, não é o que se tem visto. Nas contribuições existentes no ordenamento jurídico brasileiro, na maioria das vezes¹³, não se verifica uma atuação concreta do Estado referível indiretamente ao contribuinte. Apenas para exemplificar, o Imposto de Renda (IR) e a Cofins não se distinguem pela referibilidade (ii), como pretende a teoria, uma vez que não há esta atividade do Estado em relação ao contribuinte nos dois casos (um é imposto e o outro é contribuição). O mesmo se diz em relação ao pagamento de contribuição ao SESC/SENAC por prestadoras de serviço¹⁴; ao PIS/PASEP; à CIDE sobre os combustíveis, que tem alíquotas variáveis a depender do tipo de combustível e sua destinação, implicando na falta de relação entre o nível da imposição e o custo da intervenção regulatória; à contribuição do Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Marcante (AFRMM), paga pelos que importam e exportam, sobre a movimentação de cargas nos portos, *ad valorem*; à contribuição

13. Aqui se excetua a contribuição ao INSS paga pelo empregado e as contribuições profissionais ou econômicas, por exemplo.

14. Neste sentido é o RESP 643.271, onde o STJ afirma manter a posição da 1ª Turma do STF, que, seguindo entendimento firmado na 1ª Seção, decidiu estarem as empresas prestadoras de serviços incluídas entre as que devem recolher, a título obrigatório, a contribuição relativa ao SESC/SENAC.

incidente sobre as atividades de minerais (*royalties*), cobrada pela União, que destina metade aos municípios (2% sobre o faturamento); à CIDE-*royalties*, entre outras.

Em alguns casos, a ausência da referibilidade (*ii*) seria argumento prontamente utilizado para a declaração de inconstitucionalidade da contribuição. Assim, seria ilógica a cobrança do tributo pela OAB dos engenheiros civis vinculados ao CREA. A inconstitucionalidade seria cristalina. No entanto, em relação a outras contribuições, como as acima mencionadas, a inconstitucionalidade não é cogitada, o que demonstra a falibilidade deste critério para por si só embasar a distinção.

A criação de contribuições sem a aludida referibilidade (*ii*) as iguala, neste critério, aos impostos. Com a correta previsão (*iii*) e a efetiva destinação (*iv*) do valor arrecadado do tributo ao seu fim previsto¹⁵, dá-se um importante passo para o pressuposto da referibilidade ser alcançado (*ii*), demonstrando a estreita relação entre o vínculo do Estado com o contribuinte e o vínculo da arrecadação no fim constitucionalmente previsto.¹⁶

Assim, na medida em que o requisito da correta destinação for se permeando no direito tributário, a ponto de fazer parte da própria exação, o critério da referibilidade será melhor aplicado. No entanto, não basta a mera referência na norma de instituição do tributo de que o valor da sua arrecadação será destinado ao fim que motivou o seu surgimento, como foi visto. É preciso haver a efetiva alocação de recursos (*iv*) na lei orçamentária, que previne receitas e fixa despesas.

A falta da correta destinação (*iii* e *iv*) impede que um grupo ou um setor de contribuintes seja beneficiado com os serviços

15. Há uma discussão em torno da CIDE, no sentido de saber se a mesma, por si só, pode ser considerada uma intervenção e assim atingir a sua finalidade sem a destinação dos recursos para tal fim, ou deve sempre haver a mencionada destinação para a sua constitucionalidade.

16. O art. 195, § 5º, da CF, entre outros, é claro em exigir uma estrita vinculação causal entre contribuição e benefício, pondo em evidência a correlação da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição.

advindos do seu pagamento, obstruindo a própria referibilidade. Daí a necessidade desses dois critérios estarem presentes na distinção dos tributos, visto que a inobservância de *iv* resulta, obliquamente, na inobservância do *iii*, com se verá.

Em que pesem os argumentos acima, o Supremo não tem compartilhado o entendimento de que a classificação dos tributos pode sofrer outra ingerência a não ser do seu fato gerador, na linha do CTN. Algumas decisões refletem uma evolução no seu posicionamento, mas ainda é cedo para afirmar que a destinação é critério de classificação dos tributos.

3. Classificação presente em decisão do STF

O STF recepcionou a classificação dos tributos em vinculados e não vinculados, utilizando a base de cálculo como elemento norteador. Por esse meio, chegou à existência de quatro tributos, como se nota do voto do Min. Carlos Velloso no julgamento do RE 138.284-CE e da ADI 447:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (grifos nossos)

Essa classificação enseja duas abordagens distintas: a) a permissividade dada pelo Supremo para a criação “ilimitada”

de “contribuições sociais”; e b) posição do Supremo quanto à influência da destinação dos recursos como critério de classificação dos tributos.

3.1. Contribuições sociais gerais

A classificação acima adotada, apesar da sua aparente singeleza, apresenta uma sutil ampliação das contribuições sociais, capaz de outorgar ao Executivo um farto poder de inovar a ordem tributária em claro descompasso com a interpretação sistemática da Constituição.

Quem esteve atento a este fato foi o professor Humberto Ávila, ao discordar da classificação acima apresentada em que o Supremo faz alusão à existência de *contribuições sociais gerais*. Segundo o autor, não se pode falar em “contribuições sociais gerais”, ou seja, outras além das previstas nos arts. 149, 195, 212, § 5º, 239 e 240 da CF, porque inexistente competência constitucional para instituir novas contribuições sociais senão as do § 4º do art. 195 da CF. Nessa linha, afirma:

O poder para instituir *contribuições sociais*, de acordo com a regra de competência prevista no art. 195, é limitado a determinados fatos (auferimento de receita, pagamento de remunerações). Se a União Federal quiser instituir outras *contribuições sociais*, somente poderá fazê-lo por meio de lei complementar e desde que seja sobre fatos diversos (o que inviabiliza o poder de criar “adicionais” sobre os mesmos fatos previstos no art. 195, *caput*, ainda que por meio de lei complementar). [...] Não há outras finalidades sociais além daquelas que a própria Constituição já intitulou de *sociais*, e as finalidades sociais possuem fonte de receita já especificadas no art. 195 e, quando se trata de finalidade social que não se inclui na saúde, na assistência e previdência social, há artigos específicos prevendo regras de competência.¹⁷

17. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 258.

Aludido posicionamento é o mais consentâneo com a Constituição, uma vez que freia a atuação do Estado na criação de novas contribuições sociais em dissonância com os limites constitucionais, como se nota das malfadadas contribuições criadas pela Lei Complementar nº 110/01 que o STF qualificou de *contribuições sociais gerais*, pautadas apenas no art. 149 da CF, com outras materialidades que não as previstas no art. 195.¹⁸ A se pensar como o Supremo, na linha do autor, inócuo seria o art. 195 traçar os fatos capazes de desencadear obrigações tributárias, já que o art. 149 permite a criação sobre quaisquer fatos.

Há quem possa refutar esse posicionamento, tendo em vista não admitir que as *contribuições sociais* se exaurissem nas *contribuições para a seguridade social*, ao argumento de que onde a Constituição diferencia dois termos não cabe ao intérprete tratá-los de modo igual. Do mesmo modo, que as finalidades sociais, ensejadoras das contribuições sociais, não se limitavam às presentes no art. 195, pois, assim, nenhuma outra finalidade na esfera social poderia ser promovida com base na instituição de contribuições que não uma daquelas previstas no capítulo específico da seguridade social (ordem social não é sinônima de seguridade social).

Interpretação diferente, aceitando a possibilidade de outras contribuições sociais que não as do art. 195 da CF e das outras constitucionalizadas, seria ferir de morte este artigo, ao mesmo tempo em que legitimaria a criação de quaisquer contribuições (haja vista a amplitude do termo social), em total desapego à interpretação que melhor limita o poder de tributar e que prestigia a segurança jurídica.

18. "Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação de artigos e de expressões contidas na Lei Complementar Federal nº 110, de 29.6.2001. Pedido de liminar. A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie 'contribuições sociais gerais' que se submetem à regência do art. 149 da CF, e não à do art. 195 da Carta Magna" (ADI 2.556-MC, rel. Min. Moreira Alves, DJ 08.8.2003).

3.2. Decisões do STF importantes para a validação da teoria

Pelo que se percebe da classificação na decisão do Min. Carlos Velloso, o critério utilizado é o mesmo presente na doutrina majoritária e no CTN (art. 4º): a vinculação ou não do Estado ao contribuinte (*ii*). Mas algumas decisões têm recheado as espécies tributárias. Assim, em relação às contribuições, em que a referibilidade é um critério marcante na teoria dos tributos vinculados (*ii*), nota-se uma tendência no STF de alteração da referibilidade do contribuinte (*ii*) para um fim estatal (*i*), conforme se comprova no voto da Min. Ellen Gracie, quando do julgamento de constitucionalidade da EC nº 41/03, ao afirmar que o critério da “referibilidade refere-se diretamente a uma atuação concreta ou potencial do Estado, mas não em relação direta ou indireta ao contribuinte”.¹⁹ Essa mudança de referibilidade contraria a construção doutrinária tradicional, que é pacífica no tocante não apenas à finalidade que se visa atingir com as contribuições (*i*), mas à atuação indireta (*ii*) que deve haver com o contribuinte.

Interessante notar a diferença de tratamento que o Supremo dá em relação à vinculação de receita (*iii*) para as diversas espécies tributárias. Em julgamento da majoração de alíquota do ICMS no Estado de São Paulo, destinada à construção de casas populares, afirmou-se:

A norma inscrita no art. 167, IV, da CF, que veda a vinculação de receita de impostos, com as ressalvas ali inscritas, é norma de direito financeiro e não de direito tributário, com caráter institucional, não gerando para o contribuinte, se descumprida, direito ao não pagamento do tributo. *Se lhe fosse possível argüir a inconstitucionalidade da destinação, a declaração não o exoneraria do pagamento do tributo.* É que cairia a destinação do imposto e não este. *Ressalva quanto às contribuições e ao*

19. ADI 3.128/DF, rel. Min. Ellen Gracie, 18.8.2004, Tribunal Pleno, DJ 18.2.2005.

empréstimo compulsório. Nestes, a destinação do tributo diz com a legitimidade deste. CF, artigos 148 e 149.²⁰ (grifos nossos)

Percebe-se que a vinculação da receita dos impostos (iii) macula de inconstitucionalidade a destinação. Porém, em relação às contribuições e ao empréstimo compulsório, vê-se que o STF afirma a necessidade de sua vinculação a determinado fim (iii), por fazer parte da sua legitimidade. Assim, é inconstitucional uma contribuição ou empréstimo compulsório sem a previsão de destino da sua receita (iii).

No tocante às taxas, embora a Constituição não tenha expressamente aludido acerca de iii, deixou implicitamente disposto que deve haver uma correlação entre o valor pago e o serviço prestado, relação receita/despesa²¹, além de permitir a sua vinculação a uma despesa específica²², desde que voltada para a finalidade do tributo (i). Não tratou a destinação (iii) e a finalidade (i) como questões menos importantes. Assim, já decidiu o STF que “a vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a

20. RE-AgR 329.196/SP, rel. Min. Carlos Velloso, 17.9.2002, 2ª Turma, DJ 11.10.2002.

21. Neste sentido: “A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça” (ADI 948, rel. Min. Francisco Rezek, DJ 17.3.2000). “A jurisprudência da Corte é tranqüila no sentido de que é constitucional a cobrança da taxa judiciária que toma por base de cálculo o valor da causa ou da condenação, observando-se o princípio da razoabilidade (ADI nº 1.926-PE, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 10.9.1999; AGRAG nº 170.271-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.12.1995). “Legítimas, em princípio, a taxa judiciária e as custas *ad valorem* afrontam, contudo, a garantia constitucional de acesso à jurisdição (CF, art. 5º, XXXV) se a alíquota excessiva ou a omissão de um limite absoluto as tornam desproporcionadas ao custo do serviço que remuneraram: precedentes (RP 1.077-RJ, 28.3.1984, Moreira, RTJ 112/34; RP 1.074, 15.8.1984, Falcão, RTJ 112/499; ADI 948-GO, 09.11.1995, Rezek; ADI MC 1.378-5, 30.11.1995, Celso, DJ 30.5.1997; ADI MC 1.651-PB, Sanches, DJ 11.9.1998; ADI MC 1.772-MG, 15.4.1998, Velloso).

22. “A norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, não existindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas” (ADI 2.129, rel. Min. Eros Grau, DJ 16.6.2006). No mesmo sentido: ADI 2.059, rel. Min. Eros Grau.

serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo”.²³ Também decidiu, em relação às taxas das custas judiciais com previsão de alocação do produto de sua arrecadação ao Poder Judiciário, que “nada impede a afetação dos recursos correspondentes a determinado tipo de despesas – no caso, as de capital, investimento e treinamento de pessoal da Justiça – cuja finalidade tem inequívoco liame instrumental com o serviço judiciário”.²⁴ Em todos os casos, obviamente, está presente a vinculação ao contribuinte (ii).

Porém, em virtude da expressa previsão constitucional do vínculo dos recursos arrecadados a um fim (iii) para a maioria das contribuições, e apenas para o fim a ser alcançado com a instituição de outras, é sobre elas que repousa maior celeuma, tendo em vista a sua representatividade no orçamento da União. Como em alguns casos não foi definida a sua materialidade, a forma de classificá-la e controlá-la restou na sua finalidade (i) e no vínculo de referibilidade ao contribuinte (ii), em que pese a diminuta importância deste.

4. Novos critérios de classificação

Como se nota, os critérios de vinculação do Estado a uma finalidade (i) e de vinculação do Estado ao contribuinte (ii) não são suficientes para distinguir as peculiaridades que envolvem as espécies tributárias, pois não permitem o seu controle por parte do Judiciário. Assim, embora o IR e a Cofins tenham finalidades distintas, na prática não se consegue perceber qualquer diferença, pois não há controle sobre a correta destinação dos recursos, no caso da Cofins. Para uma classificação mais exata, necessário se faz acrescentarem novos parâmetros, apesar do risco que corre aquele que se aventura a propor alguma coisa.

23. ADI 2.040-MC, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 25.2.2000.

24. ADI 1.926-MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 10.9.1999.

Nessa linha, entende-se que dois outros critérios devem se fazer presentes: a) o vínculo dos recursos arrecadados para o fim constitucional, previsto na norma instituidora do tributo (i); e b) vínculo no orçamento da sua receita efetivamente arrecadada (iv).

4.1. O vínculo dos recursos arrecadados para o fim constitucionalmente previsto na norma instituidora do tributo (iii)

A doutrina majoritária é concorde no sentido de que a vinculação do produto da arrecadação de um tributo (iii) não é critério para a sua classificação. Luciano Amaro foi quem encetou a ênfase oposta, ao afirmar que não se pode circunscrever a análise da natureza jurídica de um tributo ao *iter* que se inicia com a ocorrência do fato previsto na lei e termina com o pagamento do tributo. A destinação tem relevância. Seus exemplos são terminantes:

Se a União instituir tributo sobre o faturamento das empresas, sem especificar a destinação exigida pelo art. 195 da CF, a exação (ainda que apelidada de contribuição) seria inconstitucional, entre outras possíveis razões, pela invasão de competência dos Estados ou dos Municípios (conforme se trate de faturamento de mercadorias ou serviços). Outro exemplo: se a União, sem explicitar na lei (complementar) uma das destinações referidas pelo art. 148 da CF, instituir empréstimo compulsório, a exação será inconstitucional.²⁵

Daí a afirmação de que a não-delimitação da receita de determinado tributo em um fim poderá desnaturar a sua espécie, transformando em imposto, por exemplo, uma contribuição. Todos os tributos têm uma finalidade genérica: carrear recursos aos cofres públicos para a prestação dos serviços públicos e outras despesas públicas. No entanto, há tributos constituídos para fins específicos, como cobrir despesas decorrentes de uma calamidade pública, alusivas a um

25. Conceito e classificação dos tributos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 55, 1991. p. 284.

serviço público específico e divisível ou da seguridade social. A sua criação para fins diversos dos constitucionalmente previstos implica em inconstitucionalidade, além de alterar a sua natureza.

Como já se disse, a criação de uma contribuição sem destinação específica não passa de um verdadeiro imposto, além de implicar na sua inconstitucionalidade. Não podem haver contribuições para despesas gerais, nem impostos para despesas específicas. Já decidiu o STF que:

A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa *espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional*. A vigência temporária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços – rompendo, em consequência, a *necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios* (RTJ 147/921) – constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse *plus*, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello.²⁶ (grifos nossos)

Logo, quando da classificação dos tributos, desde que vinculados a uma finalidade específica (*i*), é de bom alvitre²⁷ a delimitação do destino dos seus recursos ao fim que a sua natureza impõe, sob pena de eventual tredestinação implicar na inconstitucionalidade do destino incorreto e, em alguns casos, na inconstitucionalidade do próprio tributo, como ocorre com a contribuição especial ou o empréstimo compulsório.

26. ADC-MC 8/DF, rel. Min. Celso de Mello, 13.10.1999, Tribunal Pleno.

27. De bom alvitre porque as taxas, por exemplo, não precisam ter a sua receita expressamente vinculada. A Constituição só determina mencionada vinculação para os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

No entanto, embora o critério da vinculação da receita na norma instituidora do tributo seja essencial, a sua mera previsão não é suficiente, pois pode haver casos que esta regra exista, mas quando da real alocação do recurso (*iv*) ocorra uma tredestinação ou desvio para outro fim. Daí a importância do orçamento, que deve refletir a realidade composta nas três hipóteses de vinculação (*i*, *ii* e *iii*), uma vez que não adianta as previsões legais estarem corretas, e na operacionalidade da aplicação do recurso o mesmo ser desviado para outro fim. Daí a importância de *iv* como instrumento de controle da aplicação dos recursos, além de corroborador ou infirmador da sua natureza.

4.2. Vínculo no orçamento da receita efetivamente arrecadada (*iv*)

Este critério responde às seguintes perguntas: há distinção entre a previsão legal da destinação do produto de arrecadação do tributo e a sua efetiva aplicação? Basta a lei ordinária (ou complementar) que institui a exação estabelecer o destino do tributo ou deve haver a real aplicação sob pena de o desvirtuamento torná-lo ilegítimo?

Para Márcio Severo Marques, não importa a eficácia social das normas jurídicas (*iv*), mas apenas a observância da lei da previsão abstrata – o que *deve ser* no plano normativo e não o que efetivamente é na realidade dos fatos. É essa a condição de validade. O desvio dos recursos arrecadados não contamina a relação jurídica tributária. Assim, pode-se utilizar o dinheiro da arrecadação de um tributo desta espécie em qualquer fim, bastando a previsão legal, independentemente da efetividade da aplicação do recurso.²⁸ No mesmo sentido é o voto da Min. Ellen Gracie, no julgamento da ADI 2.925/DF, ao afirmar que a contribuição é “caracterizada pela finalidade de sua instituição e não pela destinação da respectiva cobrança”.

28. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 219-20.

Aludido posicionamento acaba tornando inócua a presença do requisito da vinculação da receita (iii), pois esta simples previsão legal acompanhada do seu descumprimento por norma posterior (iv) invalida a própria norma da vinculação, tendo em vista que o valor não foi corretamente destinado. E se iii também é critério de classificação, eventual inobservância de iv, por contaminar iii, implica em reflexos na própria classificação.

Se alguns tributos são vocacionados para atingir determinadas finalidades (i) e se estas não forem atingidas por conta do desvio dos recursos nos seus fins (iv), entende-se que essa tredestinação deve ser reparada, porque está dando a um tributo uma característica que não lhe pertence. A finalidade (i) é diferente da destinação (iii), mas dela não é desvinculada. Assim, se a Constituição *determina* que o tributo (a contribuição especial) é feito para um fim específico (i) e que o dinheiro da sua arrecadação *deve* ser aplicado neste fim (iii), como ocorre com a CIDE sobre os combustíveis (art. 177, § 4º, II, da CF), por exemplo, poucos ousam afirmar que, em havendo desvio na aplicação dos recursos (iv), o orçamento é inconstitucional ou o próprio tributo. Alegam que o desvio não macula o tributo.

Como demonstrado, o STF entende que, no caso das contribuições e do empréstimo compulsório, “a destinação do tributo diz com a legitimidade deste”.²⁹ Ora, parece sem sentido poder argüir inconstitucionalidade por violação de uma norma constitucional num caso (iii) e a impossibilidade em outro (iv), entre os vários argumentos, porque naquele a matéria é de direito tributário e neste de direito financeiro, como se a violação *tributária* fosse mais grave do que a *financeira*. Permitir esse entendimento é fechar os olhos para a realidade das contribuições especiais, na medida em que são criadas para um fim e destinadas a fins diversos.

A efetividade dos empréstimos compulsórios e das contribuições sociais, por exemplo, depende da corroboração da lei orçamentária, que deve alocar os seus recursos nos fins constitucionalmente

29. RE-AgR 329.196/SP, rel. Min. Carlos Velloso, 17.9.2002, 2ª Turma, DJ 11.10.2002.

previstos. Não basta a simples lei ordinária ou complementar que as instituiu ser válida; a lei orçamentária também deverá ser, visto que complementar o arquétipo constitucional da aplicação do seu recurso. Sem a devida destinação da contribuição arrecadada, a contribuição pode até ter sido criada constitucionalmente, dentro das normas que fundamentaram a sua instituição; no entanto, a norma orçamentária não poderá ser aplicada, pois sua aplicação é condicionada pela Constituição Federal à efetiva destinação dos recursos arrecadados (iv).

Pensar de outro modo é criar um imposto disfarçado de contribuição, fazer tábula rasa da Constituição, lesar a boa-fé da relação jurídico-tributária e misturar os institutos constitucionais, massacrando as elucidadas contribuições dos juristas e do constituinte, que frisaram a acirrada distinção entre um imposto e uma *contribuição*, na esteira dos dogmas constitucionais.

Em julgamento do RE 158.208-1-RN, onde se discutia a constitucionalidade da contribuição e do adicional do IAA, em que pese ser vencido, o Min. Marco Aurélio, relator do processo, foi nesta direção, ao afirmar que a destinação diversa do fim legalmente previsto acaba por desnaturar o próprio tributo: “Transmudou-se a contribuição em verdadeiro imposto, no que deixou de servir ao fim que lhe era próprio, para somar-se aos recursos do governo federal”.

Neste mesmo processo, o voto do min. Maurício Corrêa é primoroso, pois, apesar de entender que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador, afirma que na contribuição especial o valor arrecadado *deve* ser aplicado na sua finalidade, e que no caso não havia inconstitucionalidade porque, “embora a receita proveniente da arrecadação das contribuições seja recolhida ao Tesouro Nacional, essa está vinculada aos fins da autarquia (arts. 6º, 70, parágrafo único, do DL 1952/82)”.

Denota-se que o valor arrecadado de uma contribuição especial, por exemplo, deve ser aplicado no fim constitucionalmente previsto. O problema está em definir se eventual tredestinação (iv) macula a lei orçamentária, apenas o tributo ou ambos. A doutrina e a jurisprudência do STF andam em caminhos distintos.

Na doutrina, cresce o entendimento de que a tredestinação macula a constitucionalidade do tributo, embora não seja ainda pacífico.³⁰ Neste sentido, afirma Roque Antonio Carrazza:

O eventual desvio desta destinação acarretará a injuricidade da própria cobrança. [...] Assim, se o contribuinte puder demonstrar que a contribuição a seu cargo não teve o produto de sua arrecadação aplicado naquela finalidade apontada na lei que a instituiu, ele tem o direito de subtrair-se ao seu pagamento ou, quando for o caso, de repetir o que pagou, observados, aí, apenas os prazos prescricionais.³¹

Mizabel Derzi tem o mesmo posicionamento: “O contribuinte pode opor-se à cobrança de contribuição que não esteja afetada aos fins constitucionalmente admitidos; igualmente, poderá reclamar a repetição de tributo pago se, apesar da lei, houver desvio quanto à aplicação dos recursos arrecadados”.³² Também Roberto Wagner Lima Nogueira afirma: “Tributo arrecadado cuja receita é malversada é tributo injustamente arrecadado, portanto, tributo passível de devolução, bem como de punição dos responsáveis pela má utilização dos recursos públicos”.³³ Outra não é a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho: “As contribuições especiais (*rectius*: impostos,

30. Neste sentido: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 108, set. 2004, p. 131; PETRY, Rodrigo C. O critério finalístico no controle de constitucionalidade das contribuições especiais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 112, jan. 2005, p. 114-8.

Contra: MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições no sistema tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Contribuições no sistema tributário*. São Paulo: Dialética/ICET, 2003. p. 364; CARVALHO, José Augusto Moreira de. Aspectos gerais e controvertidos das contribuições especiais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, ano 13, n. 60, jan.-fev. 2005, p. 74-5.

31. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 524-5.

32. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 599.

33. *Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 36.

sejam interventivos, sociais ou corporativos) necessariamente são afetadas a fins, fundos e programas específicos. Havendo a-destinação ou tredestinação dos recursos, ocorre a malversação de finalidade, fundamento para a decretação da inconstitucionalidade da cobrança dessas exações”.³⁴

Em relação ao Judiciário, por muito tempo esteve firmando no sentido de que o orçamento não poderia ser por ele controlado além de ser irrelevante a correta ou não-aplicação dos recursos tributários. Neste sentido é o acórdão do TRF da 4ª Região, cujo excerto da emenda averba que “o desvio de parcela dos valores arrecadados não pode erigir-se em óbice ao recolhimento. A salutar correção do tal desvirtuamento é providência que refoge à competência do Judiciário”.³⁵

No entanto, já começa haver posicionamento diverso, no sentido de que há descumprimento da lei (o Supremo não afirma *qual lei*) em casos de não-aplicação de recursos dos tributos de arrecadação vinculada. Em julgamento envolvendo o pedido de inconstitucionalidade da CSLL, que é destinada ao INSS, por conta do ingresso da sua arrecadação no orçamento fiscal da União e posterior reenvio para a seguridade social, o Ministro Carlos Velloso³⁶ assim se posicionou:

O que importa perquirir não é o fato de a União arrecadar a contribuição, mas se o produto da arrecadação é destinado ao financiamento da seguridade social (CF, art. 195, I). A resposta está na própria Lei 7.689, de 15.12.1988, que, no seu art. 1º, dispõe, expressamente, que “fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”. De modo que, se *o produto da arrecadação for desviado de sua exata finalidade, estará sendo descumprida a lei*, certo que uma remota possibilidade do

34. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 589.

35. Rel. Juiz Fábio Rosa, Processo 199904011149354, 01.1.2000, *DJU* 23.1.2000, p. 585.

36. STF, RE n. 138.284/CE, 01.7.1992, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 28.8.1992, p. 13.456.

descumprimento da lei não seria capaz, evidentemente, de torná-la inconstitucional. (grifos nossos)

Em outra decisão (ADI nº 2.925/03), o Pleno do STF entendeu que a ausência da efetiva destinação macula de inconstitucional a lei orçamentária.³⁷ Assim, o fato de que até setembro de 2003 apenas 0,6% da arrecadação da CIDE-Combustíveis haviam sido destinados à área constitucionalmente prevista levou o Supremo em sessão plenária a decidir por maioria dos votos que: “É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14.1.2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do art. 177 da CF, ante a natureza exaustiva das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso II do citado parágrafo”. O Min. Carlos Velloso em seu voto afirmou que “a destinação a ser observada é a do art. 177, § 4º, II. Vale dizer, as três finalidades ali indicadas. Não estou dizendo que o governo deve gastar. Isso é um ato político. Não pode é desvincular o produto da arrecadação daquilo que está expressamente posto na Constituição”.

Como se percebe, ainda não é pacífico até que ponto o desvio do valor arrecadado (*iv*) de um tributo de receita vinculada (*iii*) macula de inconstitucional o tributo ou apenas a lei orçamentária. O certo é que estes aspectos não são mais ignorados e comportam análises de sua constitucionalidade. Em relação a *iii*, parece haver unanimidade no sentido de que a sua inobservância fulmina de inconstitucionalidade o próprio tributo que a Constituição determina a vinculação. No entanto, em relação a *iv*, como visto, há discórdia entre a doutrina e o Judiciário no sentido de determinar qual lei é inconstitucional.

Alternativas de resolução desta celeuma não faltam. Para Marco Aurelio Greco, existem motivos que não justificam novas arrecadações na medida em que não há aplicação do recurso. Logo, pode-se suspender o recolhimento enquanto houver o estoque de dinheiro

37. Rel. Min. Ellen Gracie, 19.12.2003, Tribunal Pleno, *DJU* 03.3.2005.

não aplicado. Não é repetição de indébito, tampouco inconstitucionalidade, mas suspensão da cobrança enquanto houver recursos.³⁸ No mesmo sentido, poderia se pensar na hipótese de que, havendo desvio na aplicação dos recursos (iv), o contribuinte teria direito a não pagar o tributo proporcionalmente ao valor desviado.

Esta proposta é viável quando da análise prévia da lei orçamentária e da possível verificação de que os recursos vinculados (iii) estão com destinação divergente. Assim, uma vez ciente o contribuinte de que dos recursos do PIS, por exemplo, 30% serão destinados a outros fins, ele limitaria o pagamento do tributo a 70%, porque o restante está com destinação contrária ao previsto em lei.

Para a implementação deste entendimento, necessário seria uma maior transparência do orçamento público, com a correlata relação entre a origem de um recurso e seu destino, o que não está presente nas leis orçamentárias atuais. O Governo não especifica quanto de cada tributo é aplicado em cada fim. Porém, se detectado, o contribuinte poderia argüir. Quando não, só o Tribunal de Contas teria condições, por ser o órgão responsável pela fiscalização das contas públicas.

Até porque podem acontecer casos de a lei orçamentária estar correta e no dia-a-dia haver o desvio de recursos. Aí que entra a atividade do Tribunal de Contas exercendo o seu controle diário através da análise dos processos de pagamento das despesas públicas. Então, diz-se que o controle pode se dar de duas formas: a) quando o contribuinte ou interessado consegue detectar que a lei orçamentária está nitidamente tredestinando recursos, poderia ou se insurgir contra a lei ou efetuar os pagamentos proporcionais à correta destinação, nos moldes traçados por Marco Aurelio Greco; b) porém, quando a tredestinação não é perceptível pela lei orçamentária, mas apenas pelo dia-a-dia da realização dos pagamentos públicos, o Tribunal de Contas seria e é o órgão competente para o controle.

38. Palestra em 31.3.2006, no I Encontro Nacional de Estudos Tributários da UFRGS – Porto Alegre.

Isto porque não há como a receita de um tributo vinculado ser aplicado em outra fonte e não ser detectado pelo Tribunal de Contas, em virtude das rubricas orçamentárias e financeiras *denunciarem* a sua origem e o respectivo processo de pagamento denunciar o seu destino. De posse de eventuais informações acerca do desvio de recursos, o Tribunal de Contas recomendaria ao Governo a alocação correta dos recursos, de acordo com as finalidades de sua instituição, ao mesmo tempo em que daria ciência às presidências do Congresso Nacional, ao Procurador-Geral da República, entre outros órgãos interessados, que, legitimados pela Constituição, poderiam reclamar a inconstitucionalidade da lei orçamentária ou ilegalidade de determinada destinação.³⁹

Deste modo, como o contribuinte não sabe a proporção do tributo que está sendo desviada, ele continuaria a recolher e o Tribunal de Contas glosaria qualquer pagamento que tivesse origem em recurso vinculado, obrigando, desse modo, o Executivo à vinculação dos recursos no fim a que legalmente estão determinados. Evitaria a confusão jurídica entre os contribuintes, bem como as intermináveis ações de inconstitucionalidade de milhares de interessados. Além do mais, geraria responsabilidade do gestor por má gestão de recursos.

5. Conclusões

A classificação dos tributos visa distribuí-los em categorias distintas de acordo com as suas semelhanças. Assim, devem existir

39. Um exemplo claro de controle pelo Tribunal de Contas da efetiva aplicação dos recursos vinculados está no processo nº 013.023/2004-5, donde se extrai o seguinte sumário: “Acompanhamento. Aplicação dos recursos da CIDE-Combustíveis. Constatação de desvio de finalidade. Custeio de despesas administrativas, incompatíveis com o propósito dessa contribuição. Manutenção de grande volume de recursos em caixa, para utilização no cumprimento das metas de superávit primário. Substituição de fontes ordinárias de dotações antigas do Orçamento dos Transportes por receitas proporcionadas pela Cide-Combustíveis. Falta de concretização dos mandamentos constitucionais que justificaram a instituição da contribuição. Determinações. Recomendações. Ciência”.

tantos critérios quantos forem necessários para se apreender os diferentes regimes jurídicos a que a classe de tributos está submetida.

Acontece que, na medida em que o elemento distintivo tradicionalmente defendido não tenha sido suficiente para discernir os diferentes tributos para o controle da instituição de tributos, outros devem ser acrescidos. E aqui entram a previsão de destinação dos recursos na lei instituidora do tributo e a efetiva alocação na lei orçamentária como critérios determinantes para o entendimento das espécies tributárias. Têm a grande finalidade de ampliar o controle de constitucionalidade dos tributos.

Isso porque, em relação ao mencionado controle, o critério do fato gerador ou resume na incidência da norma, e não na sua aplicação. Como neste item o legislador tornou-se impecável, raras são as exceções que suscitam a inconstitucionalidade de um tributo. Porém, na medida em que se atribui à exigência de previsão legal da destinação de um tributo a categoria de critério jurídico-positivo para sua identificação, bem como à efetiva alocação (ainda que tal previsão não integre a norma de tributação, sendo veiculado por outra), o Judiciário passa a ter outros instrumentos de controle, pois amplia o seu foco para além da simples instituição, alcançando a função do tributo e a correta destinação do valor arrecadado. O futuro do tributo também é alcançado.

O tributo pode até não ser declarado inconstitucional, mas a sua destinação será (lei orçamentária anual), desde que afronte a Constituição em relação à obrigatoriedade da alocação de recursos, ou à norma instituidora da exação, por violação da sua finalidade constitucional. Será ilegal, na medida em que a tredestinação ocorra por atos concretos de violação da lei orçamentária feita sem vícios dessa natureza.

A declaração de inconstitucionalidade do orçamento, ou de ilegalidade dos atos de alocação de recursos, comprova a afirmação de que os critérios *iii* e *iv* fazem parte da sua natureza. Isto porque a finalidade da instituição de um tributo não pode ser pretexto, mas algo materialmente atingível, que deve ser aferido corretamente. A especificação de um tributo não depende apenas da sua instituição

em conformidade com os ditames legais, mas, além deste, da correta destinação para o atingimento dos seus fins.

Assim, com base nesses pressupostos, chega-se à conclusão de que não basta conhecer o fato gerador para classificar os tributos. Deve-se também estar atento para o seu fim (fundamento da arrecadação) em virtude da sua importância na delimitação de cada espécie. O foco muda do “poder de tributar” para a “função de tributar”. E, baseado nesse entendimento, chega-se à seguinte classificação:

	Imposto	Taxa	Contribuição de melhoria	Empréstimo compulsório	Contribuição especial
1ª aceção	Vinculado a uma atividade aberta, abstrata, vinculado ao tivo tributo devem ser lidas e observadas. inar o local de destino da sua arrecadação.	Vinculada a uma atividade específica	Vinculada a uma atividade específica	Vinculado a uma atividade específica	Vinculada a uma atividade específica
2ª aceção	Não há vínculo	Há vínculo direto	Há vínculo direto	Não há vínculo	Há vínculo indireto
3ª aceção	Não há vínculo	Não há necessidade de determinação legal de vínculo, mas deve ter equivalência	Não há necessidade de determinação legal de vínculo, mas deve ter equivalência	Há vínculo	Há vínculo
4ª aceção	Não há vínculo	Havendo previsão legal na norma que institui o tributo, o vínculo deve haver.	Havendo previsão legal na norma que institui o tributo, o vínculo deve haver.	Há vínculo	Há vínculo

1ª aceção: *vínculo do Estado a uma finalidade* – analisa a função do tributo, em vez do tributo em si, saindo da abstração do seu conceito para a sua função concreta, dos seus fins e resultados.

A regra geral é que o tributo existe para o financiamento das políticas públicas. Mas há casos em que estas políticas são previamente determinadas, visam resultados práticos.

2ª aceção: *vínculo do Estado ao contribuinte* – esta é a concepção tradicional de que os tributos se diferenciam pela contraprestação do Estado em relação ao contribuinte.

3ª aceção: *vínculo dos recursos arrecadados a um fim* – há casos em que expressamente a Constituição determina que a lei instituidora do tributo deve indicar o local de destino da sua arrecadação. Ocorre com os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A falta deste critério resulta na sua inconstitucionalidade. Logo, não podem ter cláusula aberta (contribuição social para o bem comum) ou distinta da constitucionalmente prevista (empréstimo compulsório para frear o consumo). A finalidade deve ser balizada.

4ª aceção: *vínculo no orçamento da receita de um tributo ao seu fim legalmente previsto* – embora não saia da perspectiva normativa, este critério analisa o fato de “para onde está sendo destinado o dinheiro de um tributo”. Não basta a mera previsão constante no 3º critério acima. Deve *efetivamente* na lei orçamentária haver a correspondência entre o recurso arrecadado e o fim do tributo. Assim, no momento da sua elaboração, a Constituição e a lei do respectivo tributo devem ser lidas e observadas. Deste modo, insere-se a tributação no contexto constitucional e inteiro, especialmente ao lado das finanças públicas.

DA SOLUÇÃO DO CONFLITO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS: APLICAÇÕES PRÁTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Paulo Caliendo

Introdução

O direito é por excelência o campo do conflito, da decisão e da formação de consenso. Por estas razões e como não poderia deixar de ser, o estudo sobre o conflito entre princípios e regras tem recebido contribuições extremamente relevantes pela filosofia do direito no último período. Diversas novas indagações têm surgido, especialmente quanto à aplicação das normas jurídicas e sua função de concretização dos direitos fundamentais em um Estado Democrático de Direito. Este trabalho pretende auxiliar na resposta ao seguinte questionamento: como podem ser resolvidos os conflitos entre princípios e regras? E, principalmente, qual a importância desta questão para o direito tributário e para a proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte. Não pretende este texto, contudo, estabelecer uma análise exaustiva das diversas teorias sobre o tema, bem como não pretende esgotar todas as possibilidades de concretização de princípios e regras no direito público, mas tão-somente apresentar alguns casos de aplicação no direito tributário.¹

1. Do conflito entre princípios e regras

A questão do conflito entre princípios e regras é de fundamental importância para a solução de diversos casos de difícil solução em um Estado Democrático de Direito, especialmente em virtude do

1. Sobre o tema, vejam-se os importantes fundamentos expostos pelo professor Paulo de Barros Carvalho sobre a interpretação em matéria tributária em *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.

fato de se encontrarem valores distintos em disputa e ser necessária a justa solução desse conflito pelo sistema jurídico, preservando a diferença, mas mantendo a coerência e integridade do sistema. A primeira pergunta a ser realizada é sobre a existência de uma real distinção entre princípios e regras.

2. Da distinção entre princípios e regras

Os princípios e as regras são espécies de normas jurídicas. As normas jurídicas por sua vez podem receber conceituações bastante diversas na teoria do direito. Dentre os diversos autores que poderiam ser citados, podemos destacar Hans Kelsen, Herbert Hart, Ronald Dworkin e Niklas Luhmann. É importante mencionar que os as contribuições de Hans Kelsen tornaram-se um modelo argumentativo dominante no debate jurídico. Os autores dividiram-se em uma tentativa de justificá-lo ou de superá-lo.

2.1. Das soluções propostas

O conflito entre princípio e regras tem recebido tradicionalmente duas soluções: a prevalência dos princípios sobre as regras ou das regras sobre os princípios.

2.1.1. *Da prevalência dos princípios*

Diversos autores têm sustentado que no conflito entre princípios e regras devem os princípios prevalecer, em função de sua posição normativa superior, bem como pelo fato de que os princípios representam normas portadoras dos valores fundamentais de um sistema jurídico. Dessa forma, por oposição às regras, os princípios possuem primazia por hierarquia ou relevância.

Entre os vários defensores desta tese no Brasil, poderíamos destacar Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello. Para aquele:

Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; tem de ser prestigiados até as últimas consequências.²

Nas sempre recordadas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo um sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.³

Podemos listar um conjunto de argumentos em favor da prevalência dos princípios sobre as regras, especialmente:

2.1.1.1. Argumento fundacional

Para este argumento, os princípios são dotados de elevada relevância para o ordenamento jurídico, visto que definem os fundamentos normativos para a aplicação e interpretação do direito ao caso concreto. As normas de comportamento, assim como as regras, teriam os seus fundamentos normativos derivados direta ou indiretamente dos princípios. Se assim entendermos, poderíamos afirmar que os princípios possuem uma prevalência sistêmica em relação às regras em função de sua relevância.

2. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

3. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 230.

2.1.1.2. *Argumento axiológico*

Segundo o argumento axiológico, os princípios possuem um conteúdo axiológico claro e, portanto, seriam detentores dos valores normativos de um sistema jurídico. Dessa forma, os princípios possuiriam uma prevalência sistemática perante as regras, visto que deles derivam os fundamentos axiológicos das regras. Dessa forma, no confronto entre princípios e regras devem os primeiros prevalecer, visto que deles é que decorrem os fundamentos valorativos do sistema.

Podemos encontrar em Ronald Dworkin um dos principais defensores dessa tese. Para este autor, a valorização normativa dos princípios e a sua afirmação decorrem de postulados mais gerais de ataque ao positivismo jurídico. Para Dworkin, a pergunta “por que devemos obedecer as normas?” deve ser respondida não apenas com o recurso às exigências da autoridade ou de uma força externa ao cidadão, mas principalmente pelo recurso a exigências internas e intersubjetivas de moralidade, justiça e ética.⁴

Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras não é meramente interna, lógica ou quantitativa, mas especialmente qualitativa, que é denominada de forte por Alexy. Desse modo, os princípios são “exigências de justiça, equidade ou outra dimensão da moralidade”.⁵ Os princípios são portadores do núcleo básico e radical do sistema jurídico, sem o qual este perde seus fundamentos.

2.1.1.3. *Argumento heurístico*

O argumento heurístico aponta a prevalência dos princípios sobre as regras, visto que estes possuem um papel de destaque na resolução de conflitos normativos. As regras são adequadas à resolução de conflitos do tipo “soma zero”, ou seja, “tudo ou nada”.

4. O “ataque geral ao positivismo” tem suas primeiras investidas realizadas em DWORKIN, Ronald. The model of rules. *University of Chicago Law Review*, n. 35, 1967, p. 14 e ss., que posteriormente será reeditado com o sugestivo título de *Is law a system of rules?: The Philosophy of Law*. Oxford: Oxford University Press, 1977. pp. 38 e 65.

5. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 65.

As regras ou são aplicáveis ou não se aplicam. Os princípios, por sua vez, resolvem seus conflitos por ponderação ou considerações quanto à “dimensão de peso ou importância”. Dessa forma, a consideração de um perante outro princípio deve levar em conta o peso de cada um dos princípios implicados no caso, sendo que a escolha de um princípio não resulta no afastamento do outro, visto que em um caso diversos princípios devem ser tomados em consideração.⁶

Segundo Alexy, os princípios seriam tidos como “mandados de otimização”, visto que exigem a verificação da melhor conduta possível conforme o estado de coisas, ou situação de fato e jurídica que exija a sua aplicação. As regras, contudo, devem ser entendidas como “mandados de comportamento”, pois indicam uma conduta que deve ser seguida em determinado caso.⁷

Os princípios teriam dessa forma uma prevalência normativa perante as regras, visto que possuiriam a condição de resolver um conjunto maior de questões e, especialmente, os casos mais difíceis, em que o mero raciocínio subjuntivo é inadequado para a solução normativa.

2.1.1.4. *Argumento sistemático*

Os princípios em razão de suas características peculiares têm sido entendidos como a “fonte das fontes” ou como a “superfonte” do ordenamento. Conforme Vigo, os princípios cumpririam três funções de destaque no ordenamento jurídico: i) *fundamento* do ordenamento jurídico; ii) *orientador* do caráter operativo do direito, ou seja, como norma fundamental para a interpretação jurídica; e iii) *fonte supletiva* ou integradora do ordenamento jurídico, na ausência da lei ou do costume jurídico.

2.1.1.5. *Argumento lógico*

Os princípios têm sido considerados estruturas lógicas mais complexas e sofisticadas e, por isso mesmo, superiores na capacidade

6. *Idem*, p. 147.

7. *Idem*, p. 65.

de transmitir os valores fundantes do ordenamento jurídico. As regras, por sua vez, têm sido consideradas como possuindo uma estrutura lógica determinada. Alguns autores a consideram uma espécie de juízo categórico, hipotético e disjuntivo. Os princípios, por sua vez, têm sido considerados uma espécie de conceito axiológico (Vigo) ou similar aos axiomas nos sistemas teóricos.⁸ As regras teriam um caráter operativo apropriado ao raciocínio subjuntivo, ao passo que os princípios exigiriam um raciocínio por ponderação.⁹

2.1.1.6. *Argumento semântico*

Pelo argumento semântico pode-se afirmar que o conteúdo de cada regra conduz duas classes de sentidos distintas: um interno ou específico e um externo ou sistemático. Desse modo, cada regra traria um comando de conduta específica e, por outro lado, os sentidos do ordenamento jurídico por meio de princípios jurídicos, que preencheriam de sentido mínimo estas regras.

2.1.1.7. *Argumento genético*

Para Dworkin, a distinção entre princípios e regras pode ser fundamentada igualmente no “teste de origem” ou de *pedigree*. Desse modo, as regras permitem verificar o momento de sua criação, já os princípios existem no ordenamento e não dependem da sua instituição por alguma autoridade, podendo estar implícitos no sistema jurídico. Desse modo, os princípios prevaleceriam perante as regras porque fazem parte da própria gênese do ordenamento, sendo desnecessária a verificação de seu estabelecimento.

2.1.1.8. *Argumento do modo de justificação*

Para MacCormick, os princípios são normas fundamentais, visto que deles decorrem os fundamentos para diversas outras normas ou classe de normas. Para Vigo, os princípios agiriam como “direito

8. Para este autor, os modos de admissão de tais *axiomas* seriam: por convenção ou evidência (empírica ou analítica) (KALINOWSKI, Georges. *Metateoria del sistema normativo*. Mendoza: Idearium).

9. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*, p. 65.

concentrado”, dado que deles derivam outras normas possíveis, que estariam contidas em potência.¹⁰

As regras permitem identificação. Assim, podemos realizar uma lista de cada uma delas (lista canônica). Os princípios, por sua vez, não permitem uma listagem de tal ordem, pois não é possível identificar a sua incorporação. Os princípios teriam a função de delimitar a estrutura do discurso do jurista.¹¹

2.1.1.9. *Argumento normativo*

Uma concepção pós-positivista que tenta superar a onipotência jurídica das normas é apresentada por um conjunto de autores que tentam demonstrar que os princípios devem ser considerados como núcleo de validade jurídica. Nesse sentido, as regras teriam os seus fundamentos de validade decorrentes de princípios.¹² Igualmente sustenta este argumento o fato de se localizarem topologicamente os princípios no texto constitucional, ou seja, na norma superior do ordenamento jurídico. As regras, na maioria dos casos, situam-se no plano normativo inferior, ou seja, na legislação infra-constitucional.

2.1.1.10. *Argumento prudencial*

Os princípios seriam detentores de “forma jurídica e conteúdo moral”.¹³ Eles teriam o sentido de racionalidade prática; desta forma, representariam uma forma de superação da tese positivista da separação entre o direito e a moral. Sua função precípua seria determinar regras de conduta para ação prática. Desse modo, os princípios teriam prevalência sobre as regras, visto que eles determinariam de

10. *Idem*, p. 145.

11. *Idem*, *ibidem*.

12. *Idem*, p. 65: “Se os princípios contam com uma intrínseca e necessária juridicidade, parece evidente que as normas não podem afetar esse conteúdo radicalmente jurídico, pois, se o fizessem, ficariam afetadas em sua validade. A validade dos princípios é consequência necessária do seu conteúdo; por isso, no caso de contradição com as normas, aqueles prevalecerão. A validade das normas deriva de outras normas ou dos princípios”. À p. 144, o autor fala de normas no sentido de norma-regra.

13. *Idem*, p. 152.

modo consistente os critérios para a ação prática em sentido amplo ou finalística. As regras representam critérios para ação imediata, sendo, portanto, submetidas aos ditames gerais da ação prática.

2.1.1.11. *Argumento ontológico*

Diversos autores, entre os quais Esser, Savigny e Boulanger¹⁴, demonstraram teórica e empiricamente que as mais diversas nações somente se distinguem superficialmente quanto as suas instituições, normas e regras. As nações apresentavam de modo inequívoco e surpreendente uma “semelhança substancial” (*rejoignement*) em seus princípios essenciais.¹⁵

Na há como negar que o conjunto de argumentos listados em favor da prevalência dos princípios é altamente persuasiva e de difícil contra-argumentação. Contudo, inegavelmente podemos encontrar alguns argumentos que poderiam ser aduzidos para fundamentar um raciocínio oposto: o da *prevalência das regras sobre os princípios*.

2.1.2. *Da prevalência das regras*

A defesa da prevalência das regras sobre os princípios decorre do fato de que as regras podem ser consideradas como normas que também conduzem valores, porém estas, por possuírem uma previsão imediata da conduta requerida, se traduzem como normas em que os valores estão densificados ou mais protegidos.¹⁶ Dessa forma, o ordenamento jurídico no caso concreto determinou qual o meio exato a ser utilizado para alcançar os valores previstos no ordenamento jurídico. Entre os diversos argumentos que podem ser listados em favor da prevalência das regras sobre os princípios, poderíamos citar:

14. La méthode de l'interprétation juridique. *Travaux de L'Association Henri Capitant*, VI, Paris, 1952, p. 63.

15. VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 152.

16. Nesse sentido entende Humberto Ávila que, “num confronto horizontal entre regras e princípios, as regras devem prevalecer, ao contrário do que faz supor a descrição dos princípios como sendo as normas mais importantes do ordenamento jurídico” (*Op. cit.*, p. 106).

2.1.2.1. Argumento normativo

Segundo o argumento normativo, o legislador consagra as regras com uma eficácia que os princípios não possuem, justamente porque dotou as regras de eficácia. Para Humberto Ávila, “descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio”.¹⁷ O descumprimento seria mais grave em virtude do fato de que as regras trazem uma *pretensão de antecipação da decisão* pelo Judiciário, ou seja, atualizam um resultado que pode estar na base de um conflito normativo. Os princípios, por sua vez, trariam apenas razões ou fundamentos para decidir que deveriam estar sopesados com outros fundamentos e razões.

Podemos encontrar em Frederick Schauer, Joseph Raz e Donald H. Regan justificativas e elementos para a defesa de uma teoria jurídica fundada em regras.¹⁸ Estas três concepções podem ser denominadas de *concepção de regras indicativas* (Regan), *concepção do direito como sistema excludente* (Raz) e *positivismo presuntivo* (Schauer). Estes três modelos teóricos possuem em comum a concepção de uma relevância das regras para o raciocínio prático, visto que possuem a função de “completa transparência”¹⁹ e “absoluta opacidade”.

Para Donald H. Regan, as regras servem como mecanismos para diminuir a capacidade de realização de erros em condições de incerteza. Para Joseph Raz, seguir uma regra significa seguir uma

17. *Idem*, p. 104.

18. CALATAYUD, Angeles Ródenas. Entre la transparencia y la opacidad: análisis del papel de las reglas en el razonamiento judicial. *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Doxa, n. 21, ano 1, 1998, p. 99-122. Vejam-se suas obras: SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon, 1991; RAZ, Joseph. *Razón práctica y normas*. México: UNAM, 1982; RAZ, Joseph. *La autoridad del derecho*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1991; REGAN, Donald H. Authority an value: reflections on Raz's morality of freedom. *Southern California Law Review*, n. 62, 1989, p. 995-1095.

19. Uma norma seria classificada como *transparente* quando o agente somente considera racional seguir uma regra ao possuir certeza sobre as razões para segui-la, ou seja, que é a decisão racional correta. Por outro lado, seria considerada *opaca* quando o agente fizer o que a regra estabelece, sem atender às razões que a fundamentam.

norma que possui razões válidas para seu cumprimento. De acordo com este autor, podemos denominar de *razão protegida* tal combinação entre uma razão de primeira ordem para realizar um ato exigido e uma razão excludente para não atuar em uma situação.²⁰

Segundo Frederick Schauer²¹, as regras gozariam de uma autonomia semântica em relação à sua justificação, visto que a exemplificação que a sustenta não encontra explicação completa em referência aos propósitos que ditaram as regras. As regras poderiam ser entendidas como *mecanismos de distribuição de poder*, ou seja, como mecanismos apropriados para sociedades complexas, em que as regras cumprem a função de determinar de plano a distribuição de competências.

Os autores advertem, contudo, que a aplicação das regras não exclui automaticamente a possibilidade de conflitos normativos por razões de alcance ou conteúdo.

2.1.2.2. Argumento axiológico

Não há como negar que não somente os princípios são portadores de valores, mas igualmente as regras possuem a característica de traduzir uma relação entre o direito e a moral. Os princípios são entendidos como normas imediatamente finalísticas, diferentemente das regras, que são normas imediatamente descritivas.²² Contudo, tanto uma espécie normativa quanto a outra são portadoras de valores, em circunstâncias distintas.

20. CALATAYUD. *Op. cit.*, p. 102.

21. Cabe referir que Frederick Schauer não diferencia entre princípios e regras (*Apud idem*, pp. 102-8 e 110).

22. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 78 e ss. Muita esclarecedora é a posição do autor, que afirma: “Os princípios, embora relacionados a valores, não se confundem com eles. Os princípios relacionam-se aos valores na medida em que o estabelecimento de fins implica na qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover. No entanto, os princípios se afastam dos valores porque, enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem a obrigatoriedade da adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento”.

2.1.2.3. Argumento heurístico

Segundo este argumento, é correto afirmar-se que somente os princípios possuem as características da “dimensão de peso” e da “ponderação” (*weighting and balancing, Abwägung*). O autor observa com muita propriedade que os princípios não trazem em si uma etiqueta com o seu peso específico, nada dizem sobre sua dimensão de peso; será no caso concreto que o julgador realizará a ponderação de valores.²³

2.1.2.4. Argumentos sistemáticos

Três elementos devem ser considerados para fundamentar a superação de uma regra: (a) justificativa condizente, (b) fundamentação condizente e (c) comprovação condizente. Estes elementos serão denominados de argumento sistemático, visto que se dirigem ao modo de integração do uso de regras no sistema e de sua possibilidade de superação por princípios.

A *justificação condizente* deve demonstrar a (in)compatibilidade entre a hipótese da regra e a finalidade subjacente. Dessa forma, a superação da regra deve demonstrar que a consagração da justiça no caso concreto (individual) não afeta a justiça geral.

A *fundamentação condizente* diz respeito à exteriorização racional e transparente das razões de superação, a qual deve obedecer critérios claros de controle.

A *comprovação condizente* exige mais do que a mera suposição ou alegação, torna-se necessária à indicação inquestionável e robusta em provas da solução da controvérsia, de modo que não reste elevado o grau de incerteza, controvérsias e arbitrariedades.

2.1.2.5. Argumento lógico

Em conformidade com o demonstrado por alguns autores, a estrutura lógica das regras difere da estrutura sintática dos princípios. As regras possuem uma forma marcada pelo modelo hipotético-condicional (*se, então*), assumindo a característica de juízos

23. Segundo Humberto Ávila, “a dimensão de peso não é um atributo empírico dos princípios, justificador de uma diferença lógica relativamente às regras, mas resultado de juízo valorativo do aplicador” (*Op. cit.*, p. 59).

prescritivos. Os princípios, por outro lado, não condicionam o cumprimento de uma conduta específica e estão marcados apenas pela indicação dos fundamentos ou razões para decidir do julgador.²⁴

Esta argumentação deve ser complementada com as ponderações de que também os princípios podem possuir consequências normativas e hipóteses de incidência. Desse modo, não seria correto afirmar que a distinção entre princípios e regras depende da estrutura normativa. Esta distinção decorre mais do uso argumentativo ou do contexto discursivo do que de uma verificação sintática. Não haveria, portanto, prevalência lógica para os princípios em função de sua riqueza argumentativa, perante uma “restrição” performativa das regras. Não haveria como se alegar que os princípios têm função hermenêutica nobre por dotar o intérprete de múltiplas possibilidades de uso argumentativo, enquanto as regras seriam limitadas na sua gênese por um raciocínio subsuntivo “pobre”.

Princípios e regras constituem passos iniciais para a decisão do intérprete, que realizará “conexões axiológicas” e determinará o modo de alcance da finalidade a ser alcançada.²⁵ Não há um privilégio hermenêutico *ab initio* dos princípios perante as regras no uso argumentativo, mas de um uso diferenciado. É quanto ao tipo de prescrição de comportamentos que está a distinção entre princípios e regras, especialmente quanto ao tipo de eficácia de cada tipo destas normas.

2.1.2.6. Argumento semântico

Pelo argumento semântico questiona-se a consagrada noção de que os princípios possuem uma prevalência normativa em virtude de seu elevado grau de generalidade e abstração. Justamente em função dessa característica é que se atribui aos princípios uma preponderância, pois representam elementos de significativa apreciação valorativa; as regras, de outro lado, apresentam baixo grau de mobilidade valorativa, desarmando o aplicador de instrumentos normativos e axiológicos fundamentais para a decisão do caso concreto. *Todas* as

24. *Idem*, p. 40; VIGO, Rodolfo Luís. *Op. cit.*, p. 152.

25. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 42.

normas, inclusive os princípios, possuem espaço para a ponderação. Igualmente, todas as regras trariam implicitamente dois valores no seu interior: o valor segurança jurídica e o valor específico, que é carregado por esta. É justamente a elevada carga de generalidade e abstração que dificultará a aplicação normativa, gerando um elevado grau de subjetivismo que poderia afrontar os ditames da segurança jurídica e da certeza do direito.

Como se pode notar claramente da argumentação realizada, existe uma fundamentação bastante sólida capaz de justificar a prevalência das regras sobre os princípios. Tentaremos demonstrar em breve que é possível justificar a inexistência *a priori* de uma prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa.

2.1.3. Da ausência de prevalência *a priori* entre princípios e regras (solução tópico-sistemática)

Pretende-se demonstrar que inexistente um *critério hermenêutico* que defina *a priori* a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa. Este raciocínio deve ser utilizado para os casos em que princípios e regras possuem mesma hierarquia (constitucional ou infraconstitucional), visto que entre normas de hierarquia distintas os fundamentos de validade podem ser buscados nos critérios sobre norma superior e inferior (*lex superior derogat lex inferior*).

Pretende-se demonstrar que somente a análise tópica ou casuística determinará em cada caso qual a norma que prevalecerá. Este argumento parte da premissa de que é uma regra lógica que entidades de naturezas distintas não podem ser comparadas.

Para o melhor esclarecimento dos argumentos, buscar-se-á apresentar os seus pressupostos teóricos e metodológicos, em seguida demonstrar-se-ão os seus fundamentos específicos.

2.1.3.1. Argumentos que demonstram que inexistente um critério hermenêutico que defina *a priori* a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa

Estabelecida a justificação das razões para se crer que inexistente um critério hermenêutico de prevalência de princípios ou regras, esboçamos abaixo os argumentos que sustentam esta posição:

2.1.3.1.1. Argumento lógico

Não pode existir conflito entre princípios e regras. Se houver conflito, será entre princípios ou entre valores, preponderando o princípio ou valor mais elevado ou tópica e sistematicamente mais relevante.

Princípios e regras possuem uma natureza lógico-sintática distinta.²⁶ Não há como existir, portanto, o conflito entre princípios e regras. O ordenamento jurídico pressupõe uma concretização de valores jurídicos mediante normas jurídicas (princípios e regras). As regras, por sua vez, são concretizações de princípios. Dessa forma, a solução do conflito entre princípios e regras não pode ocorrer.²⁷ O que conflita, em termos lógicos, são regras com regras, princípios com princípios e valores com valores. Desse modo, a regra não conflita com o princípio, mas é o princípio que fundamenta a regra que conflita com outro princípio.²⁸

26. Para Ana Paula de Barcellos, os princípios e regras possuem funções distintas, apesar de sua mesma hierarquia: “Inexiste hierarquia entre ambas as categorias, à vista do princípio da unidade da constituição. Isto não impede que princípios e regras desempenhem funções distintas dentro do ordenamento” (BARROSO, Luis Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 281). Para a autora, as regras possuem a função de proteger o valor “segurança”, enquanto caberia aos princípios fundamentar o valor “justiça”. Na sua opinião, tradicionalmente valorizava-se mais a segurança jurídica; contudo, um sistema “ideal” deveria prever um equilíbrio entre os dois.

27. No mesmo sentido, entende Willis Santiago Guerra Filho que inexiste conflito entre regras e princípios, “pois os princípios não se reportam a fatos, ainda que hipotética e absolutamente” (Princípio da proporcionalidade e devido processo legal. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Op. cit.*; ver também Teses sobre direitos fundamentais, princípios jurídicos e estado democrático de direito. In: ALMEIDA FILHO, Agassiz; ROCHA CRUZ, Danielle (Orgs.). *Estado de direito e direitos fundamentais*: homenagem ao jurista Mário Moacyr Porto. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 669). Para o autor, este conflito é aparente, pois a regra deriva de princípios, e são estes que colidem.

28. Posição semelhante encontramos em Eros Roberto Grau: “As regras são as concreções dos princípios”. Nesse caso, fica explícita a tese de que não poderá existir a antinomia entre regras e princípios (*Op. cit.*, p. 192). A solução adotada pelo autor é a de que, no caso de confronto entre princípios, a regra que concretiza o princípio desprezado fica afastada. Esse afastamento implica em uma perda de eficácia da regra que continua válida.

Neste caso deve preponderar a norma com maior relevância normativa no sistema, ou seja, portadora de valores normativos mais elevados, maior número de consequências jurídicas, conexões normativas e axiológicas, maior eficácia de organização institucional de expectativas intertemporais, entre outros tantos requisitos a serem balanceados no confronto entre soluções divergentes.²⁹

2.1.3.1.2. Argumento axiológico

Se houver um confronto entre normas, preponderará a norma que possuir um fundamento axiológico mais robusto.³⁰ Caberá ao intérprete no caso concreto escolher entre as diversas soluções possíveis, ou seja, a que considerar “melhor” solução *possível*, com base em conexões axiológicas, ou seja, escolhas valorativas.³¹

Não existe no sistema uma definição *a priori* da solução de um conflito entre valores ou princípios. É da ponderação entre diversas soluções possíveis que emanará a melhor solução possível para o caso.³²

29. Nesse mesmo sentido, entende Juarez Freitas: “Desponta, com nitidez, a diferença de patamar entre constitucionalismo (dominado por princípios) e legalismo (dominado por regras), sendo aquele, por definição, superior a este. No cerne, afirma-se que, entre princípios e regras, devem preponderar aqueles, sem que a suposta definitividade das regras afaste o primado, mais do que, *prima facie*, dos princípios. Assim, se a lei colidir com o princípio da justa indenização, a súmula, no caso, deverá preponderar. Na aplicação, o princípio hierarquizado, tópica e sistematicamente, prepondera e, por conseguinte, resolve as antinomias de primeiro e segundo grau” (A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Op. cit.*, p. 327).

30. Conforme Eros Roberto Grau, se houver o confronto de princípios, o julgador deverá escolher dentre as soluções “corretas” um dos princípios que atribuir maior peso.

31. Entende Ana Paula de Barcellos que tanto os princípios quanto as regras podem ser ponderados, tendo em vista o caso concreto. Cita-se como exemplo o HC 7.703-PE, STF. A ponderação é entendida como uma técnica de decisão jurídica aplicada a casos difíceis, que permite ao aplicador verificar, diante do caso concreto a extensão e o papel dos princípios e das regras, tendo como fio condutor os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (*Op. cit.*, p. 336).

32. No mesmo sentido, entendem os autores que não há como se definir *ab initio* a solução material para determinado caso concreto, cabendo ao julgador a responsabilidade pela decisão: “No seu limite máximo, presta-se ao papel de oferecer um rótulo para voluntarismos e soluções *ad hoc* tanto as bem-

2.1.3.1.3. *Argumento sistemático*

A hierarquização de princípios, regras e valores é realizada de modo tópico-sistemático, inexistindo soluções *a priori* do resultado do conflito normativo.

Do ponto de vista sistemático, a hierarquização de princípios, regras e valores, bem como a resolução de conflitos intrasistemáticos é a base da interpretação tópico-sistemática. Caberá ao aplicador do direito proceder a esta solução, de modo a garantir a coerência geral do sistema, mantendo a sua unidade de valores.

A aplicação do direito obedece a um processo hermenêutico “circular”, ou seja, a interpretação inicia-se no texto, tem o seu sentido construído lá, mas deve reencontrar os seus limites. Igualmente, o caso concreto é ponto de partida e de chegada para alcançar uma solução, que deverá sempre ser tópico-sistemática.

2.1.3.1.4. *Argumento heurístico*

Tanto as regras como os princípios possuem um papel de destaque na resolução de conflitos normativos.

Conforme demonstrado, por não haver uma precedência *ab initio* para apontar uma prevalência de um tipo normativo na resolução de conflitos normativos, esta análise não pode prescindir da verificação do caso concreto, que determinará os contornos e a importância normativa que assumirá a regra ou os princípios no caso. Em um caso difícil, todo o ordenamento será chamado a resolver o litígio.

2.1.3.1.5. *Argumento semântico*

Pelo argumento semântico, pode-se afirmar que as regras e os princípios possuem um conteúdo semântico mínimo idêntico, que são os valores fundantes do ordenamento jurídico. Tanto o valor justiça quanto o valor segurança jurídica estarão na base desses tipos normativos. As regras, por sua vez, ainda são concretizações

inspiradas como as nem tanto” (BARCELLOS. *Op. cit.*, p. 291). A interpretação poderá, no máximo, fornecer racionalidade ao raciocínio desenvolvido na resolução do caso concreto.

de enunciados decorrentes de princípios jurídicos. Desse modo, podemos afirmar que, inexistente confronto direto entre princípios e regras, será antes entre princípios ou valores.

Para demonstrar os argumentos acima, apresentaremos os seus pressupostos teóricos e metodológicos, bem como os modos de justificação pela exigência de consistência, coerência e conformidade do discurso jurídico.

2.2. Pressupostos teóricos e metodológicos

A tese aqui proposta possui dois grandes fundamentos. O primeiro refere-se à compreensão do sistema jurídico como um sistema organizado em torno de valores jurídicos. O ordenamento jurídico é composto de normas jurídicas portadoras de valores normativos, que serão implementados por meio de princípios e regras jurídicas. O segundo é que este sistema possui uma coerência sistemática em torno de um sistema axiológico plural, fundado na resolução leal de conflitos entre valores, em um Estado Democrático de Direito.

2.2.1. *Giro ético na filosofia*

Esta concepção pode ser denominada de *giro ético*, na medida em que estabelece que as proposições sobre o mundo são sobre o agir humano, o qual, por sua vez será situacional, ou seja, contextualizado no mundo e na história e, especialmente, na intersubjetividade, visto que se desenrola na vida em convívio social.

O direito será entendido não apenas como texto, mas como sentidos construídos na comunicação humana, a qual, contudo, não será meramente formal ou vazia, mas estará eivada de pré-compreensões, fruto da faticidade do emissor de sentidos. Igualmente, esta enunciação está dirigida para intersubjetividade, ou seja, para a vida em sociedade.

Este pressuposto deve estar igualmente presente no direito, que é o campo por excelência da racionalidade prática.

2.2.2. *Justificação e aplicação no discurso jurídico*

Outro pressuposto está no entendimento de que as normas jurídicas deverão encontrar na *ética material* fundamentos para a sua justificação. Este pressuposto funda-se na rejeição tanto da identidade entre postulados morais e normas jurídicas como também de uma afirmação meramente formal do sentido ético do direito – des-tituída de qualquer sentido material mínimo (*tese da autonomia*).

Não existirá uma única visão ética ou de valores morais, mas tão-somente uma ética colmatada no discurso público.

2.2.3. *O Estado Constitucional como um sistema de valores*

O Estado Democrático de Direito (estado constitucional) representa uma evolução institucional importante perante o Estado de Direito. A passagem do Estado de Direito para o Estado Constitucional constitui uma mudança de paradigmas:³³

i) no Estado de Direito prevalece o princípio da segurança jurídica e do consenso; enquanto no Estado Constitucional ocorre a prevalência do equilíbrio entre o consenso e o conflito. O Estado Constitucional deve prever dois grandes princípios: a preservação do pluralismo de valores e seu confronto leal;

ii) o Estado de Direito tenta preservar um modelo de coesão social (noção de vida boa identificada com o burguês, *pater familias* e comerciante); no Estado Constitucional não existe conceito de vida boa, nem modelos fechados de vida. Os direitos fundamentais é que constituem o substrato do *ethos* social;

iii) o Estado de Direito representa uma situação ideal (*ficção*) de indivíduos atomizados ou de uma estrutura social homogênea; o Estado Constitucional, por sua vez, representa o claro reconhecimento de uma base fática plural e conflituosa;

iv) o modelo hermenêutico típico no Estado de Direito é o raciocínio subsuntivo da regra (silogismo legal) do direito, consagrado na jurisprudência de conceitos; o modelo do Estado Constitucional é

33. Sobre o tema, veja-se ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite*: legge, diritti, giustizia. Turim: Einaudi, 1992.

a concreção de valores, onde existe uma dogmática fluida, na aplicação de princípios e valores (jurisprudência de valores);

v) no Estado de Direito apresenta-se uma homogeneidade do Estado legislativo, em que o ordenamento jurídico aparece como dado; por sua vez, no Estado Constitucional aparece a heterogeneidade do ordenamento jurídico como problema. Se no primeiro caso a lei é pacificadora de conflitos sociais, no segundo a lei representa um compromisso entre valores pluralistas. Ela não é mais produto neutro, podendo representar grupos determinados. Os princípios correm o risco de se tornar um recurso de esvaziamento semântico de soluções substanciais, pela inexistência de regras e compromissos.

Com base nestes fundamentos sustenta-se a natureza valorativa da resolução de conflitos³⁴ no ordenamento jurídico constitucional.³⁵

2.2.4. Da solução axiológica do conflito entre princípios e regras

Concordamos com Humberto Ávila que a distinção entre princípios e regras em função da estrutura normativa não implica em uma prevalência lógica para os princípios em função de sua riqueza argumentativa, perante uma “restrição” performativa das regras. Concordamos igualmente que esta distinção não traduz uma prevalência hermenêutica na aplicação sobre as regras, visto que a abertura do intérprete ao julgar possui grau semelhante no uso de princípios e regras.

Podemos realizar a solução do conflito entre princípios e princípios ou entre regras e regras pelos critérios da especialidade (*lex specialis derogat lex generalis*), cronologia (*lex posterior derogat lex prius*) e hierarquia (*lex superior derogat lex inferior*). A solução do conflito entre entidades de estrutura distinta exige uma solução diversa. Está claro que existe uma diferença na estrutura lógica de

34. Sobre o assunto, veja-se: STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

35. Para uma completa verificação da proteção dos direitos fundamentais, veja-se a obra de SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

ambas as normas, e assim a solução de um conflito entre princípios e regras exige critérios de comparação para solucionar o conflito.

No conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma que estabelece os fundamentos para a adoção de uma conduta necessária (*princípio*), deve se proceder a uma formalização de segundo grau, ou seja, deverá ser realizado entre os elementos que estão na base de princípios e regras.

Na base dos princípios, que são normas de fundamento do sistema, encontramos os valores normativos do sistema. Na base das regras, encontramos os seus fundamentos (todas as regras são portadoras de fundamentos) e valores normativos.

As regras apresentam uma densificação de princípios (normas de fundamento) e carregam valores. Assim, se houver conflito entre uma norma de conduta descrita (*regra*) e uma que fundamenta condutas necessárias (*princípios*), o conflito será deslocado para o fundamento (*princípio*) da regra sobre uma conduta e a norma de fundamento de condutas necessárias (*princípio*). Se estes fundamentos ou princípios ainda estiverem no mesmo nível ou se não se puder solucionar o seu conflito, caberá ao intérprete verificar os fundamentos dos fundamentos, ou seja, os valores normativos que o ordenamento jurídico tenta proteger por meio de normas jurídicas. O intérprete ficará incumbido de proceder a *escolhas axiológicas* com base no sistema constitucional.

Desse modo, no conflito entre um princípio e uma regra, o conflito em verdade será realizado entre o princípio e o princípio que fundamenta a regra.³⁶ Se estes estiverem no mesmo nível de importância para o sistema, caberá ao intérprete solucionar

36. Sobre a posição fundante e estruturante dos princípios no sistema jurídico defende Juarez Freitas: "Na hierarquização simultânea de princípios, normas estritas (no sentido de regras) e valores constitucionais, releva fazer com que os princípios ocupem o lugar de destaque, ao mesmo tempo situando-os na base e no ápice do ordenamento, vale dizer, considerando-os fundamento e cúpula do sistema" (A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Op. cit.*, p. 326; ver ainda FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004).

o conflito entre o valor normativo que fundamenta o princípio e o valor normativo que fundamenta o outro princípio. Caberá ao intérprete a ponderação de valores normativos e proceder às conexões axiológicas necessárias para resolver o conflito entre valores, em última instância.³⁷

Para ilustrar, na decisão o intérprete procederá da seguinte forma:



37. Leciona Juarez Freitas com propriedade: "Mais: a antinomia entre as regras oculta, necessariamente, uma antinomia entre princípios. Estes ostentam validade formal [...]. A diferença reside em que as regras apresentam função hermenêutica instrumental, isto é, devem servir à realização dos princípios. Aliás, a tarefa da hierarquização, no uso dos silogismos dialéticos, culmina justamente na posituação do princípio como superior" (FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional..., p. 318).

3. Exame de casos de conflito entre princípios e regras no Direito Tributário

A *solução tópico-sistemática* do conflito entre princípios e regras no direito tributário, defendida na parte antecedente deste estudo, pode ser muito bem exemplificada com exemplos de casos em direito tributário, em que se demonstra ser esta a melhor solução para o caso concreto.

Conforme dito, não ocorre o confronto direto entre dois tipos normativos, restando, contudo, afastada a eficácia da regra para o caso concreto.

3.1. Decisões com prevalência de princípios

Decisões com prevalência de princípios podem ocorrer por diversos motivos, dentro os quais podemos citar a afronta no nível hierárquico, em que uma regra afronta diretamente princípio constitucional ou na encontra fundamento em nenhum princípio constitucional fundamental.

3.1.1. *ITCD progressivo*

Diversos estados instituíram a cobrança progressiva do ITCD sobre a transmissão ou doação de bens imóveis ou móveis. O STF entendeu inexistir autorização constitucional para a instituição de alíquotas progressivas. Desse modo, não ocorreu como no caso do IPTU progressivo um questionamento sobre a possibilidade de um imposto de natureza real, como o ITCD, utilizar-se da progressividade. Essa cobrança falhava inicialmente no teste de validade por não encontrar respaldo normativo. Desse modo, o primeiro teste de consistência impediu mesmo a verificação do surgimento de conflitos axiológicos.³⁸

38. Ver Incidente de Inconstitucionalidade nº 70013242508, Tribunal Pleno, Tribunal de Justiça do RS, rel. Araken de Assis, 10.4.2006.

3.1.2. Exigência de depósito recursal de 30%

Muito contribuintes insurgiram-se contra a cobrança de depósito recursal de 30% nos recursos administrativos. Para os contribuintes, o art. 151, III, do CTN estabelece que o recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário; assim, se fosse permitida a exigência do depósito recursal de 30%, a suspensão somente valeria para 70% do crédito. A exigência do depósito seria uma violação do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório.³⁹

3.1.3. ISS sobre aluguel de bens móveis

Os contribuintes questionaram a incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, visto que não existiria uma “obrigação de fazer” na locação, mas tão-somente de “dar”. O STF declarou inconstitucional a expressão “locação de bens móveis” contida no item 79 da lista de serviços. Nesse caso, a norma infraconstitucional viola o sentido do imposto, visto que sua hipótese de incidência dirige-se às condutas denominadas de “serviços”. Por sua vez, determina o art. 146, III, da CF, que estabelece as normas gerais em direito tributário. Por sua vez, o art. 110 do CTN estabelece que não pode a legislação tributária alterar o sentido e o alcance dos conceitos e institutos em direito privado.⁴⁰

3.1.4. Adicional de FGTS de 0,5% no período de 01.10.2001 a 31.12.2001

Decidiu o STF, em julgamento em 09.10.2002, em liminar em Ação Direta de Inconstitucionalidade, suspender, com efeitos *ex tunc*, a expressão que aplica o *princípio da anterioridade nonagesimal* à referida LC 110/01, uma vez que a mesma está sujeita ao art. 150, III, *b*, da CF que veda a cobrança dessas contribuições no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que as instituiu (a expressão “produzindo efeitos” constante do *caput*

39. Em sentido contrário decidiu o STF no RE-AgR 368441/SP.

40. RE-AgR 446003/PR.

do art. 14 da LC 110/01, bem como os incisos I e II do mesmo art. 14).

Dessa forma, entendeu o STF que as contribuições sociais no ano de 2001 como contribuições adicionais ao FTGS eram inconstitucionais, devendo ocorrer a devida e legítima compensação destas para o contribuinte.⁴¹

Igualmente, nesse caso, existia um desacordo fundamental entre uma regra, inscrita em lei complementar, e o texto constitucional.

3.3. Decisões com prevalência de princípios por incoerência sistemática.

Nos casos de decisões com prevalência de princípios por incoerência sistemática, ocorrerá o afastamento de uma regra, tendo em vista que esta não favorece a integridade do sistema ou é afastada em razão de uma solução mais coerente, do ponto de vista sistemático.

Nesse caso, o primeiro teste realizado pelo intérprete é denominado de teste de relevância (*test of relevancy*), em que se determina para o caso concreto quais as normas pertinentes à solução da questão. Em seguida, verifica-se qual norma concretiza melhor os princípios gerais do sistema e, finalmente, qual norma possui maior *grau de suportabilidade* no ordenamento, maior número de efeitos, conexões e conseqüências presentes e futuras na determinação de condutas necessárias conforme os valores normativos do ordenamento. Sem dúvida, as soluções escolhidas serão referenciadas em relação a valores normativos.

Entre os diversos casos que poderiam ser analisados, selecionamos dois: a contribuição previdenciária dos servidores inativos e da substituição tributária para frente no ICMS.

3.3.1. Contribuição previdenciária dos servidores inativos.

A tributação dos inativos tornou-se uma medida de proporções polêmicas muito significativas, tendo em vista as suas repercussões nos fundamentos axiológicos de nosso ordenamento jurídico. A

41. ADI-MC 2556/DF.

primeira tentativa de tributação dos inativos foi fulminada por inconsistência normativa clara, pois inexistia no sistema autorização constitucional expressa para esta medida.

Inicialmente, o governo federal, por meio da Medida Provisória nº 1.415, de 29.4.1996, e suas reedições, alterava os arts. 7º e 231 da Lei nº 8.112/90, instituindo a tributação dos servidores inativos. O STF decidiu que esta alteração era inconstitucional por inexistir previsão constitucional.

Posteriormente, o governo, por meio do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/03, promoveu novamente a instituição da contribuição previdenciária de inativos e pensionistas, alteração que foi declarada constitucional pelo STF.⁴²

Votaram pela constitucionalidade dessa contribuição os Ministros Cezar Peluso, Eros Grau, Gilmar Mendes, Carlos Velloso, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence e Nelson Jobim. De outro lado, posicionaram-se contrários a esta tributação a Ministra-relatora Ellen Gracie e os Ministros Carlos Ayres Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello.

3.3.2. Substituição tributária para frente

A substituição tributária *subseqüente* ou “para frente” é o regime de arrecadação em que ocorre a tributação sobre fatos geradores futuros e tem por fundamento a simplificação na arrecadação fiscal, que arrecadará na ponta da produção do ciclo econômico de circulação de mercadorias ao consumo. Este tipo de arrecadação é bastante utilizada no caso de distribuidores, fabricantes de bebidas, refrigerantes, fumo, cigarros, veículos novos, cimentos, pneus, etc.

A possibilidade de responsabilidade por *substituição tributária para frente* foi admitida constitucionalmente pela Emenda Constitucional nº 03/93, que incluiu o § 7º do art. 150 da CF.⁴³ Esta alteração

42. Contribuição de aposentados e pensionistas. *Informativo do STF*, n. 357. Brasília-DF, 16-20.8.2004.

43. “Art. 150. [...] § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

foi questionada por meio da ADIN nº 1851-4, em que o STF manteve a constitucionalidade da Emenda e suspendeu somente a eficácia da Cláusula 2ª do Convênio nº 13/97, de 21.3.1997, que continha restrições às hipóteses de devolução do ICMS pago a mais. Em seu voto, o relator Ministro Ilmar Galvão assegurou a inexistência de qualquer inconstitucionalidade no § 7º do art. 150 do Texto Constitucional.

A possibilidade de ocorrer a substituição tributária para frente envolve o conflito entre valores normativos significativos no ordenamento jurídico, tais como os inscritos nos princípios da tipicidade tributária, não-cumulatividade, segurança jurídica, capacidade contributiva, etc. Por outro lado, os que defendem a constitucionalidade da medida alegam o princípio da praticabilidade, simplicidade na arrecadação tributária e conformidade com os princípios da não-cumulatividade, entre outros.

Igualmente, nesse caso, a solução adotada pelo STF poderia ser bem diferente, visto que se poderia defender de modo bastante coerente uma decisão pela inconstitucionalidade do dispositivo da EC nº 33/03. Contudo, tal solução levou em conta os valores normativos privilegiados pelos Ministros do Supremo, em uma posição francamente contrária aos interesses do contribuinte.

3.4. Decisões com prevalência de regras sobre princípios

É possível que ocorra a interpretação com a prevalência de determinados regras sobre princípios, em virtude da sua suportabilidade em razão de consistência normativa, coerência sistêmica e conformidade constitucional. Em todas as situações em que a regra afrontada se mantiver por estar em consonância com o texto constitucional, poderemos encontrar um princípio pressuposto suportando esta regra constitucional. Encontraremos igualmente a prevalência deste princípio concretizado na regra e pressuposto, contra o princípio alegado em confronto com a regra.

Como singelo exemplo, poderíamos apresentar o caso da Contribuição para o SAT (Seguro de Acidente de Trabalho). O Pleno do STF, ao julgar o RE 343.446, rel. Ministro Carlos Velloso, *DJ* de

04.4.2004, declarou constitucional a contribuição social destinada ao custeio do SAT, bem como sua regulamentação, refutando, dessa maneira, a alegação de inconstitucionalidade do art. 3º, II, da Lei nº 7.787/89, e do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, que adotaram como base de cálculo o total das remunerações pagas aos empregados. Entendeu-se, nesse caso, que: “As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio e grave’ não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I”. Dessa forma, respeitavam a regra claramente os princípios constitucionais, especialmente, o da legalidade.

4. Considerações finais

A solução do conflito entre princípios e regras é um dos problemas mais instigantes da ciência do direito, palco de diversas contribuições e inovações teóricas nos últimos anos. A sua importância prática e teórica não precisaria ser ressaltada, na medida em que reflete diariamente na vida do cidadão por meio da interpretação do texto constitucional, na busca da proteção e promoção dos direitos fundamentais do contribuinte.

Sem pretender esgotar todas as possibilidades de concreção de princípios e regras no direito tributário, intenta-se demonstrar que inexistente um cânone interpretativo único que indique a prevalência dos princípios sobre as regras ou vice-versa, mas que somente uma *interpretação tópico-sistemática* do caso concreto permitirá verificar as conexões lógico-axiológicas que indicarão a “melhor solução possível” para o caso.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CALATAYUD, Angeles Ródenas. Entre la transparencia y la opacidad: análisis del papel de las reglas en el razonamiento judicial. *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, Docha, n. 21, ano 1, 1998, p. 99-122.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- FREITAS, Juez. *A interpretação sistemática do direito*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. A melhor interpretação constitucional *versus* a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípio da proporcionalidade e devido processo legal. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- VIGO, Rodolfo Luis. *A interpretação jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *Il diritto mite: legge, diritti, giustizia*. Turim: Einaudi, 1992.

CONFERÊNCIA SOBRE OS 40 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PROFERIDA NO IV SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

Sacha Calmon Navarro Coêlho

1. O lançamento por homologação – Homologação expressa e tácita – Improriedades: termos iniciais e finais para a efetivação de lançamentos de ofício e para a homologação de pagamentos antecipados

O art. 150 cuida do lançamento por homologação – expressão altamente ambígua, como veremos. Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar.

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.

Em verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se à cópia de direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.

O § 2º do art. 150 insiste na estranha separação entre o crédito e a obrigação. Não significa apenas que os pagamentos que venham a ser feitos espontaneamente pelos sujeitos passivos não afetam a relação jurídico-tributária decorrente de fato gerador ocorrido, embora, nos termos do § 3º, reduzam o montante tributável. Em havendo ainda saldos após ditos atos, serão então cobrados com a imposição de penalidades pela mora, sendo o caso. É tudo muito óbvio. São modos de garantir os dizeres do *caput*, que considera lançamento a homologação do pagamento.

Ora, lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, i.e., pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento “extingue” o crédito, mas sob a “condição resolutória” de ulterior “homologação do lançamento”. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação expressa. Em havendo, a qualquer tempo dentro do quinquênio, o crédito fica definitivamente extinto. E se não houver homologação expressa? O § 4º prescreve que, se não houver lei federal, estadual ou municipal

prevendo prazo menor para a realização do ato homologatório expresso, a potestade para fazê-lo precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito. Neste caso, o decurso do prazo e a inação da Fazenda Pública terão os mesmos efeitos de uma homologação expressa, daí a expressão “homologação tácita” (“quem cala consente”). Tem-se, então, por definitivamente extinto o crédito tributário, ocorrido ou não o seu recolhimento total ou parcial pelo contribuinte, mediante um ou mais pagamentos espontâneos, contemporâneos ou não, salvo se provada *a priori* a ocorrência de intenção dolosa da parte do contribuinte visando fraudar a Fazenda ou simular pagamentos. Nesta hipótese, o prazo para operar lançamentos *ex officio* é de cinco anos contados; porém, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN. Mas, na situação de a Fazenda antecipar-se ao primeiro dia do exercício seguinte, expedindo atos preparatórios do lançamento, o *dies a quo* será o da notificação ao contribuinte desses atos, como assinalado no art. 173, parágrafo único, o qual está 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.

Quid se não houver pagamento algum? Nesse caso, como não há o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação não faz sentido. Novamente somos remetidos ao art. 173, I, ou ao seu parágrafo único, dependendo da situação.

A solução alvitrada é razoável, porque no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadenciais estão regrados tão-somente nos arts. 150, § 4º, e 173. Logo, não há saída. Direitos patrimoniais e potestades administrativas vinculadas não podem subsistir eternamente. É contra a índole do direito, que não socorre os que dormem.

A decadência e a prescrição em matéria tributária são matérias sob reserva de lei complementar (normas gerais), de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais que convivem na Federação. Valem para todos os *tributos*.

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optata* de fraudar ou simular, o *dies a quo* desloca-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação desfaz-se.

1.1. O valor e o desvalor do chamado *lançamento por homologação* ou *autolançamento*

O CTN, ao dizer que a “antecipação do pagamento”, que é ato jurídico simples, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, § 1º), revela, mais uma vez, a ambigüidade que o marca a ferro: entre autoritarismo e relação jurídica de um lado, e entre o procedimentalismo e a teoria das obrigações do outro.

Várias são as impropriedades técnicas e jurídicas abrigadas no dispositivo em comento.

O CTN é um texto compromissório. Suas ambigüidades devem ser explicadas a partir desse fato. Talvez por fugir do óbvio, ilustres juristas pátrios lançam-se às alturas para harmonizar as suas

incongruências, ao invés de descalvá-las. Não é que sejamos iconoclastas; apenas realçamos o ambiente originário que fecundou a lei. Isto facilita a compreensão do tema:

A) A “antecipação do pagamento” significa que o pagamento é anterior ao lançamento. Nesse caso, desde logo, o lançamento não confere exigibilidade ao crédito, já que o pagamento dele prescinde.

Em todas as hipóteses em que o contribuinte paga sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. O que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de “liquidação” do tributo, obrigando-o, sob todos os riscos e penas, a calcular o montante do crédito, conforme prescreve a lei genérica, impessoal e obrigatória. Cabe ao contribuinte substituir a Administração na tarefa de aplicar *ex officio* a lei ao caso concreto. No direito privado, as obrigações pecuniárias extinguem-se com o pagamento. No direito público tributário, tal não ocorre, pela introdução de uma suposta *condição resolutória*. Ora, as condições aderem aos negócios jurídicos (bilaterais). Pagamento não é negócio jurídico, mas ato jurídico simples e necessitado. Ainda quando se quisesse aludir a uma condição legal, esta teria de traduzir evento futuro e incerto, justamente o contrário do que predica o CTN ao dogmatizar o lançamento como ato absolutamente necessário, previsível, certo, vinculado e obrigatório.

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

B) Tampouco se pode afirmar que a ulterior homologação do pagamento seja uma condição que pode se realizar ou não, por ser futura e incerta. O lançamento é ato obrigatório, não pode ser incerto. A impropriedade mais se acendra quando se confere à inação da Fazenda quanto a homologar o condão de – pelo silêncio – efetivá-lo (uma insolúvel contradição).

Foi tudo armado para satisfazer a tese de que, nesse caso, o silêncio é ato confirmatório do afazer do contribuinte (lançamento por omissão, com efeito confirmatório).

O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após sua realização (durante este tempo, a Fazenda Pública, gostosamente, tem o contribuinte à sua mercê). Passado este tempo, preclui o poder-dever da Fazenda de rever o pagamento feito pelo contribuinte, e, em consequência, decai o seu direito ao crédito remanescente, caso exista. Está a gosto da Fazenda que assim seja. O contribuinte corre o risco e o desconforto. Estranha obrigação em que o credor se alteia sobranceiro. Não vemos em que a teoria do lançamento sujeito à homologação garante o contribuinte. Pelo contrário, deixa-o em suspense.

Alguns autores defendem a chamada *homologação tácita* do lançamento ao argumento de uma suposta “função confirmatória” desta em relação ao ato de pagamento do contribuinte, liberando-o da obrigação e legitimando o seu afazer. Parece-nos completamente equivocada a tese: primeiro, porque a Administração tributária nunca homologa expressamente o ato do pagamento; depois, porque o contribuinte prescinde de tal legitimação, uma vez que pagou no dia certo, por força de lei. O que ocorre na espécie é o contrário: a legitimação do credor para exigir do devedor qualquer parcela do crédito porventura faltante se ainda não extinto pela consumação do prazo decadencial. O prazo para fiscalizar o contribuinte não poderia ficar aberto eternamente.

A tese da homologação tácita do pagamento (não-ato) com valor de lançamento (em tese, ato necessário, positivo, obrigatório e vinculado) serve tão-somente para justificar o dogma legal de que o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, mito criado pelo procedimentalismo e pelas teorias constitutivistas.

Razão assiste a Alberto Pinheiro Xavier¹, ao dizer:

Tenha-se desde logo a presente figura do lançamento por homologação, existente na esmagadora maioria dos tributos modernos; nestes não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação tributária se constitui e extingue independentemente desse ato jurídico. Aqui é evidente que a eficácia constitutiva da obrigação resulta, por si só, do fato tributário.

Não é por outra razão que as liminares suspendem a exigibilidade do crédito nos impostos sujeitos a lançamento por homologação, sem que este exista. A exigibilidade do crédito está na lei, não no ato jurídico do lançamento por homologação (totalmente desnecessário, visto que a Fazenda dispõe de cinco anos para verificar se o crédito foi integralmente pago e para expedir tantos lançamentos quantos sejam necessários).

Cumpra distinguir a situação retro-examinada daquelas outras em que o lançamento é condição de atendibilidade (dos tributos em que, por força de lei, o lançamento precede necessariamente ao pagamento). Aqui, a aplicação da lei genérica, impessoal e obrigatória é, necessariamente, realizada pelo credor, que a individualiza relativamente ao devedor, para poder exigir dele a prestação tributária (ITR, IPTU, ITCD, IPVA, contribuições de melhoria).

Como o ato jurídico do lançamento é destituído de auto-executoriedade, cumpre-lhe a função de formar o título abstrato do crédito da Fazenda Pública, condição de executoriedade.

Tem-se, então, que, nos lançamentos por declaração, diretos, e também nos de ofício, o autocontrole é absolutamente necessário (contencioso administrativo insuprimível). O devido processo legal precisa ter amplo curso com a participação do contribuinte, pois a formação do título extrajudicial é, em princípio, unilateral. Nos títulos executivos extrajudiciais (*nulla executio sine titulo*), de

1. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 558.

algum modo o devedor obrigou-se, assinou o cheque (ordem de pagamento à vista), a nota promissória, a letra de câmbio, o contrato. No caso da certidão de dívida ativa, é ela conformada pela Administração de maneira unilateral, daí a necessidade de se garantir ao contribuinte participação no processo de formação do título abstrato da dívida tributária. Ele pode até renunciar a esta participação. Não importa; a possibilidade é que conta. Sobre o assunto, teoriza Pinheiro Xavier:²

Não se diga que o título executivo é a inscrição da dívida ativa e não o lançamento. [...] a inscrição da dívida nada mais é do que um ato de controle suplementar dos requisitos de legalidade extrínseca do lançamento, com a natureza de um visto, que não pode modificar, alterar ou substituir o ato principal a que se reporta. Em bom rigor se dirá que o título executivo é o lançamento, uma vez objeto de controle positivo pelo ato de inscrição da dívida.

Sendo, como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque “faz nascer a ação executiva, criando para o credor o direito de a promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de exercer a sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva”. [...]

Como qualquer título executivo jurídico, o lançamento é condição necessária para o exercício do direito de ação executiva; e só não é condição suficiente porque carece ainda de um ato suplementar de controle (a inscrição de dívida ativa), que confirme, com efeitos declarativos, a exigência, a certeza e a exigibilidade do crédito.

Isto posto, tirante a hipótese em que é condição de atendibilidade nos tributos em que precede necessariamente ao pagamento

2. *Idem*, p. 573.

e a hipótese em que é condição para a executividade do crédito, o lançamento é absolutamente dispensável para o recebimento do crédito tributário (tributos pagos sem prévio exame da Administração, crédito consignado em pagamento, conversão do depósito em renda, etc.).

A confusão feita pelo CTN a respeito do lançamento por aí se resolve.

2. Imputação de pagamento

Prática comum nas repartições fazendárias é a chamada “imputação de pagamento”, que consiste na realocação do pagamento do crédito tributário feito pelo contribuinte.

Esta técnica da “imputação” foi reconhecida como indevida pelo 1º Conselho de Contribuintes da União. Em acórdão de 24.1.2001, a sua 6ª Câmara, à unanimidade de votos, reconheceu inexistir autorização legal para esse procedimento. Trata-se do Acórdão nº 106-11.703 (Recurso nº 122.768) e está assim fundamentado:

A contribuinte efetuou o pagamento do tributo, destacando, no Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, o principal e os juros de mora, porém sem discriminar a multa de mora.

Clara era a intenção da contribuinte de pagar somente o principal e os juros, pois não concorda, conforme demonstrou em sua impugnação e recurso, com a multa de mora. Porém, a autoridade lançadora distribuiu o total pago nas parcelas que entendia devidas, procedendo assim à imputação do pagamento.

Ao lavrar a notificação de lançamento, cobrou a diferença relativa à multa de mora não recolhida pela contribuinte, como sendo imposto, e acrescentou a ele juros de mora e multa de ofício.

Tal procedimento não encontra amparo legal, pois a empresa em questão se insurge contra a multa de mora, inclusive toda a sua defesa se baseia nisso, e é esta multa que deve ser cobrada pela administração tributária

e não distribuir o pagamento em rubricas sobre as quais o contribuinte já considera quitadas e concorda com elas, recolhendo-as espontaneamente.

Resulta mais grave o procedimento fiscal quando se constata na descrição dos fatos e enquadramentos legais, em que se relata a falta de recolhimento de imposto de renda na fonte sobre o trabalho sem vínculo empregatício e nas folhas seguintes, onde são calculados a multa de ofício de 100% (reduzida a 75% pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte) e os juros de mora.

A fundamentação legal é toda voltada à falta de recolhimento do imposto, quando na verdade o que não foi recolhido foi somente a multa de mora, sendo que sobre esta, sob a denominação de imposto, a autoridade fiscal fez incidir multa de ofício, ou seja, foi imposta multa de ofício sobre a multa de mora.

Em resumo, pode-se afirmar que sobre a multa de mora não recolhida pelo contribuinte chamada de imposto pela autoridade lançadora foram aplicados os juros de mora e ainda a multa de ofício, resultando um procedimento sem qualquer amparo legal.

A Constituição Federal, no inciso II do art. 5º, assim determina: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Ainda no inciso I do art. 150 está previsto: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Esperamos que as razões apresentadas nesse precedente sejam consideradas pelas autoridades administrativas, que pretenderem promover as imputações.

Pelo art. 325 do Código Civil, o devedor de dois ou mais débitos tem o direito de indicar ao credor qual deles está a pagar. Pelo CTN, ocorre exatamente o inverso. É o credor que impõe ao devedor qual crédito está a receber. É reler o art. 163 do CTN.

Parece-nos, a esta altura, que a obrigação no direito civil e a obrigação no direito tributário são como que antípodas. O direito

civil, cevado em milênios, é extremamente coerente. A adoção da tese “obrigacional” pelo direito tributário brasileiro inverte o direito civil e privilegia um dos pólos da relação: o Estado (como se tudo não passasse de função administrativa em prol da Administração). Prova acabada do que se está a dizer é o estranho conúbio no leito pedregoso do CTN entre os institutos da *imputação do pagamento* e da *consignação em pagamento*, uma algaravia sem par que se resolve pela inconstitucionalidade da primeira. A Fazenda Pública não pode imputar os pagamentos diante dos princípios constitucionais do devido processo legal, da legalidade e da oficialidade dos atos administrativos. Tal excrescência foi posta no Código em nome do *Príncipe Medieval*, justo na disciplinação da obrigação, teoricamente um pacto entre iguais.

Enganam-se os que acham, como Luciano Amaro, estar em dessuetude o instituto. Testemunhamos caso ocorrido perante a Receita Federal. Certo contribuinte declarou o IR/92, mas não o pagou. Em 1993, declarou e pagou. A Receita transportou o pagamento para 1992 e cobrou *ex officio* o imposto correspondente àquele ano, com os acréscimos e penalidades devidos, fazendo apenas o abatimento do valor posto no DARF/93. Em seguida, lançou o imposto de 1993, este também com os consectários de praxe, sem sequer ouvir o contribuinte (o devido processo legal), o qual perdeu totalmente o controle da situação.

Certos autores admitem que a harmonização se daria da seguinte forma:

- a) o credor pode imputar *a priori*, antes do pagamento;
- b) não pode subordinar o pagamento de um ao pagamento de outro após declarada a vontade do contribuinte.

O professor Igor Mauler Santiago discorre firmemente sobre o tema. Estes excertos foram tirados de simples exercícios críticos em sala de aula:

De um lado, impõe-se ao Fisco o dever (e não a simples faculdade) de imputar os valores que lhe entrega o sujeito passivo à satisfação do crédito definido segundo rígidos critérios legais. A leitura isolada do dispositivo

leva à conclusão de que, se o sujeito passivo tem mais de um débito para com o mesmo sujeito ativo, referentes ao mesmo ou a diferentes tributos, ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, não tem ele direito de escolher qual dos débitos quer pagar.³

Logo a seguir, concede-se ao sujeito passivo ação judicial para combater, dentre outras condutas, a submissão pelo Fisco do recebimento de determinado tributo ou penalidade pecuniária⁴ ao prévio pagamento de outro débito de igual natureza.

O conflito parece ter passado em branco para muitos. Hugo de Brito Machado, depois de afirmar a inexistência do direito de escolha do sujeito passivo, refere-se sem maiores comentários à regra do art. 164, I.⁵ Tampouco Paulo de Barros Carvalho parece tê-lo enxergado.

Curiosa é, contudo, a inconsciente preferência que ambos manifestam pela consignatória, saudada pelo professor paulista como obstáculo intransponível à possibilidade teórica da escravidão absoluta.⁶ Na imputação, por outro lado, a dessuetude parece ser a única característica digna de nota. Confira-se:

“Essa regra do Código, todavia, tem pouca ou nenhuma aplicação, eis que os pagamentos são geralmente feitos em estabelecimentos bancários, que não exercem qualquer controle quanto a estes aspectos. Isto, porém, já não causa problema algum, pois ao Fisco sempre restará o direito de cobrar débitos anteriores, ou as diferenças havidas no pagamento, como já explicamos”.

“Da maneira em que os pagamentos são feitos, nos dias atuais, é muito difícil conceber-se hipótese de exercício desse direito de imputação. Todavia, em face da mutabilidade inerente às práticas administrativas, nada impede que, modificada a sistemática de arrecadação tributária, o dispositivo do art. 163 venha a ter aplicação efetiva”.

3. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 133.

4. *Op. cit.*, p. 149.

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. pp. 303 e 318.

6. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, p. 133-4.

Não parece exato concluir que a intermediação dos bancos no recebimento de tributos impeça a operacionalização do instituto da imputação. Nos termos do Código, o fenômeno claramente sucede o pagamento, pouco importando onde se dê este último. Recebidos os valores pela Fazenda Pública considerada, em pagamento direto dos sujeitos passivos ou por meio de bancos e outros agentes, só então haverá espaço para a imputação. Por exigir minuciosa verificação da situação global do *solvens* perante o *accipiens*, com consulta a bancos de dados oficiais e outras providências parelhas, a imputação não seria coetânea ao recolhimento nem mesmo se este se fizesse diretamente aos cofres estatais.

Afasta-se, assim, a tese que confere precedência à consignação por suposta irrealização, no mundo fenomênico, do pressuposto fático da norma de imputação. Na verdade, este pressuposto realiza-se a todo momento, sempre que alguém paga o débito tributário diverso daquele definido pela aplicação dos critérios do art. 163 do CTN.

Em verdade, como se passa a demonstrar, o virtual abandono do instituto deve-se à total inconstitucionalidade de sua aplicação em matéria tributária.

De ressaltar, desde logo, a manifesta disparidade entre a imputação do pagamento prevista no Código Civil e o instituto homônimo de que ora se trata (arts. 991 a 994 da Lei Comum).⁷

A imputação do direito civil é faculdade do devedor, que assim mantém pleno controle de sua situação patrimonial, sabendo exatamente quais débitos pagou e quais outros haverá ainda de satisfazer. Ao credor, tendo pressa em receber algum pagamento antes dos demais, em razão do valor ou do estágio de fluência do prazo prescricional da ação de cobrança, basta mover a respectiva execução. Aliás, em se tratando de créditos vencidos (requisito para cabimento da imputação, tanto aqui quanto no direito tributário), pode executá-los todos imediata e simultaneamente.

É ônus do credor diligenciar no sentido do pronto recebimento de seus créditos exigíveis. É contra os seus interesses que corre o

7. Código Civil de 1916.

prazo de prescrição. E nem por isso lhe atribui o direito civil a facilidade da imputação.

Nas relações tributárias, com muito maior razão, não pode competir ao Fisco tamanho privilégio. Constitui garantia do cidadão-contribuinte o princípio da não-surpresa, de que certamente é faceta a proibição da imputação do pagamento pelo sujeito ativo.

A cobrança do crédito tributário não satisfeito espontaneamente pelo sujeito passivo é de ser feita em juízo, ainda que mediante procedimento especial. Preliminarmente ao ajuizamento da execução fiscal, ritos também particulares têm de ser respeitados. Um exemplo é a abertura de prazo ao sujeito passivo, logo após a lavratura do lançamento e do auto de infração, para pagamento ou impugnação dos créditos aí consignados. Bem explicando a razão de ser da formalidade, aduz Ronaldo Cunha Campos:

O conteúdo do ato, a que se denomina título executivo, sempre residirá na criação de uma razoável certeza que autorize o manejo da coação. [...]

A presunção de certeza e liquidez, em matéria tributária, repousaria, assim, em sistemática onde a obrigatória oferta de oportunidade de impugnar a pretensão fiscal (CTN, art. 145, I) assume o papel de viga mestra.

Assim, não se admite que o Fisco, pelo artifício da imputação em pagamento, contorne todas as formalidades a que deve submeter-se na exigência de seus créditos, cobrando do sujeito passivo tributo que este não deseja pagar, não teve oportunidade de impugnar e por vezes desconhece inteiramente.

À guisa de exemplo, imagine-se a situação de contribuinte que, diante de reiteradas declarações incidentais de inconstitucionalidade por parte do STF (eficácia *inter partes*), decide suspender unilateralmente o recolhimento de determinado tributo, optando por defender apenas nos embargos a eventual execução fiscal em que venha a ser demandado pelo não-recolhimento desta mesma exação. Nesse caso, apesar de desacobertado de qualquer causa suspensiva da exigibilidade do crédito do tributo, encontra-se o

contribuinte em situação segura e confortável, sendo certa a sua vitória nos embargos que venha a opor. Continua, sobretudo, pagando regularmente seus demais tributos.

Admitida a legitimidade do procedimento atacado, poderia a Fazenda respectiva ver-se autorizada (dependendo do resultado da aplicação dos critérios do art. 163) a desconsiderar a quitação destes demais tributos, carreando os valores recolhidos pelo contribuinte para a satisfação de créditos que não lograria cobrar de outra maneira (posto que a pretensão do contribuinte seria certamente acolhida pelo Poder Judiciário, em sede de ação preventiva proposta em regime de urgência ou de embargos à execução fiscal), restaurando o primado do avelhantado princípio do *solve et repete* e exigindo do sujeito passivo juros e multas por tributos que recolheu no tempo certo (com a imputação, estes créditos ficariam a descoberto, com os consecutórios legais).

Uma interpretação sistemática do CTN reforça a conclusão pela total independência entre distintos créditos tributários, contrariando a tese de sua fungibilidade para efeito de imputação. Por exemplo, levam em consideração a vontade do sujeito passivo de satisfazer um determinado crédito:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

A prevalecer a tese da comunicabilidade dos débitos, poder-se-ia ter situação em que, pretendendo quitar os tributos relativos ao imóvel, o proprietário tivesse seu reconhecimento imputado ao pagamento de outros créditos vencidos em face da mesma pessoa política, ficando os primeiros em aberto. Apesar de ter exigido prova de quitação, poderia o sucessor ser convocado a novo recolhimento.

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I – quando parcial, das prestações em que se decompõe;

II – quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.

Sob o primado da plena comunicabilidade, não se poderia falar com exatidão no pagamento de um determinado crédito. Os valores recolhidos seriam sempre carregados para o crédito preferencial, segundo os critérios da lei. A regra seria absolutamente expletiva.

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:

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.

Nem ao mais renhido fiscalista ocorreu a idéia de contrapor à pretensão repetitória a existência de débitos do autor relativamente a outros tributos, para cuja satisfação seriam transportados os recolhimentos feitos a título da exação indevidamente paga.

A inserção do art. 163 no CTN deu-se nos desvãos do *mimetismo legal*, por imitações dos preceitos do direito civil, no interesse da Fazenda.

3. O sigilo fiscal tendo como destinatários da norma a Fazenda Pública e os seus agentes

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

- I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
- II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

- I – representações fiscais para fins penais;
- II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
- III – parcelamento ou moratória.

O artigo é corolário da proteção da privacidade. O Fisco, com tantos poderes, invade a vida e os negócios dos contribuintes e responsáveis, tornando-se dono de preciosos segredos, que bem podem ser “vendidos”, a peso de ouro, a terceiros, em prejuízo dos que foram investigados. Em um mundo dominado pela concorrência e pela informação, os agentes da Fazenda Pública podem se transformar em verdadeiros “espões”, já não mais a serviço do Estado, mas de poderosas organizações empresariais. Podem, por extensão, “oferecer” à concorrência informes preciosos. O art. 198 é prudente e justo, impedindo, de sobredobro, a divulgação das informações, para

qualquer fim, obtidas em razão do ofício de fiscalizar. Os agentes da Fazenda Pública, sejam fiscais ou procuradores, que exerçam o ofício em razão de concurso ou cargo de recrutamento amplo não podem, *v.g.*, divulgar pela imprensa escrita, falada, televisiva ou eletrônica a situação econômica do contribuinte ou do responsável. Tampouco é possível divulgar os seus débitos para com o Fisco. A proibição é total e absoluta. O seu desrespeito atrai a responsabilidade civil objetiva do Estado e, conseqüentemente, o dever de indenizar, aí incluído o dano moral, sem prejuízo do direito de regresso contra o funcionário desidioso, o qual, além do processo administrativo, fica sujeito à lei penal. O § 3º, portanto, caracteriza-se como “constrição política”, abominada pelo STF. Quem quiser informar-se que se informe. A Administração é que não pode divulgar as informações usando a mídia.

O direito de certidão há de ser interpretado de modo a não colidir com outras garantias constitucionais. O acesso à intimidade dos negócios de terceiros, cujo conhecimento o Poder Público obteve por razão de ofício, não é irrestrito, pena de violar-se, com o patrocínio do Estado, a garantia de intimidade e privacidade. (TRF-4ª Região, REO 89.04.08179/RS, *DJ* 19.8.1992)

Ninguém tem o direito de servir-se da Fazenda Pública, dela exigindo certidões detrimetosas a terceiros. O próprio interessado é que tem o direito de pleitear as certidões relativas à sua vida, relacionadas aos tributos de que seja sujeito passivo. O que não pode a Fazenda é negar à Justiça as informações por ela requeridas.

O Poder Judiciário é dominante, mas mesmo o juiz é obrigado a motivar as suas requisições.

Ao dispor sobre o sigilo fiscal, o art. 198 abriu exceção, ao permitir o fornecimento de dados relativos aos contribuintes, em atendimento à requisição judicial. (TRF-1ª Região, Ag. 93.01.28534-7/BA, *DJ* 18.3.1994)

3.1. A imprestabilidade da prova emprestada

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Os acordos internacionais, cada vez mais, têm por objeto a troca de informações para evitar a evasão fiscal internacional.

Rememore-se o ditado no art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

As pessoas jurídicas de direito público podem e até devem articular-se para otimizar a fiscalização tributária e aprimorar a arrecadação, combatendo as fraudes e a sonegação. O que a jurisprudência não admite é a “prova emprestada”, ou seja, servir-se uma Fazenda do que levantou outra para autuar os contribuintes.

Imaginemos que a Receita Federal, após o devido processo administrativo, autue dado contribuinte, exigindo-lhe imposto de

renda por “omissão de receitas”. Não pode a Receita Estadual, automaticamente, exigir o ICMS correspondente às receitas omitidas. Terá de instaurar o devido processo administrativo, observado o direito de defesa, para haver o imposto que lhe for devido. A informação da Receita Federal tem o valor de informação e nada mais.

Auto de infração baseado em prova emprestada de lançamento efetuado pelo Fisco estadual. Não é válido, por contrariar textos legais expressos (CTN, art. 142, parágrafo único e art. 149). (TFR, AMS 106690/RS, DJ 27.11.1986)

3.2. A fiscalização *manu militari* – Motivação e cuidados – Excesso de exação – Proibição do excesso – Responsabilidade civil do Estado

Art. 200. As autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

Aqui, todo cuidado é pouco. O artigo dá azo, abre ensanchas, a que a autoridade administrativa, pretextando que o contribuinte oferece resistência ou desobediência (condutas tipificadas penalmente), requisite, sem fazer a necessária prova, o auxílio da força pública para perpetrar arbitrariedades. Por isso mesmo, Aliomar Baleeiro⁸ disse que o emprego da força fora da legalidade pode constituir crime de excesso de exação ou de violência arbitrária. Em nossa clínica advocatícia, presenciamos – muitas vezes – arrastamentos de cofres, apossamento de fichários e arquivos e, o mais pasmante, a reclusão forçada de advogados em seu próprio escritório, proibidos até de usar os aparelhos telefônicos, em razão de denúncias e sob o argumento de apreensão de documentos de

8. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 623.

outra forma não alcançáveis. Os agentes da Fazenda, evidentemente, foram devidamente responsabilizados, afora a responsabilização civil do Estado por danos materiais e morais.

A crônica jurídica é desfavorável aos exageros da Administração tributária. No exercício da fiscalização, são comuns arbitrariedades e “sanções políticas” ou oblíquas:

- apreensão de mercadorias e veículos transportadores;
- interdição de estabelecimentos;
- regimes especiais que exigem impostos antecipadamente;
- autorização de quantidade mínima ou negativa de autorização para a impressão de notas fiscais;
- restrição ao exercício de atividades lícitas;
- intervenção na direção de empresas penhoradas;
- publicação espalhafatosa de fatos imputados aos contribuintes como delituosos, sem pronunciamento final do Poder Judiciário;
- “batidas” fiscais, com o uso da força pública, por simples suspeição;
- negativa de certidões e outros documentos fiscais;
- proibição de transacionar com órgãos públicos;
- negativa de créditos legítimos por erros formais *et cetera*.

A Fazenda Pública está desmedidamente privilegiada no Código Tributário Nacional e fora dele, no Código de Processo Civil e na Lei de Execuções Fiscais. São privilégios materiais, entre outros, os que Celso Cordeiro Machado⁹ e nós anotamos, em que pese a Fazenda Pública dispor de numerosos privilégios processuais, seja no âmbito do processo administrativo ou da simples ação administrativa, seja no âmbito do processo judicial ou abrangentes de ambas as esferas.

Podem ser citados vários exemplos de privilégios na esfera administrativa:

9. *Tratado de direito tributário*, v. IV: garantias, preferências e privilégios do crédito tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 157-9.

- os Estados-membros estabelecem prazos fatais para a apresentação da impugnação, dos recursos e para o cumprimento de despachos interlocutórios, sob pena de revelia, intempestividade ou perempção, mas o descumprimento dos prazos estabelecidos para providências por parte de funcionários ou repartições fiscais não acarreta a nulidade do processo;

- a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito pelo contribuinte quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo (CTN, art. 127, § 2º);

- os critérios para a aferição da dificuldade ou impossibilidade da arrecadação são os estipulados unilateral e potestativamente pela administração fazendária;

- a despeito da natureza declaratória do ato do lançamento e, em consequência, da aplicação a este da lei vigente à data da ocorrência do fato gerador, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização e ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas (CTN, art. 144, § 1º).

Os exemplos de privilégios processuais, na esfera judiciária, são mais numerosos; a forma de execução, na ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2º), garante a satisfação automática do crédito, pois, julgada procedente a consignação, a importância consignada é convertida em renda:

- pelo art. 585, § 1º, do CPC, a propositura da ação anulatória fiscal não inibe a Fazenda Pública de promover a cobrança do crédito, e, pelo art. 38 da Lei nº 6.830, a propositura da ação anulatória está condicionada ao depósito integral do crédito ou à garantia de fiança bancária. A Súmula nº 247 do TFR afastou a necessidade de garantia de instância para a ação anulatória;

- está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença que julgar improcedente a execução de dívida ativa da Fazenda Pública ou que for proferida contra a União, o Estado e o Município (CPC, art. 475, I e II);

- nesses casos, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, haja ou não apelação voluntária da parte vencida; não o fazendo, poderá o presidente do tribunal avocá-los (CPC, art. 475, § 1º);

- a execução fiscal será proposta no foro do domicílio do réu; se não o tiver, no de sua residência ou no lugar onde for encontrado, e segundo o parágrafo único do art. 578, na execução fiscal a Fazenda Pública poderá escolher o foro de qualquer um dos devedores, quando houver mais de um, ou o foro de qualquer dos domicílios do réu; a ação poderá ainda ser proposta no foro do lugar em que se praticou o ato ou ocorreu o fato que deu origem à dívida, embora nele não mais resida o réu, ou, ainda, no foro da situação dos bens quando a dívida deles se originar;

- computar-se-á em quádruplo o prazo para contestar e em dobro para recorrer quando a parte for a Fazenda Pública (CPC, art. 188);

- segundo o disposto no art. 203 do CTN, a omissão de quaisquer dos requisitos previstos no art. 202, que trata das indicações obrigatórias do termo de inscrição de dívida ativa, ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada (CTN, art. 203);

- em caso de sucumbência da Fazenda Pública, esta não se submete ao pagamento de honorários mínimos correspondentes a 10% do valor da condenação, que é a regra geral aplicável às partes vencidas; nos casos em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, que levará em conta o grau de zelo do profissional, o lugar de prestação do serviço, a natureza e importância da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço (CPC, art. 20, § 4º e *a, b e c* do § 3º);

- cabe às partes prover as despesas dos atos que realizam ou requerem no processo, antecipando-lhes o pagamento desde o início até a sentença final e, ainda, na execução, até a plena satisfação

do direito declarado pela sentença (CPC, art. 19), mas as despesas dos atos processuais efetuados a requerimento do Ministério Público ou da Fazenda Pública serão pagas a final pelo vencido;

- suspensão da prescrição, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo esse prazo, a partir da simples inscrição do crédito em dívida ativa (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 3º);

- responsabilidade solidária do síndico, do comissário, do liquidante, do inventariante e do administrador nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, pelo valor dos bens administrados que, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em pagamento (Lei nº 6.830/80, art. 4º, § 1º);

- extensão das normas da responsabilidade, previstas na legislação civil e comercial, à dívida ativa da Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80, art. 4º, § 2º);

- produção de provas pela Fazenda Pública, independentemente de requerimento na petição inicial (Lei nº 6.830/80, art. 6º, § 3º);

- o despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para a citação, a penhora, o arresto, o registro da penhora e do arresto, independentemente do pagamento de custas e outras despesas, e a avaliação dos bens penhorados ou arrestados (Lei nº 6.830/80, art. 7º, I a V);

- possibilidade de citação pelo correio, com aviso de recepção (Lei nº 6.830/80, art. 8º, I), e de penhora *on line*;

- interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º). Agora com respaldo no CTN, art. 174, parágrafo único, I (redação dada pela Lei Complementar nº 118/05);

- interrupção da prescrição, com o simples despacho do juiz que ordenar a citação (Lei nº 6.830/80, art. 8º, § 2º);

- possibilidade de a penhora recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção (Lei nº 6.830/80, art. 11, § 1º);

- em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz à Fazenda a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no art. 11 da Lei nº 6.830/80 (Lei nº 6.830/80, art. 15, II);

- na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente (Lei nº 6.830/80, art. 25);

- se, antes da decisão da primeira instância, a inscrição de dívida ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta sem qualquer ônus para as partes (Lei nº 6.830/80, art. 26);

- nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da dívida ativa ou a concorrência da Fazenda Pública (Lei nº 6.830/80, art. 31);

- a Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos; a prática dos atos jurídicos de seu interesse independente de preparo ou de prévio depósito (Lei nº 6.830/80, art. 39);

- mesmo após o arquivamento dos autos, em decorrência do implemento do prazo de um ano sem a localização do devedor e o encontro de bens penhoráveis, o processo poderá ser desarquivado, em qualquer tempo, para prosseguimento da execução (Lei nº 6.830/80, art. 40, §§ 2º e 3º).

Ao nosso sentir, esforçados no trabalho pioneiro de Celso Cordeiro, desigualdades tais não se justificam ante a Constituição de 1988, padroeira do *tratamento isonômico*.

Humberto Theodoro Jr.¹⁰, titular de direito processual civil da Faculdade de Direito da UFMG, a seu turno, em indignada lição, obtempera:

Assim, apenas para exemplificar, é odiosa a discriminação que a Lei nº 6.830 faz no tocante à intimação dos advogados das partes, exigindo que a intimação do representante da Fazenda seja sempre pessoal, enquanto o executado continuará normalmente a ser intimado pela imprensa. O

10. *A nova Lei de Execução Fiscal*. São Paulo: LEUD, 1982. p. 3-6.

mesmo se dá com a substituição de bens penhorados, que ao executado só é permitida em casos restritos e à Fazenda é franqueada em termos amplíssimos, sem qualquer motivação ou critério. Injustificável é, outrossim, a permissão, contra toda tradição de nosso direito, de interromper-se a prescrição do crédito fazendário com o simples despacho da petição inicial, sem seguir-se a citação, podendo, ainda, tornar-se perpétua a suspensão do fluxo prescricional, caso não sejam localizados bens a penhorar ou até mesmo o devedor para a citação. Igual censura é de merecer a possibilidade, expressamente prevista, de cancelar a Fazenda a inscrição ilegal de dívida ativa, mesmo depois de ajuizada a execução, sem ônus para as partes, e outros absurdos privilégios semelhantes.

3.3. Dívida ativa – Certidões positivas e negativas – Os tormentos do cidadão – O valor e o desvalor jurídico do ato de inscrição em dívida ativa – Prescrição da ação de execução fiscal

Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Formalizado o crédito, discutido ou não na esfera administrativa, este se torna definitivo. Em seguida, o sujeito passivo é intimado a pagar por decisão ou lei (*dies interpellat pro homine*). Transposto o *dies ad quem* sem adimplemento, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa e passa a constituir dívida ativa tributária capaz de ensejar a ação de execução fiscal, pois a certidão de dívida ativa é título executivo extrajudicial, a teor do CPC.

O parágrafo único do artigo – já que *tempus fugit* – assegura que os juros, que fluem de acordo com o tempo, podem ser acrescidos à hora da propositura da ação, sem constar do título e sem afetar a sua “liquidez”. Veja-se aí mais um privilégio da Fazenda Pública:

Ajuizada a execução fiscal anteriormente à falência, com penhora realizada antes desta, não ficam os bens penhorados sujeitos à arrecadação no juízo falimentar; proposta a execução fiscal contra a massa falida, a penhora far-se-á no rosto dos autos do processo da quebra, citando-se o síndico. (Súmula 44 do TFR)

As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária. (Súmula 45 do TFR)

Na expressão “crédito tributário” estão o tributo, os juros, a correção monetária e o valor das multas, igualmente corrigíveis. Noutras palavras, o tributo e seus consectários.

A certidão de dívida ativa é título abstrato. Assegura ao crédito tributário grau eficaz máximo. Enseja a imediata constrição dos bens do devedor (contribuinte ou responsável) em prol da Fazenda Pública, gozando da presunção *juris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade. A certeza é do direito do credor (*accipiens*). A liquidez é do *quantum* devido. A exigibilidade é condição para o exercício do direito de ação de execução. Só que a prescrição da ação não se conta da inscrição, mas do momento em que o crédito se tornou definitivo, pois esta qualidade é que permite a sua inscrição, um *posterius*. A exigibilidade é requisito comum a todos os títulos judiciais e extrajudiciais; liga-se à ação de execução (execução processual de um direito material). Inútil querer postergar o *dies a quo* da prescrição do direito de ação ao argumento de que a Fazenda, ao inscrever o seu crédito, exerce “controle de legalidade”.

Este é problema seu, exclusivo, para garantir-se. Crédito discutido na esfera administrativa e tornado definitivo pode até ser nenhum, porque, por exemplo, a lei em que se baseou foi, *a posteriori*, declarada inconstitucional. Aqui se tem autocontrole do ato administrativo, sem reflexo na prescrição da ação. Prevalece o art. 174 do CTN, cuja leitura se recomenda.

O ato de inscrição em dívida ativa não tem qualquer influência na contagem do prazo prescricional, pois a sua finalidade é criar para o Fisco um título de crédito, com efeito de prova pré-constituída, em virtude da

presunção de certeza e liquidez. (TRF-1ª Região, Ac. 91.01.09082-8/DF, rel. Fernando Gonçalves, *DJ* 08.6.1992, p. 16.223)

A prescrição da ação para cobrança do crédito tributário opera-se em cinco anos contados da data da sua constituição definitiva, consoante o art. 174 do CTN, que é lei complementar. (STJ, RESP 12.443/RN, rel. Peçanha Martins, *DJ* 07.3.1994, p. 1.155)

Constituído o crédito tributário através do auto de infração, o prazo prescricional da ação de cobrança fica suspenso até a notificação da decisão final, relativa aos recursos interpostos, proferidos na instância administrativa. (STJ, RESP 11.411/DF, rel. Pádua Ribeiro, *DJ* 02.8.1993, p. 14.228)

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV – a data em que foi inscrita;

V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

O artigo põe requisitos procedimentais, cuja desobediência implica a nulidade formal do título executivo da Fazenda Pública – *ubi commodum, ibi incommodum*.

Mas a jurisprudência é condescendente. Veja-se, *inter plures*, a seguinte amostra:

Execução fiscal. Responsabilidade do sócio, artigos 135 e 136 do CTN. Não exclui a sua responsabilidade o fato do seu nome não constar na certidão da dívida ativa. (STJ, RESP nº 33.731/MG, rel. Milton Luiz Pereira, *DJ* 06.3.1995, p. 4.318)

Entendemos com cautela a espécie. A tese só pode prevalecer se a Fazenda deparar com a insolvência da sociedade no próprio processo de execução. A propositura da ação contra o sócio, de saída, exige o seu nome na CDA, obviamente, sob pena de negar vigência ao artigo que se segue ao 202.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Aqui exige-se a retificação da CDA e a devolução, por óbvio, do prazo para os embargos. “Omissão ou erro relativos a quaisquer requisitos da certidão de inscrição da dívida ativa podem ser sanados antes da sentença” (TRF, REO 57.455/SP, *DJ* 18.9.1980).

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

O preceito inverte o ônus da prova. É que a dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez. Cabe ao devedor a prova inequívoca da sua iliquidez, incerteza ou inexistência. Alegações genéricas, flátuas vozes não têm o condão de ilidir a presunção de certeza e liquidez que milita em favor da dívida inscrita (CDA).

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações

necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

A negativa de certidão, em certas circunstâncias, reveste a coima de “constrição política ou oblíqua”, repelida pelo STF.

Garantida a dívida, seja por penhora, se executada, seja se suspensa a exigibilidade por determinação judicial, depósito ou recurso administrativo, não pode o servidor do órgão competente furtar-se à sua obrigação de expedir certidão negativa. (TRF-2ª Região, REO 91.02.16468-0/RJ, *DJ* 26.10.1993, p. 45.256)

A recusa ou omissão ensejam mandado de segurança de pronto. Por oportuno, o depósito do montante integral do crédito tributário propicia, igualmente, a obtenção de certidões, as quais devem ser concedidas em dez dias, abrangendo os períodos a que se referem, nos termos em que solicitadas, não cabendo à Fazenda Pública as tergiversações em que é useira e vezeira.

A autoridade administrativa pode ressaltar a existência de créditos em curso de cobrança executiva, em que tenha sido efetivada a penhora ou cuja exigibilidade esteja suspensa. Mas dita certidão tem os mesmos efeitos da negativa. O que se não admite é a ressalva de “créditos ainda não apurados”. Ora, se a própria Fazenda não atina com a sua existência, o problema não pode ser transferido para a certidão. De resto, é de lúcida apreensão, não se podem ressaltar probabilidades, dívidas presuntivas, no afã de privilegiar a Fazenda Pública, já suficientemente protegida.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

A toada dos tribunais é constante e uniforme. Basta ver as espécies que são dadas transcritas, cobrindo a reportagem judicial todos os casos previstos, propiciadores de certidões positivas. Repita-se, isso acontece com os mesmos efeitos das negativas, para gáudio do princípio do devido processo legal, em benefício dos justicáveis, oprimidos pela força desmedida das Fazendas Públicas em todos os níveis federativos.

Efetuada o depósito do montante integral do crédito tributário, estando, pois, suspensa a sua exigibilidade (CTN, art. 151, II), é direito do contribuinte obter certidão com efeito de negativa (CTN, art. 206). (TRF-1ª Região, Ag. 93.01.20310-3/MG, rel. Juiz Daniel Paes Ribeiro, 3ª Turma, 20.6.1994, *Boletim de Jurisprudência* n. 109, p. 91, *DJ* 15.8.94, p. 43.632) A regularidade no pagamento de débito confessado e parcelado torna-o inexigível por inteiro. Estando suspensa a exigibilidade de crédito, não se pode negar certidão negativa ao devedor adimplente. (TRF-1ª Região, REO 89.01.17355-7/MG, rel. Juíza Eliana Calmon, 4ª Turma, 19.3.1990, *DJ* 09.4.1990, p. 6.514)

Efetuada penhora regular no processo de execução fiscal, o contribuinte faz jus à obtenção de certidão positiva com os efeitos de negativa, segundo estipula o art. 206 do Código Tributário Nacional. (TRF-4ª Região, REO 89.04.19433/RS, rel. Juiz Silvio Dobrowolski, 3ª Turma, 20.11.1990, *DJ* 23.1.1990, p. 679)

Suspensa a exigibilidade do crédito, como efetivamente está com a sentença concessiva da segurança, o art. 206 do Código Tributário Nacional é expresso no sentido da determinação da expedição de certidão negativa na forma ali preconizada. Mas tal providência deve ser requerida diretamente ao juiz *a quo* prolator da sentença exequenda, e não à Turma, no Tribunal. (TRF-4ª Região, AgMS 90.04.16018/PR, rel. Juiz Dória Furquim, 2ª Turma, 04.6.1991, *DJ* 07.8.1991, p. 18.081)

Estando suspensa a exigibilidade do crédito previdenciário, pela moratória individual, e não havendo outra dívida, impõe-se a expedição da Certidão Negativa de Débito. (TRF-4ª Região, REO 93.04.04655/RS, rel. Juiz Fábio B. da Rosa, 3ª Turma, 09.11.1993, *DJ* 19.1.1994, p. 1.183)

O depósito do montante integral do crédito tributário em ação anulatória suspende sua exigibilidade, impondo-se que a autoridade fiscal forneça a pretendida certidão. (TRF-3ª Região, REO 89.03.00790-4/SP, rel. Juiz Homar Cais, 4ª Turma, 06.4.1994, *DJ* 02.8.1994, p. 40.858)

Sendo possível ao juiz suspender a exigibilidade do crédito tributário através da concessão de uma medida cautelar, é admissível, como decorrência, o direito a uma certidão positiva do débito, que, de acordo com o CTN, tem o mesmo valor da certidão negativa. (TRF-5ª Região, Ac. 93.05.2584/PE, rel. Juiz Hugo Machado, 1ª Turma, 17.6.1993, *DJ* 16.9.1994, p. 51.714)

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

Trata-se de dispositivo elisivo. Se está em jogo a caducidade de algum direito, sendo fatal o *dies ad quem*, é dispensável a obtenção da certidão fiscal. Contudo, depois, os beneficiados respondem pela dispensa, ficando responsáveis pelo tributo porventura devido, juros e penalidades, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

O dispositivo é um tanto ambíguo. Cuida de uma emergência. Por suposto, quem deve argüi-lo não é o Fisco, mas a pessoa a quem falta a certidão. Cabe ao interessado alegar a iminência da decadência de um direito seu em via de finar-se. A outra parte deve aceder. E se não o fizer? Ao nosso sentir, é caso de ação com antecipação de tutela. A lei é clara, o direito, verossímil. A prova há de ser do fato e nada mais. Mas, se assim for, o que tem a Fazenda a ver com tal circunstância, cuja dramaticidade não negamos? Certamente deve ela reconhecer a iminência da caducidade e fornecer, por escrito, a dispensa em lugar da certidão ou conceder a positiva com efeito de negativa, com fundamento no art. 207 do CTN. Negando-a, cabe o

writ of mandamus, no dizer do *Common Law* (lá, como cá, mandado de segurança com pedido de liminar).

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

A matéria não diz respeito ao direito tributário; é direito administrativo puro. Que se cuidem os funcionários desidiosos. Que atentem para os rigores da lei.

4. Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias – As contribuições especiais – A importância da base de cálculo

A matéria dos princípios gerais e da repartição de competências, bem como do fundamental papel da base de cálculo, não fica restrita a taxas e impostos. Ao contrário, avança para enfrentar as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios (impostos restituíveis).

A base de cálculo de um tributo é como o seu sexo, na aparência externa, segundo jocoso comentário de um ilustre professor, cujo nome não vem a pêlo descalvar. A menção é de um didatismo chocante. Vimos já a importância da base de cálculo nas taxas. Ela será terçada no campo das contribuições, porque, tanto quanto as taxas, elas são tributos vinculados a atuações estatais. A base de cálculo deve refletir e confirmar o fato gerador. Caso por caso, temos de pôr a nu a figura tributária sob exame jurídico clínico, para podermos fixar a sua real identidade. Olvidados da importância da base de cálculo, os adeptos do “finalismo” ou da “teoria da validação finalística”, acaciana até o osso, botaram de pé avelhantada tese, esquecida no museu fiscal, tanto que o CTN temente a todo tipo de fantasmas já resolvera exorcizá-la. É ver:

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

O que ali está dito justificava-se porque antes do CTN houve doutrina finalística, predicando que *o destino do produto da arrecadação do tributo* era relevante para lhe determinar a natureza jurídica específica (espécie tributária). Os formalistas agora voltaram à carga com a tese pseudo-científica de *inovação trazida pela Constituição de 1988*. Ela teria instituído entre nós a “validação finalística” de certos impostos com o *nomen juris* de contribuição. Surgem a teoria quatripartite e a quinquenpartida do tributo, ao invés da boa e testada tricotomia que reduzia as “contribuições” e os “empréstimos compulsórios” a impostos finalísticos e restituíveis, quando seus fatos jurígenos e respectivas bases de cálculo eram típicos de impostos. São os reinventores da roda. Em defesa do art. 4º do CTN, que estaria “esmaecido” pelo “finalismo”, calha trazer à colação duas magníficas colocações de Misabel Derzi, não apenas tributarista, mas erudita filósofa:

Entretanto, segundo Nicola Abbagnano, o finalismo foi erradicado da ciência moderna e a causa final passaria a ser completamente desprezada na explicação do mundo natural. “E Bacon excluía explicitamente da investigação experimental a consideração do fim [...]. Dizia: ‘A investigação das causas finais é estéril: assim como uma virgem, consagrada a Deus, nada gera’. Por sua vez, Galilei [...] e Descartes [...] eliminaram da ciência a consideração da causa final, e Spinoza contrapôs a necessidade com que as coisas provêm da natureza divina ao finalismo, que considerou um preconceito, contrário à ordem do mundo e à perfeição de Deus [...]” (Cf. *Dicionário de Filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 460). E conclui:

“O finalismo, hoje considerado inútil em todos os campos de explicação científica, permanece como característica das correntes metafísicas, que consideram modesta demais para a filosofia a tarefa de criticar os valores para corrigi-los ou conservá-los, propondo-se a tarefa de demonstrar

que os valores são garantidos pela própria estrutura do mundo onde o homem vive e que eles constituem o fim dessa estrutura. O finalismo perdeu completamente o caráter científico que possuía originariamente na Grécia antiga e permanece apenas como uma das tantas esperanças ou ilusões às quais o homem recorre na falta de procedimentos eficazes ou em substituição deles. [...]"

De fato, Descartes, ao fundar a ciência moderna, afastou a busca da causa final de suas investigações. Assim dispôs no 28º princípio filosófico: "Que não é necessário examinar para qual fim Deus fez cada coisa, mas somente por qual meio Ele quis que ela fosse produzida". E assim o explica: "Nós não nos deteremos também para examinar os fins com que Deus se propôs a criar o mundo, e nós afastaremos inteiramente de nossa filosofia a pesquisa das causas finais" [...]

Por tais motivos, repelindo o causalismo, especialmente o final, com que se definiam as espécies tributárias, o art. 4º do Código Tributário Nacional foi decisivo e aperfeiçoou inegavelmente a teoria do direito tributário nacional, a saber: [...]

No mesmo sentido, o CTN repeliu os conceitos tradicionais que se transformavam a finalidade em causa e essência da coisa, vale dizer, os impostos seriam aqueles tributos que se destinavam ao custeio das despesas gerais. Ao contrário, prendeu-se o art. 16 à hipótese de incidência, para acolher a visão da dogmática.¹¹

A autora relega a finalidade para a filosofia e a sociologia tributárias e a ciência das finanças públicas, e tem razão. Juridicamente, o imposto é o tributo cujo fato gerador independe de atuação estatal relativamente à pessoa do pagante.

Comentando o art. 4º do CTN, já tivemos oportunidade de nos manifestar da seguinte forma:

Feita a ressalva de que *destinação do produto arrecadado* não é mera questão de ciência das finanças, mas de justiça redistributiva, de direito

11. A causa final e a regra-matriz das contribuições. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para o custeio da Seguridade Social*. São Paulo: Quartier Latin, no prelo.

financeiro e orçamentário, em verdade, fato gerador ou hipótese, base de cálculo e destinação legal do produto arrecadado são coisas distintas.

Para distinguir imposto, taxa e contribuição de melhoria, é necessário que o intérprete se prenda apenas à hipótese de incidência e à base de cálculo. Ainda que o legislador tributário tenha vinculado o produto da arrecadação de certo imposto (sobre a renda ou sobre o patrimônio imobiliário) a órgão, fundo ou despesa, nem por isso estará descaracterizado o imposto. Para criar taxa ou contribuição de melhoria, o legislador tributário teria de produzir norma, cuja hipótese de incidência descrevesse uma atuação estatal relativa ao obrigado (serviço público, exercício do poder de polícia ou obra pública). A base de cálculo deveria medir o custo dessa atuação. Somente assim, estaríamos diante de um tributo vinculado (taxa ou contribuição de melhoria). O tributo continuará sendo imposto se a hipótese continuar sendo de tributo não vinculado a uma atuação estatal e o legislador apenas afetar o produto arrecadado ao custeio de certa despesa ou serviço público, embora inconstitucional a vinculação, por infringência expressa ao art. 167, IV.

Assim, a destinação legal do produto arrecadado é imprestável à distribuição entre impostos, taxa e contribuição de melhoria. A peculiaridade está em que é proibida a afetação prévia dos recursos advindos de impostos. Mas se, apesar da proibição, certo imposto tiver sua arrecadação vinculada previamente a certa despesa, a inconstitucionalidade não terá o condão de alterar a espécie de tributo (imposto) para outra. Essa assertiva é correta, especialmente para delimitar a competência de Estados e Municípios, que não têm a faculdade de criar contribuições especiais ou empréstimos compulsórios. Essa a razão pela qual o art. 4º do CTN continua tendo explicação.¹²

A teoria da validação finalista é uma troça infeliz, um equívoco pequeno, mas de efeitos desastrosos sem nenhum proveito para a ciência do direito tributário ou para a segurança dos contribuintes.

12. *Idem*.

Ato contínuo para essa corrente, o que se procura demonstrar é que, quando a finalidade constitucional e o destino da arrecadação passam a integrar o regime jurídico de um tributo, as classificações dicotômicas e tricotômicas cedem espaço a outras, e o art. 4º, II, do CTN, ao afirmar que “a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a destinação legal do produto da sua arrecadação”, esmorece.

Assim escreve José Marcos Domingues de Oliveira: “É preciso, pois, construir doutrina legitimadora das contribuições exatamente através de sua vinculação ao ente paraestatal encarregado de uma determinada missão constitucional [...]. Para tanto, é necessário rever a interpretação do art. 4º do CTN, a qual tradicionalmente empalidece a matéria”.

Na verdade, as construções jurídicas não devem ser abandonadas, mas compreendidas no universo em que se inserem, para que não sirvam de armadilha a justificações que por si mesmas não se justificam. Sem descurar dos ensinamentos de Alfredo Augusto Becker, para quem “a atitude mental jurídica é precisamente um reflexo condicionado à incidência da regra jurídica”, a definição da autonomia das contribuições, importante nos juízos classificatórios, e com isso seu condicionamento orçamentário, como se verá a seguir, tem também respaldo jurídico, sem prejuízo teórico à manutenção de proposições até aqui lançadas.

Assim, sem abandonar a noção de que o regime jurídico do tributo se exterioriza na sua hipótese de incidência, é de ver também que as contribuições representam categoria autônoma de tributos precisamente por seu traço finalístico próprio, ou seja, conforme Paulo Roberto Lyrio Pimenta, “são exações instituídas para alcançar determinados fins qualificados constitucionalmente”.

De fato, se o próprio art. 149, *caput*, da CF, qualifica-as como instrumento de atuação da União, é porque se dirigem a uma finalidade. Para Marco Aurélio Greco, “não tem sentido conceber algo como um instrumento em si mesmo, destacado do contexto em que se insere, distanciado de uma função a que sirva ou de uma finalidade, ou objetivo, que vise”.

Por isso, cada uma das contribuições genericamente arroladas no art. 149, *caput*, da CF atua como instrumento de viabilização prática da relação meio-fim, isto é, as contribuições sociais constituem meios a serem

aplicados no financiamento da Ordem Social como um todo, as profissionais, meios a serem aplicados no interesse das categorias, e as interventivas, meios a serem aplicados para intervir na ordem econômica. Assim, além de o conteúdo finalístico constituir traço jurídico definidor das contribuições, *em conjunto com suas hipóteses de incidência* (destacamos), a vinculação da receita da arrecadação, de acordo com os fins colimados, é corolário lógico de sua existência. A norma contida no art. 8º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 101, de 04.5.2000, a propósito, ao prescrever que “os recursos legalmente vinculados à finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”, só reforça o sentido da vinculação. À luz de tal construção, a necessária vinculação orçamentária, como condicionante de validade da própria cobrança da contribuição, é o que se examina a seguir. [...] Isso porque, se os recursos arrecadados com a contribuição, uma vez entrada no mundo jurídico, ao comporem (sic) a peça orçamentária daquele ente, forem aplicados ou executados em desacordo com as finalidades constitucionalmente previstas, esse desvio seria caso de invalidade da própria cobrança. [...]

Ocorre que, não se esgotando o regime tributário das contribuições com seu pagamento, justamente porque desempenham uma finalidade constitucionalmente prevista, *a questão orçamentária aparece não apenas como uma necessidade jurídica, mas também como uma condicionante de sua própria validade*. (destacamos).

Segundo Werther Botelho Spagnol, para quem “os ingressos são a medida dos gastos”, “sendo as contribuições instituídas em virtude de um determinado gasto, ou seja, de uma determinada finalidade, podemos afirmar que um eventual desvio de finalidade ou a tredestinação do produto da arrecadação implica alteração das condições para o exercício da competência impositiva”.

Tomando por base precedente jurisprudencial, que afastou a incidência de adicional de um ponto percentual do ICMS no Estado de São Paulo, afetando determinada finalidade, José Marcos Domingues de Oliveira faz uma leitura em sentido contrário no tocante às contribuições, concluindo pela necessidade de sua afetação: “Se o desvio de finalidade pode

ensejar a nulidade do imposto (porque a afetação deste é constitucionalmente proibida), deve-se entender, pela mesma razão, que o desvio de finalidade das contribuições, cuja afetação é determinada na Constituição, torna-os ilegítimos desde a sua instituição”.

De todo modo, exsurge desses posicionamentos aquilo que Hely Lopes Meireles professava: “O desvio de finalidade ou de poder é, assim, a violação ideológica da lei, ou, por outras palavras, a violação moral da lei”.¹³

Relembre-se aqui que a decisão do TJ/SP subiu ao espaço com a EC nº 42/03. Hoje temos imposto afetado por determinação constitucional. E agora?

Bem examinado o texto, verifica-se que o autor, sem menosprezar a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal, vê nas contribuições uma nova espécie pela *finalidade*. Ora, finalidade todos os tributos possuem, tanto que imposto, salvo as exceções, não pode ser afetado, seu fim é genérico, e as contribuições devem sê-lo, seus fins são específicos. Há regra constitucional proibindo a afetação do produto da arrecadação de impostos e há regra constitucional proibindo a tredestinação ou a a-destinação das contribuições. Onde está a *novità*? O desespero vem quando o autor depara com o descumprimento da destinação, seja por causa da DRU, que torna as contribuições um tributo hermafrodita, imposto quando a regra constitucional da desafetação retira-lhe “a finalidade específica”, remanescendo como contribuição a parcela sobrança da arrecadação afetada aos fins dos arts. 149 e 195 da CF, seja porque – tirante a DRU – o gestor não dá ao produto os fins queridos pela Constituição. Nesse ponto, o autor passa para o direito orçamentário e para o capítulo da despesa pública, em busca de soluções, esgrimindo a tese do “desvio de finalidade”. O erro está em dizer que a relação jurídico-tributária não se extingue com o pagamento. Então se extingue quando? No momento em que o gestor dá-lhe o destino previsto? Dá-se que o devedor ao pagar fica

13. *Idem*.

quitado, desobrigado. Onde está escrito no direito positivo a tese adotada pelo autor? E o ICMS sobre supérfluos destinados ao fundo de combate à pobreza, também somente se extingue se provada a sua correta destinação?

A verdade é como a luz do Sol, de nada adiantando usar peneiras. Será preciso reconhecer que os tributos finalísticos, no que diz respeito ao direito tributário, esgotam-se, como todos os tributos, com o pagamento e demais formas de extinção da obrigação tributária previstas no CTN. Que o Legislativo, a quem cabe fiscalizar o Executivo, no próximo orçamento possa limitar o gasto ao “desempenho” havido no exercício anterior é coisa certa e factível, mas alheia ao direito tributário. Que o gestor possa ser responsabilizado pelo descumprimento da Constituição (desvio de finalidade) é outra questão ligada à despesa pública e à execução orçamentária, e jamais será “causa de pedir” numa eventual ação de repetição de indébito. Aliás, quem se aventurou nesses descaminhos colheu a extinção da ação, sem julgamento de mérito, por falta de condição acionária e de pressuposto processual. De conseguinte, os “finalísticos” enrendam-se em suas próprias contradições. Se a “finalidade” está na regra de competência, como pode estar na regra de dever, ou seja na norma que obriga o pagamento? A obrigação tributária, ao contrário do que o renomado autor sob comento pensa, extingue-se, sim, com o pagamento, como é da sua própria natureza. Aliás, no concernente aos impostos, se o Executivo lhes der, *a posteriori*, destino afetado, cabe ação repetitória? Evidentemente, não. O que sempre cabe é a *responsabilização do gestor*. O direito é uno, mas não tem o condão de esticar a extinção da obrigação tributária para as áreas do orçamento e da despesa pública. As inconstitucionalidades de impostos que não podem ser afetados, de impostos que só podem ser afetados e de contribuições que não possuem fatos geradores consistentes em atuação estatais, ou seja, não guardam o nexo de referibilidade, somente podem ser argüidas com esforço nas normas de competência.

É óbvio que as contribuições enunciadas nos art. 149 e 195 da CF, dispositivos genéricos, somente serão verdadeiras contribuições se nelas estiverem presentes três requisitos intratáveis:

a) o fato jurígeno que der causa à obrigação tributária necessariamente deverá ser uma *atuação estatal* voltada a determinado grupo de pessoas, perfeitamente identificáveis;

b) a base de cálculo necessariamente deverá ser uma *dimensão* do fato jurígeno, do fato-evento, da hipótese de incidência da norma. Deve levar em conta a atuação do Estado e não as *características do contribuinte*;

c) os contribuintes devem ser necessariamente os beneficiários da *atividade estatal* (nexo de referibilidade).

Se assim não for, estaremos diante de impostos residuais, somente possíveis pela via augusta de emendas à Constituição e, antes, pela via restrita da “recepção” pela Lei Maior, se já existiam antes (exemplo: salário-educação e contribuição do sistema “S”).

Os pressupostos teóricos indispensáveis das contribuições são esses:

a) a relação entre o Estado e o contribuinte é sinalagmática, ou não há contribuição, mas imposto;

b) O sinalagma, porém, não é pessoal e direto, mas indireto e grupal (maior grau de difusão que nas taxas);

c) É preciso comprovar, antes, a necessidade da intervenção estatal em prol de certos fins, ocasionadores de maiores despesas por parte do Estado ou instrumentalidades suas;

d) Estas maiores despesas necessariamente devem ser suportadas pelos beneficiários da atuação estatal, vedada a repercussão ou translação jurídica da exação;

e) O fato jurígeno das contribuições necessariamente é uma atuação estatal;

f) Por isso, a base de cálculo da exação deve medir o “custo” da atuação estatal, daí a necessidade de a receita dela ser prevista e revista, a cada orçamento (controle do Executivo pelo Legislativo);

g) Quando reportar-se a fatos como “faturamento”, “receita”, “valor da remessa”, “folha de pagamento”, etc., já não há contribuição, mas imposto, ainda que finalístico;

h) Não importa que o importe tributário seja *v.g.* um dia de salário, 20 dinheiros, 380 reais por ano, desde que o que se paga

seja justificado pelo Estado ou instrumentalidade sua, ano a ano (constante adaptação entre o custo da intervenção e o montante total das pagas). Exigir dinheiro para custear a atuação estatal é natural nas contribuições, mas exige demonstração da necessidade de financiamento, ano a ano, exercício a exercício;

i) No seguro social, porém, deve prevalecer o cálculo atuarial, para prover os benefícios em futuridade, que são a essência da relação bilateral imbricada na obrigação tributário-previdenciária, resposta do Estado Democrático de Direito à infortunistica.

PARECER

O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO IPI –
INTELIGÊNCIA DA LEI Nº 9.779/99 EM FACE DO PRINCÍPIO
– DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE TRIBUTOS
EM OPERAÇÕES FINAIS IMUNES, ISENTAS OU SUJEITAS A
ALÍQUOTA ZERO – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me a empresa, por intermédio de sua eminente advogada Nilsea Borelli Rolim de Oliveira, a seguinte consulta:

Com o advento da Lei nº 9.779/99, art. 11, o saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado a cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, *inclusive de produto isento ou tributado a alíquota zero*, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, pode ser objeto de compensação ou ressarcimento com qualquer tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Por sua vez, a Instrução Normativa nº 33/99 (art. 4º), ao dispor sobre a questão, faz referência aos *produtos imunes, sem restrições*.

Recentemente, a SRF editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, segundo o qual não se aplica o disposto no referido art. II, aos produtos “amparados pela imunidade”.

O ADI excetua do disposto na letra *b* os produtos tributados na TIPI que estejam *amparados pela imunidade em decorrência de exportação*.

Verifica-se que, no período entre a edição da referida Lei e do ADI, foram publicadas várias decisões da SRF, observados os termos da Instrução Normativa SRF 33/1999.

Com a publicação do ADI, temos uma alteração no entendimento da Secretaria da Receita Federal quanto à questão que trará sérios transtornos a empresas gráficas.

Pergunta a consulente se, apesar da publicação da ADI SRF 05/2006, continuam seus associados com o direito à compensação do IPI incidente sobre os produtos finais imunes, assim como se poderia o referido Ato Declaratório ter efeito retroativo.

Resposta

De início, mister se faz tecerem algumas considerações preambulares.

A primeira delas é que o IPI é um imposto não-cumulativo, nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF, assim redigido:

Art. 153. [...]

§ 3º – O imposto previsto no inciso IV: [...]

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;¹

1. Sobre a origem da técnica ou princípio da não-cumulatividade escrevi: “Por ocasião da realização do III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, discutiu-se amplamente o princípio da não-cumulatividade no direito brasileiro.

Sua origem, de rigor e de forma ampla, principia com a Lei nº 3.402/58, quando o predecessor do IPI (o imposto de consumo) foi por inteiro hospedado por aquele imposto real e de circulação da competência da União.

À época, discutiu-se se estaria ou não consagrado o princípio do valor agregado no direito brasileiro.

Após ampla discussão, concluiu-se que a teoria da não-cumulatividade, adotada pelo legislador brasileiro no imposto de consumo, e, portanto, com a Emenda Constitucional nº 18/65, para o IPI e para o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias não correspondia propriamente à do valor agregado, adotado timidamente na França em 1917, até ser plenamente desenvolvido em 1957, hoje servindo de técnica impositiva comum dos países da comunidade européia.

De rigor, tal técnica pode ser exteriorizada pelo sistema de *tax on tax*, pelo de *basis on basis* ou pelo da apuração periódica. No primeiro sistema, compensa-se o imposto pago numa operação pelo devido na outra. Pelo segundo, compensam-se as bases de cálculo.

No terceiro sistema, que é o adotado no Brasil, a apuração se faz, periodicamente, pelos créditos de imposto correspondentes às mercadorias entradas contra os das mercadorias saídas em determinado período, pouco relevante,

Ao contrário do ICMS, que admite a cumulatividade nas operações isentas e não incididas, por força do art. 155, § 2º, II, *a* e *b*, da CF:

Art. 155. [...]

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

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

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

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

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Nenhuma restrição constitucional ao referido princípio colocou o constituinte para o IPI.

É que, por ser a isenção uma exclusão do crédito tributário e não da obrigação tributária, conforme o art. 175 do CTN, cuja dicção é a seguinte:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

sendo que a matéria-prima ou produto final entrado, que dá origem ao crédito, tenha sido utilizado ou saído em operação incidida.

No Brasil, dois são os impostos cumulativos, ou seja, o ICMS e o IPI, já que tal técnica é uma das três técnicas clássicas de incidência tributária, que são, a saber: a polifásica, a unifásica e a não-cumulativa.

A técnica unifásica, de certa forma, ficou restrita ao IOF sobre o ouro, antes sendo fartamente utilizada nos três denominados impostos únicos.

A técnica polifásica, em relação aos tributos reais, é a dominante exceção feita ao IPI e ao ICMS" (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. 1. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 338/340).

Nitidamente, haveria necessidade de considerar-se o valor imposto das operações anteriores em relação às posteriores, pois a obrigação tributária remanesceu, nada obstante a exclusão do crédito tributário.²

À evidência, o crédito a que se refere o legislador complementar – ou com eficácia de – é o crédito que tem a mesma natureza da obrigação, mas que nasce apenas com o lançamento, nos termos dos arts. 139 e 142 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. [...]

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.³

2. Walter Barbosa Corrêa explicita: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e conseqüentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código – sem aludir a qualquer efeito ou conseqüência da isenção sobre a obrigação tributária – versa figura tributária como exclusão do crédito tributário. Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, *resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído – é vedada a constituição de crédito –, mantém-se íntegra*” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. São Paulo: Saraiva. p. 482-3, grifos meus).
3. É o que Zuudi Sakakihara esclarece ao escrever: “Assim, a obrigação principal que surge com a ocorrência do fato gerador, conforme diz o § 1º do art. 113, outra coisa não é senão o próprio direito que o sujeito ativo tem de exigir o objeto dessa obrigação, qual seja, o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Tem-se, então, como imperativo lógico, que o direito do sujeito ativo e a obrigação do sujeito passivo formam uma única indivi-

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não do *crédito escritural*, mas do *crédito tributário*, obrigação tributária ingressada no universo administrativo por meio de uma das três formas de lançamento, que cuidou o legislador complementar.

Desta forma, ao contrário do ICMS, imposto não-cumulativo, com exceções de cumulatividade, o IPI é sempre não-cumulativo.

O § 3º do art. 153, atrás reproduzido, apenas disciplinou a “não-cumulatividade”.

Do referido dispositivo conclui-se, portanto, que não há *hipótese de cumulatividade no IPI*, visto que o discurso constitucional claramente *impõe* (dever), e não apenas *admite* (faculdade), “a não-cumulatividade”.

Neste sentido, já decidiu o STF que, ao contrário do ICMS, o IPI não admite restrições à cumulatividade, como se pode ler no acórdão abaixo:

dualidade e, por isso, surgem concomitantemente com a ocorrência do fato gerador.

Ocorre, porém, que, a esse direito que surge concomitantemente com a obrigação principal do sujeito passivo, o Código Tributário Nacional não dá o nome de crédito tributário, a não ser depois que venha a ser constituído pelo lançamento, como dirá adiante o art. 142. *Isso quer dizer que, na concepção do CTN, o crédito tributário só vai existir num momento posterior ao da ocorrência do fato gerador, quando se efetivar o lançamento. Somente nesse contexto é que é possível dizer que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ou que nela tem origem, pois, como se viu, logicamente, ambos decorrem da ocorrência do fato gerador da obrigação.* De qualquer modo, porém, o direito do sujeito ativo, mesmo após o lançamento, quando assume a designação formal de crédito tributário, continua sendo, na essência, a própria obrigação principal do sujeito passivo, e, por isso, o artigo esclarece, na parte final, que ambos, crédito tributário e obrigação tributária, possuem a mesma natureza, reforçando o que já fora dito no final do § 1º do art. 113, no sentido de que esta se extingue juntamente com aquele. A constituição do crédito tributário não importa, na verdade, criação de um direito novo, mas de simples agregação de eficácia executiva a um direito já preexistente” (*Código Tributário Nacional Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. grifos nossos, p. 553-4).

IPI – ISENÇÃO – DIREITO DE CRÉDITO

Recurso Extraordinário nº 212.484-2/RS

Redator do Acórdão: Min. Nelson Jobim

Recorrente: União Federal

Advogado: PFN – Dolizete Fátima Michelin

Recorrido: Vonpar Refrescos S/A, Sucessora de Porto Alegre Refrescos S/A.

Advogado: Marcos Jorge Caldas Pereira

Advogados: Antonio Carlos Garcia de Souza e outros.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria dos votos, em não conhecer do recurso extraordinário. Brasília, 5 de março de 1998.

Moreira Alves – Presidente

Nelson Jobim – Relator p/o Acórdão.⁴

Neste mesmo sentido, elaborei parecer:

Em outras palavras, o art. 11 apenas explicitou, no concernente ao princípio da não-cumulatividade, princípio constitucional inequívoco de que, nos casos de saída de produtos sujeitos a alíquota zero, em que há o nascimento da obrigação tributária, o crédito relativo a insumos é permitido, desde a Constituição de 1967, com reiteração na Constituição de 1988. A lei acatou a orientação pretoriana. Respeitou o decidido pela Suprema Corte.

Por esta razão, a dicção do artigo declara que: “o crédito que o contri-

4. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 41, fev. 1999, p. 179.

buinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado”.

Ora, nitidamente, o discurso legislativo reconhece uma situação pretérita e esclarece uma situação futura. Reconhece que o direito à compensação do IPI contra o IPI, em operações “isentas” e de “alíquota zero”, é direito constitucional do contribuinte, mas algumas vezes de difícil uso, razão pela qual o art. 11 é dedicado a abrir um espectro maior de utilização do crédito não compensável contra o IPI, para outros tributos. Por esta razão, para a compensação com débitos de outra natureza, utiliza-se o legislador do futuro do indicativo (poderá), referindo-se à compensação dentro do próprio IPI como situação vigente: “crédito que, hoje, não puder ser compensado com o IPI das saídas de outros produtos”.

Não resta dúvida, portanto, que quanto à compensação do IPI, nos casos de isenção e alíquota zero, o legislador reconhece que a compensação é sempre possível, abrindo campo para a compensação heterógena, isto é, com débitos de outra natureza.⁵

Ora, a não-cumulatividade, técnica administrativa de cobrança e princípio constitucional de incidência, implica sempre o exame da última operação para trás, vale dizer, a não-cumulatividade expressa uma realidade tributária que será numericamente aquela correspondente à alíquota revelada ao final, compensadas as incidências das operações anteriores.⁶

5. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 44, maio 1999, p. 173-4.

6. No RE 212.484-2, o Ministro Ilmar Galvão, relator, assim se manifestou: “O Senhor Ministro Ilmar Galvão – (Relator): A Constituição Federal, no art. 153, § 3º, II, estabelece que o IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. *Objetiva a norma, por esse meio, impedir a tributação em ‘cascata’, assegurando que, no preço da venda do produto ao consumidor final, a parcela alusiva ao referido tributo corresponderá a percentual que não exceda ao da alíquota deste.* Tal o sentido do princípio da não-cumulatividade do tributo, que também se aplica ao ICMS (art. 155, § 2º, 1, da CF). Encontra-se enunciado no art. 153, § 3º, II, de molde a não oferecer dúvida: ‘compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 41, fev. 1999, p. 179, grifos meus).

Nada obstante, tanto para o ICMS quanto para o IPI, tem a legislação explicitadora adotado, como forma de mais fácil apuração, a compensação periódica. De rigor, tal técnica de apuração não modifica a essência da não-cumulatividade, que expressa, na última operação, rigorosamente o valor impositivo dela constante: nenhum, zero ou o percentual que vier a ser em lei estabelecido.

Quando falo em valor nenhum, zero ou percentual é por que para os casos de imunidade e isenção não há valor expresso, enquanto na alíquota zero o valor expresso está reduzido à sua expressão menor, que é a própria inexistência de alíquota. Sendo o zero um número, é, entretanto, número sem expressão alguma, portanto, equivalente às isenções e imunidades em seu efeito desonerativo. Não cuidarei, neste parecer, das não-incidências, pois estas têm tratamento diverso, embora com idêntico efeito.

Na medida em que uma operação seja imune ou isenta ou tenha a incidência de tributo à alíquota zero, em sua última etapa, tal imunidade, isenção ou alíquota zero irradia-se para todas as operações anteriores, que devem ser desoneradas, pelas técnicas possíveis –inclusive com a previsão de aproveitamento do crédito do tributo incidente na etapa anterior –, a fim de que a última operação não seja cumulada das imposições pretéritas.⁷

-
7. José Carlos de Souza Neves ensina: “Com relação aos impostos não cumulativos, três formas de cálculo do imposto a recolher são conhecidas: o sistema ‘base sobre base’, o sistema ‘imposto sobre imposto’ e o sistema que toma o valor acrescido em dada operação (lucro líquido + depreciações + despesas, etc.) e sobre este aplica a alíquota. O sistema ‘base sobre base’ e o ‘imposto sobre imposto’ não se equivalem, porque no sistema ‘imposto sobre imposto’ qualquer variação de alíquota, ou a concessão de isenções, em etapa intermediária do processo de circulação da mercadoria, irá provocar maior arrecadação final para o Erário, com repercussão, para maior, no valor da operação de venda para consumidor final, em decorrência do chamado ‘efeito da recuperação’.

Tal efeito somente não se manifesta se a variação de alíquota ou a concessão de isenção recair sobre a primeira operação (ou primeiras, sucessivas) do ciclo, ou sobre a última (ou últimas, também sucessivas).

No sistema ‘base sobre base’ isto não ocorre. Qualquer redução de alíquota ou favor fiscal, em qualquer fase do ciclo, beneficia o consumidor final” (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1979. p. 238, grifos meus).

Em outras palavras, se uma operação fosse imune, isenta ou com alíquota zero, mas tivesse as incidências anteriores não compensadas, à nitidez, tal operação não seria nem imune, nem isenta, nem teria alíquota zero, por carregar as incidências pretéritas do ciclo econômico – da produção ao consumo do produto –, que pesariam sobre a última operação.

Desta forma, constitucionalmente, o princípio da não-cumulatividade não permite que, para o IPI, haja a desconsideração das incidências anteriores quando existir, na mesma cadeia, operações imunes, isentas e sujeitas a alíquota zero.

Repito que não cuido das não-incidências, que têm efeitos idênticos, mas tratamento diverso no que concerne à sua conformação, matéria sobre a qual já escrevi em diversos estudos, revistas e livros.

Tais considerações preambulares são relevantes para que se possa interpretar a Lei nº 9.779/99 e os atos administrativos explicadores da lei, em sua compatibilização com a Lei Suprema.

Reza o art. 11 da Lei 9.779/99:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, *inclusive* de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda. (grifo meu)

Do referido dispositivo, podem ser tiradas algumas conclusões.

A primeira delas é que o saldo credor, se não puder ser compensado com o IPI, poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal nos termos da Lei nº 9.430/96.

A segunda observação é de que o direito à compensação – que, em se tratando de compensação com vistas à implementação da

não-cumulatividade do IPI, é princípio constitucional – está regulamentado por lei ordinária, mas em termos de faculdade trimestral, vale dizer, periódica.⁸

A terceira observação – desnecessária de rigor – é que deverá o Poder Executivo regulá-la.

A quarta, e mais importante, é que o saldo credor *será sempre compensado*, inclusive quanto aos produtos isentos ou tributados à alíquota zero, pois se não fosse a operação incidida anteriormente, tornaria a operação final cumulativa, visto que carregaria a tributação das operações anteriores.

Nitidamente, embora a lei não cite as operações imunes, elas lá estão incluídas, visto que o vocábulo “inclusive” não é taxativo, mas exemplificativo.

Com efeito, mesmo que a dicção “inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero” não constasse do texto, nitidamente o direito ao crédito continuaria, em face do princípio da não-cumulatividade – sem exceções – adotado pelo constituinte.

O legislativo ordinário, entretanto, para não oferecer dúvidas, resolveu explicitar um pouco mais o princípio constitucional e disse que mesmo o valor do IPI incidente sobre matérias-primas, produtos intermediários ou embalagens aplicadas na industrialização de produto isento ou sujeito à alíquota zero geraria crédito a IPI sobre elas incidentes que poderia ser compensado, por força da não-cumulatividade.

Não disse o legislador que, além dos produtos finais incididos, apenas os isentos ou tributados à alíquota zero gerariam direito a crédito, excluídas quaisquer outras formas de desoneração, pois, se o dissesse sempre que presentes outras formas de desoneração, restaria fulminado o princípio constitucional da não-cumulatividade, por não gerar direito ao crédito de IPI das operações anteriores.⁹

8. Paulo Bonilha ensina: “Teoricamente, as diversas modalidades de imposto sobre vendas podem ser reduzidas a 3 espécies: imposto tipo plurifásico e cumulativo, imposto tipo monofásico e imposto sobre o valor acrescido” (*IPI e ICM: fundamentos da técnica não-cumulativa*. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. p. 29).

9. O advérbio “inclusive” tem apenas o significado de incluir, abrigar, mas não comporta o princípio da exclusividade. Não implica exclusão de outras

Por este motivo, sabiamente, o legislador ordinário não se utilizou do vocábulo “apenas”, mas do vocábulo “inclusive”, para retirar da dicção legislativa o caráter taxativo e perfilá-la com o caráter exemplificativo.

Tanto que, “nas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal”, há termos rigorosamente idênticos ao do art. 11. Veja-se o teor do art. 4º da Instrução Normativa SRF 33, de 04.3.1999:

Art. 4º. O direito ao aproveitamento, nas condições estabelecidas no art. 11 da Lei n. 9.779, de 1999, do saldo credor do IPI decorrente da aquisição de MP, PI e ME aplicados na industrialização de produtos, *inclusive imunes, isentos ou tributados à alíquota zero*, alcança, *exclusivamente*, os insumos recebidos no estabelecimento industrial ou equiparado a partir de 1º de janeiro de 1999.¹⁰ (grifos nossos)

hipóteses, mas apenas abrangência de algumas hipóteses. O *Dicionário da Academia Brasileira de Letras* para o advérbio e termos correlatos esclarece: “*Incluir* v.t. Encerrar, fechar; remeter junto com uma carta dentro de um envelope; compreender, abranger; inserir, introduzir; envolver, implicar, conter em si (Do lat.: *includere*). *Inclusão* s.f. Ato ou efeito de incluir (Do lat.: *inclusio, onis*). *Inclusiva* s.f. Admissão, em um conclave, de um cardeal que chegou após o seu início. *Inclusive* adv. De modo inclusivo (pal. latina). *Inclusivo* adj. Que inclui; próprio para incluir; que abrange ou compreende. *Incluso* adj. Encerrado, fechado; remetido dentro de carta; compreendido (Do lat.: *inclusus*)” (v. IV. Rio de Janeiro: Bloch, 1972. p. 893).

10. Ao escrever sobre o *princípio da exclusividade*, que é diferente do *princípio da inclusividade*, vinculados ambos ao princípio da legalidade, afirmou: “O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida, a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade. É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do *exclusivismo* torna aquela situação *fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja*; e finalmente, pelo princípio da determinação conceitua de forma precisa e objetiva o fato imponible, com proibição absoluta às normas elásticas” (Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 58, grifos meus).

Perceba-se que, com absoluto rigor científico, o Exmo. Sr. Secretário utilizou-se de forma mais abrangente na dicção, mas manifestamente idêntica ao princípio da lei e da Constituição (não-cumulatividade), referindo-se às três formas desonerativas – únicas que examino neste parecer: produtos imunes, produtos isentos, produtos sujeitos à alíquota zero.

De rigor, Sua Exclência respeitou o princípio da não-cumulatividade do IPI, não o tornando “cumulativo” para algumas situações, em franco respeito ao texto maior do direito brasileiro, a que todos nós, autoridades e contribuintes, estamos submetidos.

Em sucessivos atos posteriores reiterou o único comando, aliçado, rigorosamente, na Lei Suprema.

Ocorre que a SRF, no Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 17.4.2006, em franca violação ao texto constitucional e ao texto legislativo, retirou o direito de aproveitamento do crédito de IPI dos produtos não tributados (do fenômeno da não-incidência impositiva não cuidei no presente parecer) e dos produtos imunes.¹¹ Está o art. 2º do referido ato:

Art. 2º O disposto no art. 11 da Lei nº 9.779, de 11 de janeiro de 1999, no art. 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, e no art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 33, de 4 de março de 1999, *não se aplica aos produtos*:

I – com a notação “NT” (não-tributados, a exemplo dos produtos naturais ou em bruto) na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002;

11. Christine Oliveira Peter da Silva sobre a hermenêutica aplicada ao direito constitucional lembra que: “No processo de interpretação-concretização da norma jurídica, é fundamental a idéia de ordem, ou seja, de coerência sistemática interna entre as diversas opções axiológicas que se abrem ao intérprete. Uma discussão em torno da hermenêutica constitucional, que constitui uma das mais importantes expressões da hermenêutica jurídica contemporânea, é também um questionamento acerca das relações entre Estado e Constituição, sendo necessário definir as concepções concretas de Estado e de Constituição” (*Hermenêutica de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2005. p. 192).

II – *amparados por imunidade;*

III – *excluídos do conceito de industrialização por força do disposto no art. 5º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi).*

Parágrafo único. Exceção-se do disposto no inciso II os produtos tributados na Tipi que estejam amparados pela imunidade em decorrência de exportação para o exterior. (grifos meus)

Representa alteração de critério adotado pela própria Receita Federal na orientação anterior a todos os contribuintes, com inaceitável maculação do Texto Supremo, ao tornar, nestas operações, o produto final não imune, mas carregado da tributação do IPI das operações anteriores.

Em outras palavras, a imunidade dos produtos finais desapareceria para todos os produtos assim considerados se fossem carregados pela incidência do IPI nas operações anteriores. E o princípio da não-cumulatividade, atrás transcrito, passaria a ser substituído pelo “princípio da cumulatividade” para tais hipóteses, sem que a Constituição tenha aberto espaço para tal reconceitualização do mencionado comando supremo.¹²

12. Zelmo Denari esclarece: “4.6 Princípio da não-cumulatividade: Trata-se de princípio de aplicação restrita, pois se insere no campo de incidência do IPI, ICMS e dos impostos residuais. Nos termos do art. 153, § 3º, II, da CF, o IPI ‘será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores’.

Da mesma sorte, o art. 155, § 2º, I, proclama que o ICMS será ‘não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal’.

Por sua vez, o art. 154, I, condiciona a instituição de impostos residuais à observância da não-cumulatividade.

Como se decalca, a Constituição repudia o superado sistema de incidência cumulativa (v.g., o extinto IVC), que vinha sendo praticado no Brasil até o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que implantou no Brasil o atual sistema de incidência não-cumulativa. Na verdade, o princípio visa assegurar moderna e mais equitativa técnica fiscal de incidência tributária, que permite ao contribuinte deduzir do imposto a pagar o montante devido na operação imediatamente anterior” (*Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas Jurídico, 2002. p. 75).

À evidência, tal alteração, por tudo o que expus anteriormente, é de densa inconstitucionalidade, lembrando a manifestação de um companheiro de escritório e ministro aposentado do STF, Francisco Rezek, em determinado julgamento, que, ao perceber a notória inconstitucionalidade de uma lei cuja declaração de inconstitucionalidade se pretendia, declarou que a fumaça do bom direito violado era tão intensa que ele não conseguia vislumbrar o rosto de seus pares colocados na bancada da frente.

A imagem vale para a presente violação à lei e à Constituição. É tão denso o ferimento à Lei Suprema e a fumaça do curto circuito que gerou na Constituição e na lei é tão intensa, que, dificilmente – risco de se atingir diretamente os fundamentos do Estado Democrático de Direito –, deixará de ser reconhecida tal maculação pelo mais habilitado de todos os poderes – o poder técnico por excelência – ou seja, pelo Poder Judiciário.

Quando Francisco Campos elaborou a mais ditatorial de nossas Constituições, a de 1937, os juristas da época diziam que a luz de sua inteligência era de tal forma fulgurante, que quando ele a acendia todos os fusíveis da democracia entravam em curto-circuito.

Que não se possa dizer do brilhante Secretário da Receita Federal o mesmo, ao tentar fulminar um princípio, sem exceções, da Constituição, tornando-o desfigurado e criando um novo princípio não-constitucional, ou seja, o princípio da cumulatividade do IPI.¹³

É de se acrescentar, inclusive, que o parágrafo único do ADI 5/06 – “Excetuam-se do disposto no inciso II os produtos tributados na TIPI *que estejam amparados pela imunidade* em decorrência de exportação para o exterior” (grifos meus) – garante o aproveitamento do crédito nas *imunidades* de exportação para o exterior. Sobre ferir o princípio da isonomia (nada na lei ou na Constituição

13. Ricardo Lobo Torres ensina: “Pode a Constituição sofrer limitações por parte das leis de grau inferior? Estaria respeitado o princípio da supremacia da Constituição se normas da lei complementar pudessem dispor sobre a sua interpretação? Parece-nos que não. Se fossem válidas as normas sobre interpretação, as que tivessem por objeto a Constituição teriam de se incluir no próprio Texto Maior” (*Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 172).

autoriza esta distinção entre imunidades para a circulação de bens, interna e externa), o ato de Sua Excelência favoreceria, exclusivamente, o consumidor estrangeiro e prejudicaria para os mesmos produtos o consumidor brasileiro. Nitidamente, sobre criar hipótese impositiva não constante da lei, feriria mais um outro princípio: o da isonomia no seu esdrúxulo tratamento da Lei nº 9.779/99.¹⁴

Parece-me, pois, de tão gritante inconstitucionalidade que ao Poder Judiciário – se não decidir Sua Excelência, antes, corrigir a referida Instrução – caberia recorrerem todos os lesados para que a ordem constitucional seja restabelecida.

Mas não só por isto dever-se-ia contestar o malsinado ato. Há outra ilegalidade na referida manifestação oficial, visto que fere, também, a própria lei que pretendeu restringir¹⁵, no que concerne ao retorno ao passado.

Há, no efeito retroativo que se pretende implantar, indiscutível violação à Constituição e à Lei.

Reza o inciso XXXVI do art. 5º da CF que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

O princípio da irretroatividade aí consagrado é, magnificamente, descrito por Vicente Rao, ao citar Portalis:

A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, “O homem que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já

14. O art. 150, II, da Lei Suprema está assim redigido: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

15. Francesco Ferrara costumava dizer que nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que gostaria que lá estivesse, mesmo que lá não estivesse, ou de lá retirar o que lhe desagradasse (*Interpretação e aplicação das Leis*. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 1962. p. 129).

não carregou todo o peso do seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza, só o futuro é incerto, e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição de humanidade querer mudar, através do sistema de legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças.¹⁶

De rigor, o *caput* do art. 5º, entre os cinco princípios fundamentais, coloca aquele da “segurança jurídica” como dos mais relevantes. É de se lembrar que, no campo do direito, a segurança jurídica é que permite o fluir de uma democracia. Não sem razão, Ronald Coase e Douglas North foram agraciados com o Prêmio Nobel de Economia em dois anos distintos, por perfilarem a tese – de simplicidade colombiana – de que a economia de mercado só pode ocorrer em países em que a segurança jurídica existe. Todo país que não apresenta segurança jurídica termina criando taxas de risco tão elevadas para os investidores que acabam estes por escolher países em que a tranquilidade de investimento seja maior.

Por esta razão, houve por bem o constituinte garantir a segurança jurídica e afirmar o princípio da irretroatividade como um valor maior e pétreo da Carta Magna. E, não satisfeito em reafirmar no art. 5º, XXXVI, reiterou o princípio no art. 150, III, *a*, sobre já ter o legislador complementar, em legislação recepcionada, definido o princípio no art. 146 do CTN, abrindo exceção, exclusivamente, para a denominada “benigna amplianda”, ou seja, a retroatividade benéfica a favor do contribuinte, no art. 106 do CTN.¹⁷

16. *O direito e a vida dos direitos*, vv. I e III. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 355.

17. Valdir de Oliveira Rocha, ao citar opinião de Luciano da Silva Amaro, assim entende, inclusive a “benigna amplianda”, sempre a favor do contribuinte: “Regra geral, a lei dispõe para o futuro, até como decorrência do princípio da irretroatividade da lei tributária. Todavia, não é qualquer lei que disponha sobre matéria tributária que sofre a vedação da irretroatividade, mas apenas aquela que institua ou aumente tributo. Já tive ocasião de afirmar que: ‘A lei tributária pode retroagir, em certas circunstâncias; nem se poderia falar de anistia ou de remissão, não fosse em relação a fatos ocorridos antes

Estão o art. 150 da CF e os arts. 146 e 106 assim redigidos:

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

III – cobrar tributos: [...]

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução;

Art. 106 do CTN. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluindo a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

do início da vigência da lei que as conceda. A Constituição de 1988 afasta qualquer dúvida quanto à possibilidade de concessão de anistia ou remissão tributárias, mas exige 'lei específica, federal, estadual ou municipal' (art. 150, § 6º).

A lei pode, portanto, em certas circunstâncias, voltar-se a atos ou fatos passados.

O Código afirma que a lei tem aplicação retroativa quando seja expressamente interpretativa. Indaga-se, então, é de se admitir mesmo a possibilidade de lei interpretativa?

A resposta de Luciano Amaro é a seguinte:

'1. Em matéria de criação ou majoração de tributos (a exemplo de outras matérias nas quais se afasta a retroatividade da lei) é vedada a edição de leis interpretativas, que pretendam creditar à velha a criação ou aumento do ônus tributário.

2. Se a lei dita interpretativa apenas repete a lei anterior, ela é ociosa, e não há razão lógica para que retroaja.

3. *Se a lei pretensamente interpretativa inova o comando legal pretérito, imputando a este a criação ou aumento de tributo, não cabe a retroatividade, sob pena de prestigiar-se afronta ardilosa aos princípios constitucionais.*

4. *O legislador não pode determinar qual deva ser a sentença do juiz, à vista de lei e de fatos pretéritos, sob pena de inconstitucionalidade (usurpação da função jurisdicional)"* (Comentários ao CTN, v. 2. p. 55, grifos meus).

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ora, o art. 146 do CTN rigorosamente consagra que a mudança de critérios jurídicos adotados por autoridade administrativa quanto ao contribuinte só pode prevalecer para o futuro.¹⁸

Tenho para mim que o art. 146 do CTN há de ser entendido em consonância com o art. 100 do CTN, sempre à luz do princípio da irretroatividade constitucional.¹⁹

O art. 100 do CTN nitidamente é voltado à *orientação contra a lei*, em que o contribuinte não pode ser apenado por seguir

18. Américo Lacombe o explica: “Confirma este artigo o princípio geral da imutabilidade do lançamento. Se houver mudança na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato que informam a autoridade administrativa no exercício da atividade do lançamento, tal mudança só poderá ser considerada quanto a fatos geradores ocorridos após a introdução dessa modificação. Assim, se a Administração mudar uma determinada orientação em virtude de decisão judicial, tal orientação só se aplicará a lançamentos futuros, não podendo de forma alguma introduzir modificações, sejam elas benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, uma vez que nestes já está completa toda a estrutura da relação obrigacional, com a constituição tanto do *debitum* (*schuld*, obrigação tributária, relação de débito) quanto da *obligatio* (*haftung*, crédito tributário, relação de responsabilidade)” (*Idem*, p. 293).

19. O artigo 100 do CTN está assim redigido:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

interpretação incorreta. Mesmo assim, entendem os tributaristas que não há decisão geral aplicável a um ou mais contribuintes que não implique obrigação de ser seguida, razão pela qual, mesmo no que concerne aos atos normativos ou orientações da Fazenda contra a lei, aplicar-se-ia o princípio da irretroatividade, visto que os contribuintes são sempre obrigados a seguir a orientação fiscal, a não ser que o Poder Judiciário as estanque.

Desta forma, não se poderia interpretar o art. 100 do CTN senão em conexão com o art. 146 do CTN, e este não pode ser retroativo, como aquele também não, em face dos princípios da “segurança jurídica” e da “irretroatividade da lei ou ato regulamentar”.

No caso, todavia, não há que se falar da aplicação do art. 100 do CTN, visto que a IN 33/99 *não é contra a lei, nem contra a Constituição*, mas manifestamente preservadora do princípio constitucional da não-cumulatividade. Isto equivale a dizer que ilegal e, por decorrência, inconstitucional é o Ato Administrativo de 2006, que restringiu direito assegurado pela Lei nº 9.779/99 e feriu, duramente, o princípio constitucional da não-cumulatividade.

No máximo, se duvidosa fosse, que não o é, a alteração de critério por parte da autoridade com direito de lançar, implicaria sua eficácia apenas a partir de sua edição, e não com efeito retroativo. Repito, se legal fosse, que não é, o respectivo Ato, visto que fulmina para determinadas hipóteses de imposição do IPI o princípio da não-cumulatividade constitucional.

Desta forma, para todos os contribuintes prejudicados pelo referido Ato, se constitucional fosse, que não é, a aplicação dos novos critérios prevaleceria apenas a partir da edição da nova exegese por parte da Administração.

Como, todavia, a regulamentação anterior, e não a atual, é a correta, à evidência, todo o referido Ato é absolutamente ilegal e flagrantemente inconstitucional.²⁰

20. Como o tratamento para a imunidade é idêntico, quanto à não-cumulatividade, ao lado das isenções, transcrevo o seguinte acórdão: “IPI - CRÉDITO - ISENÇÃO - NÃO-CUMULATIVIDADE. Apelação em Mandado de Segurança. Processo nº 96.02.34354-0/RJ. Relator: Desembargador Federal Castro

Em face do exposto, respondo favoravelmente à questão no sentido de que têm os produtores de produtos imunes o direito à compensação do IPI incidente na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários ou embalagens tributados, nos termos da Lei nº 9.779/99 e da IN 33/99, sendo de manifesta ilegalidade e flagrante inconstitucionalidade o ADI nº 5/2006, sobre não poder, se constitucional fosse, que não é, ter efeito retroativo.²¹

Aguilar. Apelante: Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola. Advogados: João Dodsworth Cordeiro Guerra e Outros. Apelado: União Federal/Fazenda Nacional. Vara de Origem: Juízo Federal da 22ª Vara/RJ.

EMENTA: Tributário – IPI – Isenção – Princípio da Não-Cumulatividade – Compensação. I – Negar a compensação, na hipótese de isenção do IPI, representa a mesma coisa que negar a própria isenção, pois a manutenção do crédito e a concessão do crédito presumido ou simbólico são consequências inerentes à própria não-cumulatividade, de tal modo que a isenção, concedida em uma etapa da produção industrial, sem a concessão do crédito presumido correspondente, compensável na fase seguinte, ofende esse princípio e onera os agentes econômicos da industrialização e comercialização. Há razão para o entendimento segundo o qual, havendo isenção numa das etapas da industrialização, deve haver o crédito correspondente, nos impostos não-cumulativos, sob pena de, em se negando o crédito presumido ou simbólico, romper-se a cadeia débito-crédito própria dos impostos não-cumulativos, cumulando-se o imposto e impondo-se ao consumidor final ônus igual ou superior ao que teria, se não houvesse a isenção. II – Apelação provida. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Rio de Janeiro, 28 de abril de 1998 (data do julgamento). Des. Federal Ney Valadares – Presidente” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 36, set. 1998, p. 152).

21. Manoel Gonçalves Ferreira Filho explica o seu entendimento sobre o princípio da não-cumulatividade: “A não-cumulatividade visa impedir a chamada tributação em cascata, que onera sobremodo o preço final do produto. De fato, posto de lado o princípio da não-cumulatividade, o imposto incide sobre o próprio tributo já pago em operação anterior, ocorrendo a sobreposição de incidências e a ‘piramidização’ do mesmo.

Para se evitar essa ‘piramidização’ sem se adotar o sistema da incidência única, é preciso abater-se em cada operação o montante cobrado nas anteriores, conforme reza o texto em estudo. Com isso, o imposto incide apenas sobre o valor acrescido após a última operação e de modo algum recai sobre o imposto cobrado em decorrência dessa última operação” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 120).

ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR

ICMS. LEASING INTERNACIONAL.
INCIDÊNCIA. CONSTITUCIONALIDADE.
PLENO DO STF.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO
RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE
RECORRENTE: ESTADO DE SÃO PAULO
ADVOGADO: PGE-SP - JOSE CELSO DUARTE
NEVES

RECORRIDO: FANAVID - FÁBRICA NACIONAL DE VIDROS DE SEGURANÇA LTDA.
ADVOGADO: ADALBERTO CALIL E OUTROS
EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
TRIBUNÁRIO. ICMS. ARRENDAMENTO MERCANTIL - "LEASING".

1. De acordo com a Constituição de 1988, incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada do exterior. Desnecessária, portanto, a verificação da natureza jurídica do negócio internacional do qual decorre a importação, o qual não se encontra ao alcance do Fisco nacional.

2. O disposto no art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar nº 87/96 aplica-se exclusivamente às operações internas de *leasing*.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e, por maioria de votos, dar-lhe provimento, nos termos do voto da relatora.

Brasília, 1º de setembro de 2005.

Ellen Gracie - Relatora

01/09/2005 TRIBUNAL PLENO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO
RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE
RECORRENTE: ESTADO DE SÃO PAULO
ADVOGADO: PGE-SP - JOSE CELSO DUARTE
NEVES
RECORRIDO: FANAVID - FÁBRICA NACIONAL DE VIDROS DE SEGURANÇA LTDA.

ADVOGADO: ADALBERTO CALIL E OUTROS
RELATÓRIO

A Senhora Ministra Ellen Gracie: Trata-se de recurso extraordinário, pela alínea *a* do artigo 102, III da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo que, em mandado de segurança, considerou indevido o recolhimento de ICMS, quando do desembaraço aduaneiro, na importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, em operação de arrendamento mercantil - *leasing*.

O acórdão recorrido, consignou:

"Não existe dúvida de que a res, objeto da transação, permanece no ativo fixo do arrendador, como tal contrato permite que ao final da locação o arrendatário adquira o bem, aí, então, incidiria o imposto pleiteado pela Fazenda do Estado.

Não se tratando de circulação de mercadorias, nem de entrada de mercadoria destinada a ativo fixo, ou seja, mercadoria adquirida do exterior pelo proprietário do estabelecimento, não há que se falar em ICMS. Como bem lembrado pela MM. Juíza sentenciante, 'de acordo com a argumentação inicialmente adotada só se pode entender como 'entrado' na esfera dominial do arrendatário (ou da impetrante), o equipamento importado por ocasião da opção de compra que poderá ou não se concretizar em fase futura e não na presente.

A incidência do ICMS só será possível e exigível, com a opção de compra, se feita pelo arrendatário; se a opção for feita, terá plenamente direito a Fazenda do Estado em exigir o imposto, ora reclamado".

No recurso, o Estado de São Paulo sustenta violação ao artigo 155, I, b, § 2º, IX e XII, *a e d* e do artigo 2º, da Constituição Federal.

Entende, em síntese, o recorrente, que o acórdão recorrido pretende ressuscitar tese no sentido de que o ICMS não incidiria sobre a importação de bens de capital e que é inaplicável a Súmula 570 do STF.

Aduz que a Carta de 1988 aboliu a qualificação constante da Emenda Constitucional 23/83, no sentido de que a entrada da mercadoria se desse em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, e ampliou, portanto a incidência do ICMS para que abrangesse a entrada de qualquer mercadoria importada, seja para consumo ou uso próprio do importador, seja para integrar o ativo fixo. Toda

e qualquer entrada de mercadoria ou bens, incluídos aqueles objeto de contrato de *leasing*, importados do exterior promovida por qualquer pessoa, tenha a destinação que tiver, sofre a incidência de ICMS, pois nenhuma exceção foi feita.

Foram apresentadas contra-razões (fls. 186/200).

O parecer do Ministério Público Federal é no sentido do desprovimento do recurso.

É o relatório.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO
VOTO

A Senhora Ministra Ellen Gracie - (Relatora): O presente recurso extraordinário traz à baila dois problemas distintos: (1) o da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil – *leasing*, e (2) o da efetiva ocorrência, ou não, do fato gerador do ICMS, quando da entrada de mercadoria importada por força deste contrato.

Quanto ao primeiro ponto, anoto que a Colenda Primeira Turma, na análise do RE 106.047, de 19 de novembro de 1985, relatado pelo Min. Rafael Mayer, assentou a equivalência entre a operação de *leasing* e a locação de bem móvel, de modo a atrair a incidência do ISS – Imposto sobre Serviços, de competência municipal. Eis o teor da ementa:

“ISS. Arrendamento mercantil de coisas móveis (leasing). Incidência do imposto sobre serviços. Subsunção no item 52 da Lista de Serviços.

Razoável o entendimento de que a prestação habitual, pela empresa, de serviço consubstanciado no arrendamento mercantil (leasing) de bens móveis, está sujeita ao ISS, em correspondência à categoria prevista no item 52 da Lista.

Recurso extraordinário não conhecido”.

Já no que concerne à hipótese de incidência do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias, antecessor do atual ICMS, este Tribunal teve a oportunidade de asseverar:

“ICM. Para sua incidência não basta o simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento comercial, industrial ou produtor. Faz-se mister que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica. Embargos de Declaração no RE 75.026, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 05/12/1975)

Também sob a égide da Constituição anterior, a Segunda Turma desta Corte, no julgamento do RE 88.703, relatado pelo Min. Leitão de Abreu, assim decidiu:

“EMENTA: Imposto de circulação de mercadorias. Importação de bens destinados a arrendamento mercantil (leasing). Não incidência do imposto, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Recurso extraordinário conhecido e provido”.

A conjugação dos precedentes colacionados poderia ensinar, a um primeiro exame, conclusão assemelhada à adotada pelo Tribunal estadual, no sentido da não incidência de ICMS sobre a operação de importação efetuada sob o regime de *leasing*, ante a ausência de transferência da titularidade do bem.

A controvérsia travada nestes autos, entretanto, não encontra paradigmas nesta Corte.

De fato, os precedentes mencionados não examinaram a tributação em ICMS incidente sobre importações efetivadas sob o regime de arrendamento mercantil, mas apenas a imposição tributária envolvendo operações internas de *leasing*.

No primeiro julgado aqui referido, de lavra do Min. Rafael Mayer, discutia-se a tributação de operação de *leasing* realizada no mercado interno brasileiro, efetivada entre arrendador e arrendatário sediados no Brasil. Dai o aprofundamento das teses perquiridoras da natureza jurídica do contrato de arrendamento mercantil, para saber-se se a operação ajustada nestes termos estaria a caracterizar prestação inserida no rol da Lista de Serviços do ISS, ou operação financeira ensejadora da cobrança de IOF, de competência federal.

Nestes autos, a controvérsia refere-se à incidência do ICMS sobre importação de equipamento técnico (forno elétrico destinado à recuperação de vidros planos) a ser incorporado ao ativo fixo do contribuinte, adquirido sob o regime de *leasing* firmado entre arrendatário brasileiro e instituição arrendadora sediada no exterior.

Considero igualmente inaplicável o aresto de relatoria do Min. Leitão de Abreu, que rechaçou a imposição de ICM sobre a mercadoria importada com a finalidade de ser comercializada sob o regime de *leasing*.

De fato, no RE 88.703, nada mais se fez senão reiterar o entendimento então consolidado

nesta Corte – e que ensajou a providência legislativa contida na EC 23/83 – no sentido do descabimento da tributação em ICM de bem destinado ao ativo fixo do contribuinte. Até porque, ali não se questionava a tributação da operação de *leasing* propriamente dita, mas a anterior, consistente na importação do bem que viria a ser arrendado.

2. Passemos, pois, ao exame da questão, concernente à constitucionalidade da exigência de ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importados em decorrência de um contrato internacional de *leasing*.

Não se pode olvidar que o Constituinte de 1988, a exemplo do que já proclamado na Carta Pretérita, conferiu tratamento especialíssimo à incidência de ICMS sobre itens importados.

Com efeito, conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto, o legislador constitucional determinou a incidência específica do tributo sobre a entrada da mercadoria ou bem importados do exterior. Veja-se o dispositivo, na redação original, anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001:

‘§ 2º – O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;’

O exame desse dispositivo revela que, nessa circunstância, a imposição de ICMS prescinde da verificação da natureza do negócio jurídico ensejador da importação. A Constituição Federal elegeu o elemento fático “entrada de mercadoria importada” como caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, e dispensou indagações acerca dos contornos do negócio jurídico realizado no exterior.

Veja-se que, a par de incidir sobre “operações relativas à circulação de mercadorias”, fez o Constituinte de 1988 constar do Texto Constitucional a expressa ressalva da incidência sobre “a entrada” do bem importado.

Assim, uma vez concretizada a importação mediante a entrada de mercadoria ou bem

destinado ao ativo fixo, tem-se por ocorrida a circulação econômica, por presunção constitucional.

E nem poderia ser de outra maneira, visto que o negócio jurídico ensejador da importação não se encontra ao alcance do fisco brasileiro, nem foi pautado pelas leis brasileiras, mas realizado no exterior. Por essa razão, em face da impossibilidade de tributar o ajuste – a teor da regra das transações internas, em que o vendedor é o contribuinte do ICMS – o legislador constituinte optou por sujeitar ao ICMS o resultado do ajuste, consubstanciado na entrada da mercadoria importada. Eis por que, em contraponto ao sistema da incidência genérica sobre a circulação econômica, o imposto será recolhido pelo comprador do bem que seja contribuinte do ICMS.

Rodolfo de Camargo Mancuso, em obra que é referência no tema, corrobora essa orientação (Leasing. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 272):

“Efetivamente, os produtos importados sofrem, além da natural incidência do imposto de importação, ainda a incidência do IPI no desembaraço alfandegário, e do ICMS na entrada do estabelecimento importador. Como observa ARNALDO RIZZARDO, ‘nenhuma regalia fiscal favorece a importação para fins de leasing, mesmo que o equipamento não permaneça definitivamente no território nacional. A entrada no país constitui fato gerador para a incidência’”.

Aqui não se cuida de fato gerador presumido, sendo certo que este Tribunal já reconheceu a especificidade da incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, a autorizar, inclusive, a exigência de quitação tributária para fins de desembaraço aduaneiro (RE 193.817, Plenário, Rel. para o acórdão Min. Ilmar Galvão, por maioria, precedente consolidado na Súmula 661).

O fato é que a necessidade da análise dos negócios que motivaram a entrada da mercadoria importada, para fins de verificação da possibilidade de tributação em ICMS, traria como consequência uma imensa dificuldade na imposição do tributo sobre a importação de um bem adquirido por força de contrato internacional que eventualmente não encontre correspondente no direito brasileiro, ou cujos contornos, em sede internacional, se

revelem distantes dos realizados em território brasileiro.

De fato, um dos elementos definidores da operação de *leasing* é a opção do arrendatário, ao final do contrato, pela renovação do acerto, pela compra ou pela devolução do bem ao arrendador.

Ora, a transferência da posse do bem, do arrendatário brasileiro de volta para o arrendador sediado no exterior, encontra obstáculos naturais, físicos e fáticos, numa indicação de que essa operação internacional talvez não albergue a precariedade da posse sobre o bem, elemento particular do instituto previsto na Lei nº 6.099/74.

Por outro lado, a legislação, regedora da matéria, mostrou-se cautelosa em relação a atos que pudessem desvirtuar a natureza do arrendamento mercantil, como observa Rodolfo de Camargo Mancuso (Op. cit., p. 273):

"No caso do leasing internacional, a redação do art. 17 da Lei nº 6.099/74 evidencia que a intenção do legislador foi, de um lado, proteger o mercado interno e, de outro, dificultar as manobras de elisão fiscal ou mesmo coartar a evasão fiscal, ..."

Do exame dos autos concluo que, se houvesse a importação decorrido de contrato de compra e venda, a tributação exsurgiria indiscutível, sem que sequer se pudesse evocar a incorporação ao ativo fixo para elidir a incidência tributária, já que a própria norma constitucional admite essa imposição.

Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de *leasing* não autoriza a cobrança de ICMS) levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária.

Nem se alegue que a questão teria resposta prevista na Lei Complementar 87/96, que prevê:

'Art. 3º. O imposto não incide sobre: (...)

VIII - operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário'.

Ou seja, o imposto incidirá se for exercida a opção de compra pelo arrendatário.

Ora, esse dispositivo aplica-se, tão-somente, a operações internas de arrendamento mercantil. Não se revela factível, nas hipóteses como a dos autos, a incidência do ICMS por ocasião da opção pela compra do bem, por parte do arrendatário sediado no Brasil.

Tudo porque, a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS, nem o arrendador sediado no exterior é contribuinte. Por essa razão é que a Constituição Federal estabeleceu a entrada da mercadoria importada como fato gerador do imposto, a ser recolhido pelo comprador/arrendatário no Brasil.

Arnaldo Rizzardo assim expõe a questão (Arrendamento Mercantil no Direito Brasileiro, 4 ed, São Paulo, RT, 2000, p. 268):

"Em todas as operações internas, a lei situou o fato gerador nas saídas das mercadorias, enquanto nas compras feitas no exterior passa a ser exigível o imposto quando da entrada interna do bem pela razão óbvia da impossibilidade de tributar o vendedor domiciliado fora do país".

Como se vê, por ocasião da opção de compra, a possibilidade da tributação em ICMS estará exaurida, seja porque o bem já terá entrado no país em momento anterior, seja porque o arrendador sediado no exterior não é contribuinte do ICMS.

Ante o exposto, admito a incidência do ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, qualquer que seja a natureza do ajuste internacional motivador da importação.

Em consequência, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO EROS GRAU: - Sr. Presidente, acompanho a Ministra Ellen Gracie. A Constituição é clara e essa técnica de tomar a entrada de produtos importados nos estabelecimentos como fato gerador vem lá do imposto de consumo.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO
Senhor Presidente, colho da Constituição Federal a base do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Consta do art. 155, inciso II:

Art. 155 [...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e

de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Pouco importa se a operação tem início no exterior. Ingressando a mercadoria no território nacional e, segundo a dicção da Corte, no despacho aduaneiro, há de se comprovar, para esse mesmo despacho e liberação da mercadoria, o recolhimento do tributo. Tenho sustentado, em vários casos, que a expressão, contendo referência a operações relativas à circulação de mercadorias, direciona a ajuste próprio, a contrato próprio, que é o de compra e venda.

Enfrentamos situação concreta, e fui relator, em que o Estado - não lembro se São Paulo - pretendeu cobrar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços relativo a certo contrato de locação, e o Tribunal considerou que não se pode, conforme os ditames da Carta e do Código Tributário Nacional, mudar, mediante sutil jogo de palavras, a natureza do próprio ajuste. Foi essa a óptica que prevaleceu. Indago: qual a diferença entre o arrendamento mercantil e a locação a ditar, agora, se predominar a óptica da ilustrada maioria, a cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não quanto à locação, mas ao arrendamento mercantil.

Qual seria a razão de ser dessa distinção que não está compreendida na Lei Fundamental? É possível vislumbrar base para dizer que, em relação ao "leasing" interno, não há a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, mas, no tocante ao "leasing", considerada a mercadoria vinda do exterior - com menção no próprio inciso II do artigo 155 -, há a incidência do tributo.

É possível distinguir onde a ordem jurídica não distingue? A meu ver, não, Senhor Presidente. O que se contém na alínea "a" do inciso IX do § 2º do art. 155 da Constituição Federal - "sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço" - não resulta na existência de outro tributo, mas, sim, a alusão está vinculada ao tributo versado, mesmo porque o inciso IX compõe o art. 155.

Há mais, Presidente. A referência é a mercadoria importada. O que sugere mercadoria importada? Mercadoria simplesmente locada? Alugada? Alvo de arrendamento mercantil? Não. Mercadoria adquirida, que se importa. É essa a noção versada no próprio Código Tributário Nacional.

A Corte de origem e, também, o Superior Tribunal de Justiça, já que a matéria sob o ângulo estritamente legal passou por aquela Corte via recurso especial, bem decidiram ao estabelecer uma distinção, já que no contrato de "leasing" temos a viabilidade de o ajuste inicial, que é simplesmente de arrendamento, transformar-se em compra e venda.

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Todas as compras de artigos simples seriam feitas pelo exterior.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Não sei, Excelência, mas vamos apagar do cenário nacional o "leasing"!

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Não vamos apagar, vamos tratá-lo como tal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Estou tratando-o como tal, com a devida vênia. Estou perquirindo a natureza do próprio instituto do "leasing", deixando de fazer a distinção entre o "leasing" interno e o externo, que, para mim, não está contemplada em norma alguma.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo foi inclusive pedagógico ao consignar - na ementa ou no voto condutor do julgamento, mas faz parte do acórdão do pronunciamento da Corte - que a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços somente é possível havendo opção de compra quando do ajuste inicial - de locação, de arrendamento mercantil, transforma-se num ajuste de compra e venda. Concluiu o Tribunal: se a opção for feita, terá plenamente direito a Fazenda do Estado em exigir o imposto ora reclamado, por quê? Porque aí surge o fato gerador do tributo: a operação de circulação de mercadorias presente a aquisição dessa mesma mercadoria.

Outro não foi o enfoque do Superior Tribunal de Justiça ao julgar recurso especial: ICMS, equipamento importado, arrendamento mercantil, "leasing", fato gerador, contribuinte, não-aquisição. No contrato de arrendamento mercantil "leasing", não se caracteriza o

fato gerador do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, não se dando a saída jurídica a venda da mercadoria. O parecer do Procurador-Geral de Justiça, do Fiscal da Lei - estou em boa companhia -, é no sentido, ainda na prática anterior da Corte, do não-conhecimento do recurso por não ver, na decisão proferida pelo Tribunal de Justiça, impugnada simultaneamente mediante o extraordinário e o especial, ofensa a qualquer texto da Carta da República.

Reafirmo, Presidente: se o Tribunal assentou - e penso que o fez com acerto, porque não há incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços no caso de locação -, em ajuste em tudo semelhante à locação, que é o arrendamento mercantil, simples arrendamento sem aquisição da mercadoria - repito -, não posso concluir que, nesse caso, há a incidência do tributo, muito menos distinguindo: se o "leasing" é feito a partir de mercadoria que vem do exterior, há incidência; se o "leasing" é entabulado, não se tratando de mercadoria vinda do exterior, mas que saía de estabelecimento situado no Brasil, não há incidência.

Peço vênia, Senhor Presidente, para conhecer do recurso interposto pelo Estado de São Paulo e desprovê-lo.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO
VOTO

O SENHOR MINISTRO NELSON JOBIM (PRESIDENTE) - Também acompanho a Relatora. Estamos perante uma transação que igualmente envolve, ao fim e ao cabo, um mecanismo por ela descrito. De resto, essa transação é irrelevante, porque a redação dada pelo novo texto foi mais ampla. O texto anterior falava, exatamente: "*para incorporação do ativo fixo*". E agora, com a reforma constitucional: "*qualquer que seja a sua finalidade*". Ou seja, universalizou aquela visão anterior.

TRIBUNAL PLENO
EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 206.069-1
SÃO PAULO
RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE
RECORRENTE: ESTADO DE SÃO PAULO
ADVOGADO: PGE-SP - JOSE CELSO DUARTE NEVES

RECORRIDO: FANAVID - FÁBRICA NACIONAL DE VIDROS DE SEGURANÇA LTDA.
ADVOGADO: ADALBERTO CALIL E OUTROS
Decisão: A Turma resolveu remeter o presente recurso extraordinário a julgamento do Tribunal Pleno. Unânime. 1ª. Turma, 18.09.2001.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, nos termos do voto da relatora, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Nelson Jobim. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Carlos Velloso. Falou pelo recorrente o Dr. Aylton Marcelo Barbosa da Silva, Procurador do Estado. Plenário, 01.09.2005.

Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Carlos Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.

Luiz Tomimatsu

Secretário

(Ementa publicada no DJU de 01.09.2006, p. 19).

AÇÃO RESCISÓRIA. FINSOCIAL. EMPRESA QUE COMERCIALIZAVA ENERGIA ELÉTRICA. EMPRESA MERCANTIL. PROCEDÊNCIA DA AÇÃO.

AÇÃO RESCISÓRIA 1.607-1 MATO GROSSO DO SUL

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

REVISOR: MIN. EROS GRAU

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. EROS GRAU

AUTORA: EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL

ADVOGADO (A/S): LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA

RÉ: UNIÃO

ADVOGADA: PFN - MARIA LÚCIA PERRONI
EMENTA: AÇÃO RESCISÓRIA. INOVAÇÃO NA LIDE. INOCORRÊNCIA. PEDIDO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO MENOS ABRANGENTE DO QUE O DA PETIÇÃO INICIAL. RELAÇÃO DE CONTINÊNCIA E NÃO DE PREJUDICIALIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. MERCADORIA.

ART. 155, § 2º, "B", DA CB/88; ART. 34, § 9º, DO ADCT. EMPRESA MERCANTIL QUALIFICADA COMO EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. ERRO DE FATO. ART. 485, IX, §§ 1º E 2º, DO CPC. ATRIBUIÇÃO DE OBJETO SOCIAL INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE CONTROVÉRSIA SOBRE O FATO. FINSOCIAL. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA APLICADA ÀS EMPRESAS MERCANTIS. ART. 1º, § 1º, DO DECRETO-LEI Nº 1.940/82.

1. Não há relação de prejudicialidade, mas de continência, quando a parte, em recurso extraordinário, requer a não incidência de majorações nas alíquotas em processo no qual o pedido, mais abrangente, pretendia a não incidência das exações. Precedente [EDRE nº 169.148, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ 14.11.1995].

2. A energia elétrica é objeto de comércio; é mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado, inclusive para fins tributários [art. 155, § 2º, "b", da CB/88 e art. 34, § 9º, do ADCT].

3. O erro de fato que autoriza a rescisão do julgado [art. 485, IX, do CPC] deve ser apurável mediante simples exame dos documentos e demais peças acostadas aos autos. Não se admite produção de prova tendente a demonstrar a inexistência do fato admitido pelo juiz ou a ocorrência de fato considerado inexistente.

4. O preceito do § 2º do art. 485 do CPC exige, para a rescisão do julgado, apenas a existência de fato incontroverso sobre o qual a sentença pronunciou-se.

5. O acórdão rescindendo atribuiu à autora objeto social inexistente. O fato --- ser ela uma empresa exclusivamente prestadora de serviços --- não foi objeto de controvérsia. A simples leitura dos seus estatutos, por sua vez, permite a verificação do erro de fato de que trata o art. 485, IX, do CPC.

6. Ação rescisória julgada procedente para desconstituir o acórdão rescindendo e determinar a incidência da alíquota da contribuição para o FINSOCIAL aplicável às empresas mercantis [art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.940/82]. Precedente [RE nº 150.764, Relator para o acórdão o Ministro MARCO AURÉLIO, DJ 02.04.1993].

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal

Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria, julgar procedente a ação.

Brasília, 30 de março de 2006.

EROS GRAU – RELATOR PARA O ACÓRDÃO

30/03/2006 TRIBUNAL PLENO

AÇÃO RESCISÓRIA 1.607-1 MATO GROSSO DO SUL

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

AUTORA: EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL

ADVOGADO (A/S): LUIZ GUSTAVO A.S. BICHARA

RÊ: UNIÃO

ADVOGADA: PFN - MARIA LÚCIA PERRONI

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (Relator): Trata-se de ação rescisória ajuizada por ENERSUL-EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S.A. (arts. 485, IX, e 798 do Código de Processo Civil) visando à desconstituição do acórdão proferido pela Segunda Turma desta Corte no julgamento do RE 232.422 (rel. min. Carlos Velloso).

A ementa da decisão rescindenda tem o seguinte teor:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO.

I – Constitucionalidade do art. 7º da Lei 7.787, de 30.06.89, do art. 1º da Lei 7.894, de 24.11.89 e do art. 1º da Lei 8.147, de 28.12.90, relativamente às empresas prestadoras de serviço.

II – Precedente do STF: RE 187.436-RS, Marco Aurélio, Plenário, 25.06.97. Vencidos: Maurício Corrêa, Carlos Velloso e Néri da Silveira.

III – R.E. conhecido e provido."

No acórdão de que se interpôs o recurso extraordinário, o Tribunal de origem se referia à então apelada como "empresa exclusivamente dedicada à prestação de serviços" (fls. 164). Lê-se, com efeito, no acórdão, que, "sob pena de se estabelecer, de novo, uma situação antiisonômica, agora em detrimento das prestadoras de serviço [...], impõe-se interpretar como subsistente a alíquota de 0,5% para estas previstas no art. 28 da Lei nº 7.738/89, delas afastando

a aplicação das referidas majorações [...]” (fls. 170).

Ao longo de toda a fundamentação da decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, tal qualificação da autora permaneceu imutável. A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal rejeitou embargos de declaração então interpostos pela autora. Nos termos do voto do relator, ministro Carlos Velloso:

“A embargante não pode ignorar que a versão fática do acórdão recorrido é imodificável em sede de recurso extraordinário.

No relatório do acórdão afirma-se que se tem, no caso, empresa prestadora de serviço (fl. 115). Assim também no voto e na ementa do citado acórdão recorrido (fls. 116/122).

Cumprida à ora embargante, se não é empresa prestadora de serviço, mas como tal fora tratada, no acórdão recorrido, ter apresentado, a tempo e modo, embargos de declaração.

Assim, entretanto, não o fez.”

A autora afirma que a decisão no RE 232.422 incide em erro de fato, consistente na classificação da empresa como prestadora de serviço, e refuta a alegação de que perdera a oportunidade de, mediante embargos de declaração, proceder à correção da errônea classificação da atividade econômica, feita pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Argumenta que não cabiam os embargos, *“posto que o Acórdão proferido pela aquela [sic] Corte não continha obscuridade, contradição ou omissão”* (fls. 11).

Procurando explicitar o alegado erro de fato, a autora afirma que o conceito jurídico de energia elétrica, objeto das respectivas transações, deve ser classificado como mercadoria (art. 155, II e § 2º, X, b, da Constituição federal; art. 34, § 9º; do ADCT; art. 15, § 3º, do Código Penal; arts. 10, 12 e 26 da Lei 9.648/1998).

Por fim, sustenta-se que *“não houve pronunciamento judicial sobre o fato (de ser ou não a Empresa Autora prestadora de serviços) cujo erro – de consideração – ora se aponta, restando, destarte, fartamente atendido o § 2º do inciso IX do art. 485 Processual [sic]”* (fls. 447 – grifos originais).

Citada (fls. 351), a ré contestou integralmente a pretensão da autora (fls. 359-386), alegando: carência do direito de ação, porquanto o pedido nessa ação rescisória é

diverso do pedido formulado no processo de conhecimento; existência de pronunciamento expresso acerca da classificação jurídica do contribuinte pelos tribunais de origem (aplicável a Súmula 279) e, por fim, a impossibilidade de classificação das atividades econômicas desempenhadas pela autora como operações de circulação de mercadorias.

São mencionados os seguintes precedentes: RE 170.385-AgR (rel. min. Celso de Mello, DJ 23.06.1995), RE 168.299-ED (rel. min. Ilmar Galvão, DJ 07.12.1995) e RE 165.091-ED (rel. min. Moreira Alves, DJ 05.09.1997).

Indeferido requerimento para antecipação de tutela (fls. 388-389).

Sem produção de novas provas (fls. 401-402). Razões finais apresentadas por ambas as partes: da ré a fls. 464, reiterando tanto quanto posto em contestação, e da autora a fls. 432-452.

Opina o procurador-geral da República pela improcedência do pedido, em razão da impossibilidade de reexame do conjunto probatório (fls. 467-473).

É o relatório, que deverá ser oportunamente encaminhado ao revisor (RISTF, art. 262).

Distribuem-se, oportunamente, cópias aos demais ministros.

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA (Relator): De início, observo que o fundamento legal articulado na rescisória limita-se à alegação de erro de fato na decisão rescindenda (CPC, art. 485, IX), entendido pela autora como a atribuição supostamente equivocada de qualificação jurídica às atividades econômicas por ela desempenhadas.

Afasto a preliminar de carência de ação invocada pela ré, porquanto o pedido da autora – o reconhecimento apenas da inconstitucionalidade dos aumentos de alíquota do Finsocial – está abrangido pelo pedido de reconhecimento do direito à insubmissão total ao pagamento do tributo, independentemente de o objeto social da empresa indicar a prestação de serviços, a comercialização de bens ou atividade financeira, apreciado por ocasião do julgamento da questão na instância de origem e na instância recursal.

Portanto, não há risco de que eventual decisão rescisória do julgado exceda o pedido formulado pela autora e apreciado pelas

instâncias originárias, se acolhida a pretensão tão-somente para o reconhecimento da inconstitucionalidade dos aumentos de alíquota do Finsocial (cf. RE 147.930-ED, rel. min. Sydney Sanches, Primeira Turma, *DJ* de 11.06.1996; RE 181.327-ED, rel. min. Ilmar Galvão, AR 1.607 / MS Primeira Turma, *DJ* de 17.09.1996, e RE 173.773-ED, rel. min. Maurício Corrêa, *DJ* de 10.09.1996, v.g.).

Por outro lado, observo que a própria autora instaurou controvérsia acerca da classificação jurídica que lhe fora atribuída pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao sustentar seu enquadramento como empresa comercial por ocasião do oferecimento das contra-razões ao recurso extraordinário (fls. 230).

A controvérsia quanto à categoria das atividades econômicas desempenhadas pela autora foi também expressamente abordada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (fls. 164-168), na medida em que constituiu critério fundamental para a aplicação, por isonomia, da orientação firmada por esta Corte por ocasião do julgamento do RE 150.764 (rel. para o acórdão min. Marco Aurélio, Pleno, *DJ* de 02.04.1993).

Dessa forma, a presença de controvérsia quanto ao elemento que revelaria o alegado erro de fato imputado à decisão rescindenda bem como a expressa manifestação dos órgãos jurisdicionais sobre o tema impedem a reconsideração do acórdão, nos termos do art. 485, IX, § 2º, do Código de Processo Civil.

A situação versada nos autos difere daquela apreciada por ocasião do julgamento da AR 1.713 (rel. min. Ellen Gracie, *DJ* de 19.12.2003). Naquela oportunidade, o Pleno desconstituiu decisão em que a Segunda Turma considerara pessoa jurídica dedicada à realização de operações financeiras (seguros) inserida na classe de AR 1.607 / MS prestadores de serviço, quando a própria legislação de regência do Finsocial apresentava como terceira distinção a atividade econômica das empresas financeiras (cf. Decreto-Lei 1.940/1982, art. 1º, § 1º).

A AR 1.713 fundava-se no art. 485, V, do Código de Processo Civil, por ofensa ao art. 56 do ADCT e ao próprio Decreto-Lei 1.940/1982, ao passo que a ação ora em exame tem por fundamento o art. 485, IX, do Código de Processo Civil, em relação ao qual são aplicáveis

as restrições previstas no respectivo § 2º (ausência de controvérsia ou pronunciamento judicial sobre a matéria).

Do exposto, julgo improcedente o pedido. É como voto.

VOTO

O SENHOR MINISTRO Eros Grau (Revisor): Trata-se de ação rescisória ajuizada pela Empresa Energética de Mato Grosso do Sul S/A – ENERSUL, para desconstituir acórdão prolatado no julgamento dos embargos de declaração no RE n.º 232.422, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, *DJ* de 30.4.1999.

2. A autora alega que o acórdão rescindendo incorreu em erro de fato [art. 485, IX, do CPC] ao qualificá-la como empresa exclusivamente prestadora de serviços, condenando-a a contribuir para o FINSOCIAL com base na alíquota aplicada a esse tipo de sociedade empresária, mais as respectivas majorações, declaradas constitucionais por esta Corte no julgamento do RE n.º 187.436, Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, *DJ* de 25.6.1997.

3. A União, em contestação [fls. 359/386], alega, preliminarmente, a carência de ação por impossibilidade jurídica do objeto [artigo 267, VI, do CPC]. Afirma que a ora autora, quando ajuizou o mandado de segurança que deu origem ao acórdão rescindendo, pretendeu eximir-se do recolhimento da contribuição para o FINSOCIAL. Não havia pedido subsidiário ou alternativo quanto às majorações das alíquotas, de modo que a ação rescisória não poderia portar pedido inexistente na causa principal.

4. No mérito, questiona o objeto social da autora --- se empresa comercial ou exclusivamente prestadora de serviços --- atacando as alegações apresentadas na inicial.

5. O Procurador-Geral da República, em parecer [fls. 467/473], corrobora as alegações da ré e opina pela improcedência do pedido. Lançado o relatório pelo Ministro JOAQUIM BARBOSA, vieram-me os autos conclusos para revisão.

6. A preliminar suscitada pela União não prospera. Consoante destacou a autora em sua réplica [fls. 432/452], a jurisprudência desta Corte entende inexistir inovação na lide no fato de a parte, em recurso extraordinário, requerer a não incidência de majorações nas alíquotas para o FINSOCIAL em processo no qual o pedido, mais abrangente, pretendia a

não-incidência da exação. Não há relação de prejudicialidade entre um e outro, mas sim de continência, de sorte que a impossibilidade da concessão do pedido mais abrangente não impede a do segundo, menos extenso. Nesse sentido o RE nº 169.148-ED, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ de 14.11.1995.

7. Passo à análise do mérito da demanda.

8. O Tribunal, no julgamento da AR nº 1.713, Relatora a Ministra ELLEN GRACIE, DJ de 19.12.2003, apreciou caso semelhante ao dos presentes autos. Naquela oportunidade, o Tribunal, reconhecendo a existência de violação a literal disposição de lei, julgou procedente o pedido para rescindir decisão que, sem desconhecer a condição de seguradora da empresa, determinou a incidência das majorações da alíquota do FINSOCIAL aplicáveis às empresas exclusivamente prestadoras de serviço. Cito a ementa do precedente:

“AÇÃO RESCISÓRIA. VIOLAÇÃO A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI. ART. 485, V DO CPC. FINSOCIAL. SOCIEDADE SEGURADORA. MAJORAÇÕES DE ALÍQUOTA DECLARADAS INCONSTITUCIONAIS NO JULGAMENTO DO RÊ Nº 150.764. ACÓRDÃO RESCINDENDO QUE, SEM DESCONHECER A CONDIÇÃO DE SEGURADORA DA EMPRESA AUTORA, MANTEVE AS REFERIDAS MAJORAÇÕES COM BASE EM PRECEDENTE APLICÁVEL ÀS EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇO. ART. 56 DO ADCT. VIOLAÇÃO.

AR 1.607 / MS

Preliminar de carência da ação, por impossibilidade jurídica do pedido, afastada, diante dos precedentes de ambas as Turmas deste Supremo Tribunal que, ao analisar os limites em que foram propostas as lides referentes à cobrança do FINSOCIAL, bem como a aplicação por esta Corte, em sede de recurso extraordinário, de sua jurisprudência firmada sobre o tema, concluíram tratar-se apenas de uma concessão parcial, a menor, das pretensões formuladas pelas empresas autoras. Precedentes: RE 147.930-ED, SYDNEY SANCHES, 1ª Turma, julg. 11.06.96 e RE 173.773-ED, MAURÍCIO CORRÊA, 2ª Turma, julg. 10.09.96.

Este Supremo Tribunal, ao julgar o RE nº 150.764, Red. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 9º da Lei nº 7.689/88

concluindo pela invalidade das normas posteriores que elevaram as alíquotas do FINSOCIAL cobrado das empresas referidas no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei 1.940/82, ou seja, as vendedoras de mercadorias, instituições financeiras e as sociedades seguradoras.

Decisão rescindenda que destoa da orientação firmada neste precedente, afrontando os arts. 195 da CF e 56 do ADCT, conforme a interpretação firmada neste mesmo julgado”.

9. Naquele julgamento, embora o Tribunal de origem houvesse qualificado a empresa como prestadora de serviços, não foi desconhecida a sua condição de seguradora. O Decreto-Lei nº 1.940/82 distinguiu, quanto às alíquotas da contribuição para o FINSOCIAL, empresas mercantis, instituições financeiras e sociedades seguradoras --- de um lado [art. 1º, § 1º] --- e empresas prestadoras de serviços --- de outro [art. 1º, § 2º]. A mesma empresa não poderia ser qualificada, a um tempo só, como seguradora e prestadora de serviços, segundo a legislação do FINSOCIAL.

10. Não se desconheceu, no caso dos autos, desde a impetração do mandado de segurança que deu origem ao acórdão rescindendo, o objeto social da autora. O art. 2º de seu contrato social estabelece que “[a] Sociedade tem por objeto social: pesquisa, estudos, planejamento, construção e exploração da produção, transformação, transporte, armazenamento, distribuição e comércio de energia, em qualquer das suas formas, de combustíveis e de outras matérias-primas energéticas” [fl. 34. Grifou-se].

11. A energia elétrica é objeto de comércio. Recorro a JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA (Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 6ª ed., volume V, parte I, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1959, pág. 9). A eletricidade “é coisa imaterial, imponderável, visto ser o efeito da combinação de meios mecânicos”. Não obstante, em razão da necessidade de regularmos este produto, impalpável mas sensível, e de protegê-lo como *valor* real em suas aplicações e manifestações concretas, somos forçados a reconhecer a eletricidade como *coisa*. Trata-se de uma mercadoria, bem apropriável pelo homem, bem no mercado. Assim a tomam, como mercadoria, a doutrina e o direito positivo. O art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.940/82, que instituiu a contribuição para o FINSOCIAL, estabelece,

para as empresas distribuidoras de energia elétrica, tratamento tributário idêntico àquele dispensado às empresas mercantis. O § 4º permite excluir o valor do Imposto Único sobre Energia Elétrica – IUEE da base de cálculo da contribuição para o FINSOCIAL:

“§ 4º Não integra as rendas e receitas de que trata o § 1º deste artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, conforme o caso, o valor: [Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.397, de 1987]

a) do Imposto sobre Produtos Industrializados [IPI], do Imposto sobre Transportes [IST], do Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos [IULCLG], do Imposto Único sobre Minerais [IUM], e do Imposto Único sobre Energia Elétrica [IUEE], quando destacados em separado no documento fiscal pelos respectivos contribuintes; [Incluído pelo Decreto Lei nº 2.397, de 1987]”.

12. A remissão ao § 1º contida no preceito deixa claro que o legislador conferiu às empresas de energia elétrica --- e este é o caso da autora --- o mesmo tratamento tributário dispensado às empresas mercantis, instituições financeiras e sociedades seguradoras.

13. A afirmação de que a energia elétrica é mercadoria, também para fins tributários, encontra respaldo na Constituição de 1988. O art. 155, § 2º, “b” determina que o ICMS incida nas operações relativas à circulação de energia elétrica, ressalvadas as operações em que o destinatário esteja localizado em outro Estado-membro. Os únicos serviços tributados pelo imposto são os de comunicação e o de transporte interestadual e intermunicipal. Qualquer outra operação tributada pelo ICMS enquadra-se no conceito de “circulação de mercadoria”.

14. Nesse sentido, o artigo 34, § 9º, do ADCT/88:

“§ 9º - Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre

o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação” [Grifou-se].

15. Vê-se para logo que o legislador conferiu às empresas distribuidoras de energia elétrica o mesmo tratamento tributário dispensado às empresas mercantis.

16. Não há falar, de outra banda, na aplicação do disposto no artigo 28, IV, do decreto nº 92.698/86. O preceito é claro ao determinar que as concessionárias de energia elétrica deveriam contribuir com base no imposto de renda devido, desde que não vendessem mercadorias:

“Art. 28. Contribuirão ainda com base no imposto de renda devido, ou como se devido fosse, desde que não vendam mercadorias, entre outras:

[...]

IV - as concessionárias de serviços públicos de energia elétrica, de telecomunicações, de saneamento básico (serviços de água e esgoto sanitário), com ou sem subvenção para custeio;” [grifou-se]

17. A autora, que tem por objeto social a distribuição e comércio de energia elétrica, foi equivocadamente tida pelo acórdão rescindendo como empresa exclusivamente prestadora de serviços. Explicitada esta premissa, resta deitarmos atenção aos requisitos do artigo 485, IX, e §§ 1º e 2º do CPC.

18. Dispõe o artigo 485:

Art. 485. A sentença de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

[...]

IX - fundada em erro de fato, resultante de atos ou de documentos da causa;

§ 1º Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.

§ 2º É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.

19. O Ministro SYDNEY SANCHES observa, em exaustivo artigo doutrinário, que o erro de fato deve ser apurável mediante “o simples exame dos documentos e mais peças dos autos, não se admitindo [...] a produção de quaisquer provas tendentes a demonstrar que não existia o fato admitido pelo juiz, ou que ocorrera o fato por ele considerado inexistente” (“Da ação rescisória por erro de fato”, in RT 501/15).

20. Esse requisito encontra-se perfeitamente atendido na presente ação. Basta o cotejo entre o contrato social e a legislação pertinente para que seja obtida a conclusão de que a autora não é empresa exclusivamente prestadora de serviços, eis que se dedica à compra e venda de energia elétrica. Não é necessária qualquer dilação probatória para essa conclusão seja alcançada.

21. O segundo requisito [§ 2º do art. 485] exige a inexistência de controvérsia e pronunciamento judicial sobre o fato. Esse preceito, sobretudo em sua última parte, é criticado pela doutrina. Em que condições a sentença poderia ter como inexistente um fato efetivamente ocorrido [§ 1º] sem que houvesse pronunciamento judicial sobre o fato?

22. O Ministro SYDNEY SANCHES, com esteio em lições de BARBOSA MOREIRA, LUÍS ANTÔNIO DE ANDRADE, LUÍS EULÁLIO DE BUENO VIDIGAL e CARLOS ALBERTO ORTIZ, afirma não existirem, no § 2º do art. 485, dois requisitos [inexistência de controvérsia e inexistência de pronunciamento judicial], mas apenas um: fato incontroverso sobre o qual a sentença se pronunciou:

“[...] se não houve controvérsia e, apesar disso, o juiz afirmou a existência de um fato inocorrido ou a inocorrência de um fato acontecido, na verdade não apreciou questão de fato suscitada pelas partes.

E se errou e se esse erro influi decisivamente na sentença, e se pode ser constatado ‘prima facie’, pelo simples exame dos autos em que proferida, pode ela ser rescindida, com base no nº IX do art. 485” [ob. cit., p. 30].

23. Assim, o que importa é a inexistência de controvérsia judicial sobre o fato. A Segunda Turma desta Corte, no caso dos autos, julgou procedente recurso extraordinário para reformar acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região.

24. Essa decisão, embora tenha classificado a autora como prestadora de serviços, negou provimento à remessa necessária por considerar incidente a alíquota de 0,5%, seja para prestadoras de serviço, seja para empresas mercantis, sob pena de estabelecer-se situação “antiisonômica, agora apenas em detrimento das prestadoras de serviços” [fl. 167 e 170].

25. A autora não recorreu da decisão. E nem poderia fazê-lo, pois não havia interesse a

justificar o recurso. O acórdão prolatado pelo TRF da 3ª Região negou provimento à remessa necessária [fls. 164/171]. Pouco importava a classificação da empresa como prestadora de serviços ou vendedora de mercadorias -- o tratamento tributário deveria ser idêntico. O art. 499 do CPC estabelece que o recurso “pode ser interposto pela parte vencida, pelo terceiro prejudicado e pelo Ministério Público” [grifou-se]. BARBOSA MOREIRA, comentando o preceito, afirma:

“[...] não legitima a interposição de recurso a simples discrepância entre as razões de decidir e os argumentos invocados pela parte; ou, em outras palavras, que só se admite recurso contra o dispositivo, e não contra a motivação. Quer isso dizer que, se se trata de matéria sobre a qual houve debate, é irrelevante, para o fim aqui considerado, que o juiz se tenha apoiado, total ou parcialmente, em argumentos diversos daqueles sugeridos pelo litigante a cujo favor, no entanto, decidiu: ainda na hipótese de que ele explicitamente rejeitasse todos esses argumentos, a existência ou a inexistência do interesse em recorrer teria de verificar-se à luz da mera conclusão, e não do raciocínio armado para produzi-la. Resalvem-se os casos, aliás excepcionais, em que a própria lei atribui importância prática à motivação, como acontece no tocante à sentença de improcedência na ação popular, cuja força, consoante se recordou há pouco, varia de acordo com o fundamento do *decisum*” (Comentários ao Código de Processo Civil, vol. V, Forense, Rio de Janeiro, 2005, pp. 301-302. Grifou-se em negrito. Itálicos no original).

26. Se o dispositivo do acórdão era favorável à autora e a fundamentação conduzia ao mesmo resultado, independentemente do objeto social da empresa, evidentemente inexistia interesse recursal.

27. A União, por seu turno, interpôs recurso extraordinário, alegando que as majorações da alíquota eram devidas pelas empresas prestadoras de serviço. O Tribunal, partindo do equivocado pressuposto de que a autora somente prestava serviços e aplicando o entendimento firmado no RE nº 187.436, Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, DJ de 31.10.1997, deu provimento ao recurso.

28. A autora opôs embargos de declaração, questionando o equívoco quanto ao seu ob-

jeto social. Os embargos foram rejeitados sob o fundamento de que "a versão fática do acórdão recorrido é imodificável em sede de recurso extraordinário" (fl. 276). O acórdão entendeu que cumpria à embargante, "se não é empresa prestadora de serviço, mas como tal fora tratada no acórdão recorrido", ter apresentado embargos de declaração perante o tribunal de origem. A conclusão dos embargos conduz a uma perplexidade: por que a autora deveria recorrer, se era vencedora?

29. O acórdão prolatado pelo TRF da 3ª Região, sem que houvesse controvérsia sobre o assunto, qualificou a autora equivocadamente como empresa exclusivamente prestadora de serviços. A autora não recorreu. A União, explorando a qualificação atribuída na fundamentação do acórdão à autora, interpõe recurso extraordinário, ao qual o Tribunal dá provimento. A autora, por meio de embargos declaratórios, busca estabelecer a controvérsia sobre a sua qualificação jurídica, mas a Corte os rejeita, afirmando que o tema teria sido definitivamente assentado pelo Tribunal *a quo*.

30. O acórdão rescindendo atribuiu à autora objeto social inexistente. O fato --- ser ela uma empresa exclusivamente prestadora de serviços --- não foi objeto de controvérsia. Restou, assim, plenamente caracterizado o erro de fato, nos termos do disposto no art. 485, IX e §§ 1º e 2º do CPC.

Julgo procedente o pedido para desconstituir o acórdão rescindendo e determinar, no que tange à autora, a incidência da alíquota da contribuição para o FINSOCIAL aplicável às empresas mercantis, prevista no art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.940/82, nos termos do RE nº 150.764, Relator para o acórdão o Ministro MARCO AURÉLIO, DJ de 02.04.1993, que declarou inconstitucionais as majorações instituídas pelas Leis ns. 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90.

Condeno a União ao pagamento de honorários advocatícios, que fixo em 10% sobre o valor da causa, devidamente atualizado.

Autorizo o levantamento do depósito judicial efetivado pela autora.

VOTO

O Sr. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI: – Sra. Presidente, ouvi atentamente os votos dos eminentes Ministros Relator e Revisor. Na minha modesta prática de Magistrado, tenho

entendido que a ação rescisória tem limites muito estreitos, angustos. A discussão, na rescisória, é balizada por um rol de elementos taxativos inscritos no Código de Processo Civil.

No caso, ouso divergir do nobre Ministro-Revisor, porque se trata de uma ação fundada no art. 485, inciso IX, do CPC, em que se alega ter havido erro de fato. Esse dispositivo da lei processual, data venia, não permite o reexame ou a revalorização da prova, ou que se rediscuta justiça ou injustiça da decisão rescindenda.

Pretende-se, na espécie, reabrir a discussão sobre a natureza jurídica da empresa – se prestadora de serviço ou comercial. Ademais, verifico que o art. 485, inciso IX, § II, do CPC, exige que, para ser reconhecido o erro de fato, não tenha havido controvérsia ou apreciação judicial sobre o fato.

Tenho, para mim – até do extenso e brilhante voto do eminente Ministro-Revisor, e louvo, realmente, o cuidado que Sua Excelência teve na análise dessa questão –, que a matéria foi discutida nas instâncias inferiores.

Não quero, aqui, entrar no mérito das alegações porque até posso vir a julgar esta questão, futuramente, em alguma ação particular que vier a ser submetida à Turma. Mas entendo que a ação, data venia, é improcedente.

Acompanho, portanto, o voto do eminente Ministro-Relator.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Também acompanho o voto dos Ministros Relator e Lewandowski, pedindo vênha ao eminente Ministro Eros Grau.

Mesmo que venha a considerar a energia elétrica no seu processo de distribuição e venda como um produto, ou uma mercadoria, entendo que há óbices formais, intransponíveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência me permite? Apenas resalto um aspecto – e lembrávamos isso, eu e o ministro Sepúlveda Pertence, que alertava sob esse ângulo. Houve uma época em que os tribunais, em geral, concluíam pela inconstitucionalidade da majoração, sem distinguir a natureza da empresa. Nesse caso concreto, o Tribunal, ao julgar o conflito de interesses, proclamou a inconstitucionalidade. A União interpôs recurso que foi, então, apreciado pela Turma. Quando instada a emitir enten-

dimento sobre a atividade que a recorrida, embargante, desenvolvia, simplesmente se recusou a fazê-lo.

Quer dizer, a situação, a meu ver, é de erro de fato.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Quedou silente.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim. Porque se deu de barato que seria prestadora de serviço e não vendedora de mercadoria, como é a energia.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) – E veja Vossa Excelência que não se trata de revisar matéria de fato, nem de prova. A própria denominação da autora já nos diz qual a natureza das atividades que exerce. Não há nenhuma necessidade de reverter prova.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Compreendo que é difícil a configuração do erro de fato.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – O requisito do erro de fato para ação rescisória, evidentemente, não pode ser duplo - aliás, o eminente revisor fez correta referência à síntese do Ministro Sydney Sanches sobre a matéria -, porque o § 1º prevê que é preciso que o Tribunal se tenha pronunciado sobre se existiu, ou não, o fato - é óbvio. Se o Tribunal não se manifesta sobre a existência ou inexistência do fato, não há juízo. Dai, é necessário que tenha havido pronunciamento judicial. O que não pode ter havido, isto sim, é controvérsia resolvida por esse juízo. Foi exatamente o que aconteceu aí: não se estabeleceu controvérsia a respeito do fato, porque este era irrelevante para decisão da causa; o tribunal local fez afirmação sobre a existência do fato quando não havia controvérsia e, se esta existisse, seria, àquela altura, irrelevante.

Portanto, no caso, admitiu-se como verdadeiro um fato que não é verdadeiro, o que determinou depois, por conta do reconhecimento da inconstitucionalidade, esse tratamento não isonômico. É caso típico de erro de fato. O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Isso sem cogitar do argumento metajurídico. No âmbito de empresas vendedoras de energia, mercado limitado, ela será a única a satisfazer o Tribunal na forma imposta.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) – A única a responder com uma alíquota diferenciada.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Ele vai viver numa ilha fiscal - o artigo foi muito próprio para a expressão do advogado da parte.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Agora pergunto aos eminentes ministros que me interpelaram: trata-se mesmo de erro de fato?

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Típico erro de fato. Aliás, o revisor alertou bem: ela não tinha nenhum interesse em recorrer de decisão que lhe era favorável. Por que interpor recurso para provar que não era prestadora de serviço, se ganhou a causa?

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – Quando da decisão de segundo grau, era irrelevante também na jurisprudência do Supremo. É um caso muito curioso.

Neste acórdão, no “*leading case*” de que foi Relator o Ministro Marco Aurélio - RE 150764 - literalmente, a declaração de inconstitucionalidade foi total quanto às majorações de alíquotas, cuidasse-se de empresas vendedoras de mercadorias ou mistas ou de empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

A relevância surge quando, no julgamento de um outro caso - RE 187436 - o Tribunal retificou a sua declaração de inconstitucionalidade - aliás, já objeto de suspensão das normas pelo Senado Federal, nos termos em que fora proferida -, assentando que a declaração fora além dos fundamentos do acórdão e que a inconstitucionalidade só dizia respeito às empresas vendedoras de mercadorias. A partir daí, tornou-se relevante a distinção. Vem então o recurso extraordinário da União com uma premissa de fato: trata-se de uma empresa prestadora de serviço, o que, até então, era inteiramente irrelevante; e a Segunda Turma, sem discutir - a caracterização da empresa, julgou que - tratando-se de empresa prestadora de serviço - não são inconstitucionais as majorações de alíquotas.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – E mais: tratava-se de uma instância onde não poderia haver controvérsia sobre o suposto de fato. Por isso ainda não houve controvérsia.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Vamos chamar de perplexidade, é simples - se fosse simples, não me levaria à controvérsia. Então, corrijo-me. É o seguinte: a controvérsia sobre a natureza jurídica da empresa, se se tratava ou se se trata de uma prestadora de serviço ou de uma vendedora de mercadoria

ou produto, é uma questão de fato ou de direito?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – É uma questão de fato. Surgiu nos embargos declaratórios, e, segundo a Turma, estes deveriam ter sido protocolados no Tribunal Regional Federal.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Se se remete para o objeto social da empresa, não há dúvida de que é uma questão de fato.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – E não houve o deslinde.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – *Data venia*, também manifesto a minha perplexidade no sentido do que revelado pelo eminente Ministro Carlos Britto.

No caso, não estamos diante de uma questão de fato, mas claramente jurídica, a meu ver. Temos de interpretar a natureza jurídica à luz, enfim, da atividade que a empresa pratica.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Não se trata de qualificar. Isso é um juízo posterior. Primeiro, temos de examinar qual é a atividade para depois, examinar a qualificação.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) – Qual a consequência jurídica da atividade?

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – No caso, é uma concessionária; a sua atividade é típica, é fornecimento de energia.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Sim, mas de qualquer maneira é preciso examinar a atividade, o que é a questão de fato.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – A matéria é tão controvertida que não há consenso na jurisprudência com relação à atividade dessas empresas.

A SRA. MINISTRA ELLEN GRACIE (PRESIDENTE) – Ministro, há consenso, e o Tribunal já julgou à unanimidade ação idêntica, AR 1.713, da minha relatoria; absolutamente idêntica e unânime a decisão.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Se Vossas Excelências estão pacificados quanto à natureza de direito, à natureza jurídica da controvérsia, na origem, do acórdão rescindendo, vou refundir o meu voto, pedindo vênias ao Ministro Joaquim Barbosa e ao Ministro Lewandowski, acompanhar a divergência.

TRIBUNAL PLENO

AÇÃO RESCISÓRIA 1.607

RETIFICAÇÃO DE VOTO

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Sra. Presidente, se Vossas Excelências estão pacificados quanto à natureza de direito, à natureza jurídica da controvérsia, na origem, do acórdão rescindendo, vou refundir o meu voto, pedindo vênias ao Ministro Joaquim Barbosa e ao Ministro Lewandowski, para acompanhar a divergência.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO – Sr. Presidente, o meu voto, na intervenção que já fiz, com as escusas dos eminentes Ministros, deixa claro que reconheço um erro típico de fato.

Acompanho, com a devida vênias do Relator e do Ministro Ricardo Lewandowski, o Revisor. O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Senhora Presidente, acompanho o revisor pelas razões já lançadas.

VOTO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – Sr. Presidente, como deixei claro em aparte, durante a discussão da causa, também entendo ter ocorrido erro de fato quanto à natureza da atividade da empresa, que é tanto mais indubitosa quando se trata de uma concessionária, e, portanto, com objeto certo.

E não incide, no caso, o óbice do § 2º do art. 485 do Código de Processo Civil, conforme, a meu ver, demonstrou, com precisão, sem saltos nem sobressaltos, o voto do eminente Ministro-Revisor.

Com as vênias do ilustre Relator, julgo procedente a ação.

EXTRATO DE ATA

AÇÃO RESCISÓRIA 1.607-1 MATO GROSSO DO SUL

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. JOAQUIM BARBOSA

REVISOR: MIN. EROS GRAU

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. EROS GRAU

AUTORA: EMPRESA ENERGÉTICA DE MATO GROSSO DO SUL S/A - ENERSUL

ADVOGADO (A/S): LUIZ GUSTAVO A.S. BICHARA

RÉ: UNIÃO

ADVOGADA: PFN - MARIA LÚCIA PERRONI
Decisão: O Tribunal, por maioria, vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa (Relator) e Ricardo Lewandowski, julgou procedente a

ação, nos termos do voto do Senhor Ministro Eros Grau (Revisor), que lavrará o acórdão. Votou a Presidente. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pela autora o Dr. Luiz Gustavo Bichara. Presidiu o julgamento a Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente no exercício da Presidência). Plenário, 30.03.2006. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente no exercício da Presidência). Presentes à sessão os Senhores Ministros Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, 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 29.09.2006, p. 32).

LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005.
ART. 4º. PREVISÃO DE QUE O ART.
3º É MERAMENTE INTERPRETATIVO.
APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 3º.
INCONSTITUCIONALIDADE.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
NA AC Nº 2004.72.05.003494-7/SC
RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO
RAMOS DE OLIVEIRA
APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA
NACIONAL)
ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin
APELADO: LUIZ CARLOS DA CUNHA
ADVOGADO: Flavio Ricardo Felix e outro
REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA OIA VF
DE BLUMENAU

EMENTA
ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE –
ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 115, DE
9 DE FEVEREIRO DE 2005 – VIOLAÇÃO AO
INCISO XXXVI DO ART. 5º DA CONSTITUI-
ÇÃO DE 1988.
1 – Mesmo as leis que ostentem pretensão
interpretativa, a despeito do que dispõe o art.
106 do Código Tributário Nacional, sujeitam-
se ao inciso XXXVI do art. 5º da Constituição
de 1988, segundo o qual “a lei não prejudica-
rá o direito adquirido, o ato jurídico perfeito
e a coisa julgada”.

2 – É inconstitucional a expressão “*observa-
do, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106,
I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966
– Código Tributário Nacional*”, constante do
art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar
nº 118/2005.

3 – O art. 3º da Lei Complementar nº 118
entrou em vigor em 9 de junho de 2005,
passando a ser aplicável somente a partir de
então.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são
partes as acima indicadas, decide a Egrégia
Corte Especial do Tribunal Regional Federal
da 4ª Região, por unanimidade, declarar a in-
constitucionalidade da expressão “*observado,
quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I,
da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966
– Código Tributário Nacional*”, constante do
art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar
nº 118/2005, nos termos do relatório, voto e
notas taquigráficas que ficam fazendo parte
integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 16 de novembro de 2006.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE
OLIVEIRA
Relator

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE
NA AC Nº 2004.72.05.003494-7/SC
RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO
RAMOS DE OLIVEIRA
APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA
NACIONAL)
ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin
APELADO: LUIZ CARLOS DA CUNHA
ADVOGADO: Flavio Ricardo Felix e outro
REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA OIA VF
DE BLUMENAU
RELATÓRIO

Cuida-se de argüição de inconstitucionalida-
de da expressão “*observado, quanto ao art.
3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172,
de 25 de outubro de 1966–Código Tributário
Nacional*”, constante do art. 4º, segunda par-
te, da Lei Complementar nº 118/2005.
O art. 3º daquela Lei Complementar dispôs
sobre o prazo para o sujeito passivo pos-
tular a repetição do indébito na hipótese
de lançamento por homologação, em des-
conformidade com o entendimento preto-
riano até então prevalecente, nos seguintes
termos:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

O art. 4º cuidou da data de início de vigência daquela Lei Complementar, assim dispondo: Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Por força dessa remissão, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 teria efeitos retroativos, aplicando-se a atos e a fatos pretéritos, por se tratar de norma interpretativa.

Postulada nos autos, pela União, a aplicação retroativa do art. 3º da Lei Complementar nº 118/05, foi-lhe argüida a inconstitucionalidade, ao entendimento de que de norma interpretativa não se tratava, incorrendo em violação ao inciso XXXVI do art. 5º da Constituição de 1988 e aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Acolhida a questão de ordem, foi suscitado esse incidente de inconstitucionalidade perante o Órgão Especial, onde a douta Procuradoria Regional da República opinou pelo acolhimento da questão de ordem em maior extensão, para ser declarada a inconstitucionalidade do art. 3º e do art. 4º, segunda parte, daquela Lei Complementar.

Pedi, então, inclusão do feito em pauta para julgamento.

É o relatório.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

Relator

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AC Nº 2004.72.05.003494-7/SC

RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

APELADO: LUIZ CARLOS DA CUNHA

ADVOGADO: Flavio Ricardo Felix e outro

REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA 01A VF DE BLUMENAU

VOTO

1 – No voto proferido na Questão de Ordem em que suscitei o incidente de inconstitucionalidade, manifestei desde logo meu entendimento de que é inconstitucional a segunda parte do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005. Reitero aqui, com alguns poucos acréscimos, as razões em que fundamentei esse entendimento.

2 – São passados mais de 39 anos da vigência do Código Tributário Nacional. A interpretação do inciso I do art. 168 do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), para a hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, já foi consolidada, pela douta Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, há quase uma década (ERESP 42770/RS, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 14/03/95, DJ de 17/04/95, p. 9551) e reafirmada, mais recentemente (ERESP 435.835/SC, rel. p/ o acórdão Min. José Delgado), no sentido de que aquele prazo seria contado da data em que ocorrer a homologação, se expressa, ou do término do respectivo prazo, se tácita.

Não se fazia necessária, portanto, qualquer lei interpretativa para aclarar o conteúdo de tão vetusta norma. De outra parte, não guarda razoabilidade falar em interpretação *autêntica* quando a manifestação do Legislativo se dá quatro décadas após o início da lei interpretanda. Os legisladores, que produziram o Código Tributário Nacional a partir dos trabalhos de uma comissão encabeçada pelo notável jurista Rubens Gomes de Souza, iniciados nos idos de 1953, já não pertencem, em sua maioria, ao mundo dos vivos. Pretender que o legislador de 2005 possa revelar agora a intenção do legislador de meados do século passado é algo que agride o bom senso e revela, antes, o puro e simples objetivo de alterar o Código Tributário Nacional com efeitos retroativos, violando, às escâncaras, do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição de 1988.

Trata-se, portanto, de norma que inova no mundo jurídico, pois lhe faltam os requisitos mínimos para que se possa qualificar como interpretativa, como bem observou o Min. CASTRO MEIRA no voto proferido no julgamento dos Embargos de Divergência em RESP nº 327.043-DF, que mais adiante será comentado:

As leis de caráter interpretativo, para que tenham a sua legitimidade reconhecida pelo Judiciário, sujeitam-se à observância de dois requisitos, um de natureza formal e outro de índole material.

O primeiro, seguindo a orientação do Ministro Celso de Mello no julgamento da ADI MC nº 605/DF, consiste na "igualdade hierárquico-jurídica" do ato interpretativo e do ato interpretado. Assim, ambas as leis – a que interpreta e a que é interpretada – devem estar no mesmo patamar hierárquico. Na hipótese, os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/05 conferem interpretação ao art. 168, I, do CTN, norma recepcionada no ordenamento jurídico com o status de lei complementar.

O segundo consiste na própria justificativa da lei, na real necessidade de melhor explicitar ou aclarar o que já se encontra em dispositivo legal anterior. Voltando à hipótese dos autos, verifica-se que o caráter interpretativo conferido ao art. 3º da LC nº 118/05 é totalmente desnecessário e até abusivo, pois a questão relativa ao termo inicial da contagem da prescrição já se encontrava pacificada na jurisprudência da Corte.

Portanto, o art. 3º da LC nº 118/05, ao invés de encontrar fundamento de validade no art. 106 do CTN, acabou por contrariá-lo, já que desnecessária a interpretação de dispositivo de lei já exaustivamente analisado pelo Judiciário.

3 – O inciso XXXVI do art. 5º da Constituição de 1988 dispõe que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". Assim, mesmo as leis que ostentem pretensão interpretativa, a despeito do que diz o art. 106 do CTN, sujeitam-se a esse princípio. Para demonstrá-lo, valho-me das palavras do Eminentíssimo Ministro Carlos Máximo Velloso, citadas por Sérgio Feltrin Corrêa em Código Tributário Nacional Comentado, p. 456, obra de autoria coletiva coordenada pelo ilustre Desembargador Federal Vladimir Passos de Freitas:

"O Código Tributário Nacional, art. 106, I, estabelece que a lei expressamente interpretativa se aplica a ato ou fato pretérito, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Esta é uma matéria que necessita de uma palavra a respeito, ainda que de modo rápido. A primeira questão que

ponho à reflexão dos senhores é esta: seria possível uma lei interpretativa na ordem jurídica brasileira, em que o instituto da irretroatividade da lei tem status constitucional? Ou, noutras palavras, em que o princípio se dirige não apenas ao juiz, mas também ao legislador? Alguns, acostumados a ler nos livros dos civilistas franceses, costumam responder afirmativamente, vale dizer, que é possível a lei interpretativa com efeito retroativo. A resposta, entretanto, há de ser negativa. Na ordem jurídica brasileira não seria possível uma tal lei, porque quem interpreta a lei, em caráter definitivo, é o Poder Judiciário. O legislador não interpreta a lei definitivamente, mesmo porque, promulgada a lei, o que vale é a mens legis. A mens legislatoris é de pouca valia. É de Pontes de Miranda a lição: "15. Leis interpretativas. Em sistemas jurídicos, que têm o princípio da irretroatividade das leis e da origem democrática da regra jurídica, não se pode pensar em regra jurídica interpretativa, que, a pretexto de autenticidade da interpretação, retroaja". A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova, sujeita ao princípio da irretroatividade. Se diz ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale. Desta forma, não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo."

Portanto, ao legislador não foi atribuído o poder de legislar para o passado, ainda que a pretexto de interpretar lei pretérita. Ao fazê-lo, e ainda que elegendo uma das várias interpretações possíveis dessa lei, estará inovando no mundo jurídico, em ofensa direta ao inciso XXXVI do art. 5º da Constituição. PONTES DE MIRANDA, em seu clássico Tratado de Direito Privado (Tomo I, § 18, 6, p. 66, Ed. Revista dos Tribunais, 4ª ed., 2ª tiragem), já apontava a incompatibilidade das leis interpretativas retroativas com o sistema jurídico brasileiro, advertindo: "*no sistema jurídico brasileiro, não há leis interpretativas*:"

6. AS CHAMADAS LEIS INTERPRETATIVAS.

– A insigne tradição do direito brasileiro é a de repelir a validade de qualquer lei, que, a pretexto de interpretar, edicte regras jurídicas sobre o conteúdo de outras regras jurídicas anteriores. Na Constituição Política do Império do Brasil, o art. 15, 8º, falava da atribui-

ção de “fazer leis, interpretá-las, suspendê-las e revogá-las”, que tinha a Assembleia Geral; mas já PIMENTA BUENO (*Direito Público Brasileiro*, I, 75) advertia: “A lei, por ser declaratória, não deixa de ser lei, não deixa de estabelecer uma regra, que pelo menos não foi entendida, que por isso vem a ser nova, pois que não existia antes de ser feita e conhecida... Basta que daí resulte, e sem dúvida resulta, o fato da retroatividade, para que ela seja radicalmente não só injusta como perigosa; sempre que a retroatividade tiver lugar, a segurança desaparecerá”. E acrescentou: “...uma tal lei deve obrigar somente da sua promulgação em diante, dominar só o futuro, não o passado”. Ora, diante do art. 141, § 3º, da Constituição de 1946, – regra jurídica explícita e precisa, que tem, atrás de si, toda a tradição do direito constitucional brasileiro contrária à retroatividade, pensar-se em lei interpretativa inserta em ato legislativo, qualquer, ainda que em orçamento, é absurdo. A natureza interpretativa da lei é a relação entre o texto novo e o texto velho; mas relação *subjetiva*, e não *objetiva*: no sistema jurídico brasileiro, não há leis interpretativas.

A atualidade da advertência de Pimenta Bueno salta à vista no episódio sob julgamento, quando o legislador, não lhe bastando legislar para o futuro, pretende amoldar o passado à sua episódica opinião. A natureza “interpretativa” da norma é a capa sob a qual se esconde a frontal violação do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição de 1988.

4 - À mesma conclusão chegou a colenda Primeira Seção do Egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos já citados Embargos de Divergência em ERESP nº 327.043–DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha, cujo acórdão ainda não foi publicado, mas já teve suas conclusões divulgadas no site daquele Tribunal na Internet. Fiz juntar aos autos extrato daquele informativo, além dos votos já divulgados, dos Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki e Castro Meira, votos que, por brevidade, adoto como fundamento. O voto do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI encontra-se referido em julgamentos posteriores, entre os quais o proferido no RESP 714.397/SP, assim ementado: TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ORIEN-

TAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ, NA APRECIÇÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ART. 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF. CORREÇÃO MONETÁRIA. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE. JUROS.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador – sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF,

art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

4

(RESP 714397/SP, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, unânime, 12/04/2005, DJ de 02.05.2005, p. 236 – grifos e destaques não são do original)

Destacou o ilustre Ministro em seu voto que “ainda que se admita a possibilidade de edição de lei interpretativa, como prevê o art. 106, I, do CTN, mas considerando o que antes se disse sobre o processo interpretativo e seus agentes oficiais (= a norma é aquilo que o Judiciário diz que é), evidencia-se como hipótese paradigmática de lei inovadora (e não simplesmente interpretativa) aquela que, a pretexto de interpretar, confere à norma interpretada um conteúdo ou um sentido diferente daquele que lhe foi atribuído pelo Judiciário ou que limita o seu alcance ou lhe retira um dos seus sentidos possíveis”.

5 – Qual a consequência prática dessa norma supostamente interpretativa? Será a perda do direito à repetição do indébito por todos os contribuintes que, fiados na jurisprudência do E. STJ, houverem optado por ajuizar ações além do prazo de cinco anos contados do indevido pagamento. Dir-se-á que esses contribuintes não tinham direito adquirido à contagem do prazo na forma definida pela jurisprudência, porque também esta poderia ser alterada. No entanto, esse argumento não é de se acolher, por dois bons motivos. Primeiro, porque, embora a jurisprudência possa sofrer mutações, cuidou a Constituição de lhe garantir a uniformidade, organizando o Judiciário de forma piramidal, tendo no topo os tribunais superiores, que têm a função de dar a última palavra na hermenêutica da Constituição e da lei (STF e STJ). No tocante à Constituição, o STF exerce o controle concentrado da constitucionalidade das leis e atos normativos (ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade) e também o controle difuso (recurso extraordinário). No tocante à lei federal, o STJ exerce a função unificadora através do recurso especial, que cabe, inclusive, quando tribunais diversos derem à lei federal interpretações

divergentes (art. 105, III, c). A par disso, há mecanismos nos próprios tribunais para a eliminação de divergências (v.g., embargos infringentes, uniformização de jurisprudência) e edição de súmulas que condensam suas orientações jurisprudenciais predominantes, sendo de notar que as súmulas do E. STF, em matéria constitucional, são, hoje, vinculantes (art. 103–A da CF/88, acrescido pela EC 45/04), como vinculantes são suas decisões no controle concentrado da constitucionalidade (art. 102, § 2º, cf. EC 45/04).

Esse mecanismo de controle hierarquizado da interpretação e aplicação das leis garante sua uniformidade e, assim, é emanção do princípio da segurança jurídica, refletindo-se na concretização do próprio princípio da isonomia, na medida em que a lei deve ser igual para todos e, para que assim seja, deve ter uma única interpretação. *Uma lei que, após fixada a compreensão da norma pelo tribunal competente, lhe atribui outra interpretação, com efeitos retroativos, com certeza não homeneja os princípios da segurança jurídica e da isonomia.*

Segundo, porque negar que haja direito adquirido, decorrente de interpretação pacificada da lei pelo tribunal que tem essa específica função, equivale a negar a própria existência de direito adquirido. Sendo certo que o direito não se confunde com o texto de lei, pois não há texto que não exija interpretação, a norma será sempre aquilo que a interpretação disser que ela é, de modo que, se desprezarmos o *direito interpretado*, desprezaremos o próprio direito, pois não haverá nada a ser protegido. Exatamente porque toda norma é suscetível de interpretação é que o sistema constitucional atribui essa interpretação ao Poder Judiciário, cercando-a de cuidados e garantias. E a jurisprudência dos tribunais superiores, longe de servir apenas para noticiar a solução dos conflitos individuais decididos, serve também para dar a público a interpretação da lei a ser seguida em todos os demais casos semelhantes.

Admitida que fosse a retroatividade daquela norma, restaria sem dúvida ofendido o princípio constitucional da segurança jurídica, que é apanágio do Estado Democrático de Direito e está à base da vedação de leis retroativas. O princípio da segurança jurídica impõe a previsibilidade das decisões, a estabilidade

das relações jurídicas, a manutenção das “regras do jogo”. É o próprio cerne do Estado de Direito, que não é apenas aquele que é governado por leis, mas principalmente aquele que é governado por leis claras, objetivas, e que disponham para o futuro porque a lei que dispuser para o passado obviamente não poderá servir de padrão de comportamento para o cidadão. O princípio da segurança jurídica provém da luta contra o arbítrio dos regimes absolutistas, que resultou nas revoluções francesa e americana, e estava bem presente na retórica de MIRABEAU, quando, em 21 de novembro de 1790, exclamou: “*Nulle puissance humaine ou surhumaine ne peut légitimer un effet rétroactif. J’ai demandé la parole pour faire cette profession de foi*”.

É em homenagem a esse princípio que Caio Mário da Silva Pereira, analisando a possibilidade de leis interpretativas com eficácia retrooperante, afirmava:

Comumente sustenta-se que as leis interpretativas retroagem. É preciso, entretanto, distinguir. Sendo a lei interpretativa a forma autêntica pela qual o legislador fixa o seu pensamento e esclarece o seu comando, considera-se contemporânea da própria lei interpretada, segundo a doutrina que vem desde o imperador Justiniano, e, portanto, na sua condição intrínseca, faz abstração do tempo decorrido entre as duas normas. Mas as situações jurídicas ou os direitos subjetivos constituídos em função da interpretação dada à lei, antes do dispositivo, não podem mais ser alterados ou atingidos, ainda que a hermenêutica autêntica venha infirmar o entendimento dado à lei interpretada. (Caio Mário da Silva Pereira, Instituições de Direito Civil, Rio-SãoPaulo, 1961, tomo I, p. 128).

Assim também, Limongi França (*A irretroatividade das leis e o direito adquirido*, Saraiva, 5ª ed., p. 200), que, em comentário que em tudo se ajusta à hipótese em análise, ressalta:

Com efeito, uma lei está em vigor até que outra a modifique ou revogue (Lei de Introdução, art. 2º). Ora, o pressuposto é de que a lei é clara e de que, portanto, é válida a interpretação que se lhe dá. Por outro lado, é comum ser uma lei passível de mais de uma interpretação e, uma vez que esta se processe dentro das regras de hermenêutica que as informam, não há como desconhecer o Direito

Adquirido segundo essa perspectiva. Numa paródia a Justiniano, fora de se dizer: como seria possível prever que uma lei interpretativa viria antiquar a interpretação que à lei se deu?

Transposta essa indagação para a hipótese concreta, é de perguntar: como poderiam os contribuintes prever que uma lei “interpretativa” viria reduzir, com efeitos retroativos, o prazo que a jurisprudência lhes garantia para o exercício de seu direito?

À evidência, uma lei que, quase quatro décadas após entrar em vigor o Código Tributário Nacional, e quase duas décadas depois de o Superior Tribunal de Justiça ter definido a interpretação de seu art. 168, I, pretende lhe dar diversa interpretação, restritiva de direitos dos cidadãos, com efeitos retroativos, é incompatível com o princípio da segurança jurídica, com as garantias do direito adquirido e do ato jurídico perfeito e carente de qualquer razoabilidade.

6 – Em seu bem lançado parecer, a douta Procuradoria Regional da República pugna pela declaração da inconstitucionalidade, também, do art. 3º da LC 118/95. Entendo, porém, que não há fundamento suficiente para invalidá-lo. Se é verdade que o legislador não poderia dispor para o passado, verdade também é que poderia alterar o CTN, como de fato o alterou, para dispor sobre o início da contagem do prazo para o ajuizamento de ação de repetição do indébito. Tratando-se o art. 3º como lei nova, que realmente é, não padecerá ela de qualquer vício. Resta, então, examinar se a essa norma, afastada sua eficácia retroativa, pode ser aplicada a primeira parte do art. 4º, que fixou uma “vacatio legis” de 120 dias para sua vigência. A resposta, a meu ver, é positiva. Aplica-se, no caso, a antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o prazo da lei nova se aplica às prescrições em curso na data em que ela entrou em vigor, com a ressalva de conter a lei nova prazo de vacância, durante o qual possa o titular interromper a prescrição em curso.

Em todos os precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, os fundamentos são invariáveis no sentido de que a lei nova, que reduz prazo prescricional, mas estabelece um prazo de “vacatio legis” razoável, é plenamente compatível com a Lei de Introdução do

Código Civil (art. 6º) e os dispositivos constitucionais que asseguram o respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada. Vale transcrever, por relevante, excerto do voto proferido pelo Ministro Gonçalves de Oliveira, no RE 51.131-SP:

“Efetivamente, ninguém tem direito à intangibilidade do prazo de prescrição em curso. Tal prazo pode variar, em favor do prescribente, ou não.

Eis, a propósito, a pontual lição de Carpenter, grande autoridade na matéria, ao assinalar que o titular de uma prescrição em curso não tem direito adquirido ao prazo marcado na lei antiga:

“Sobre este ponto estão de acordo todos os tratadistas da prescrição: aquele que está prescrevendo, aquele em favor de quem está correndo a prescrição, ainda nenhum direito adquirido tem (...) a não entrega da coisa. Antes de completado, de por inteiro decorrido o prazo da prescrição, o prescribente só terá uma expectativa de direito, não um direito adquirido.

Esse princípio é incontestável, é inconcusso, e a consequência que se deduz é que, estando em curso o prazo de prescrição, e vinda uma lei nova que modifique o prazo, encurtando-o ou prolongando-o, a prescrição se completará, não na conformidade da lei velha, mas sim na conformidade da lei nova (Manual do Cód. Civil, Paulo Lacerda, IV, 595).”

Na “vacatio” mais longa, está “a notificação *ad dormientes*” (RE 42.766, Rel. Min. Antonio Villas Boas) para que os interessados “preparassem e oferecessem as suas impugnações”, porque haveria uma transformação de regime. Salienta a jurisprudência do Pretório Excelso que, se a intenção da nova lei, ao estabelecer prazo de vacância mais longo, não fosse atingir as prescrições em curso, esse prazo “seria uma inutilidade”. O Ministro Nelson Hungria assinalou que a lei nova que reduz prazo de prescrição tem aplicação imediata após a “vacatio” e, quanto a essa, assinalou que “cuidou a lei de pôr de sobreaviso os proprietários negligentes, e se eles, no período da vacatio, não se moveram, de si mesmos devem queixar-se”.

Esse entendimento, uma vez pacificado, resultou na edição da Súmula nº 455 daquele Egrégio Tribunal Superior:

“A LEI 2437, DE 7/3/1955, QUE REDUZ PRAZO PRESCRICIONAL, É APLICÁVEL ÀS PRESCRIÇÕES EM CURSO NA DATA DE SUA VIGÊNCIA (1º/1/1956), SALVO QUANTO AOS PROCESSOS ENTÃO PENDENTES.”

Exame da jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal revela o entendimento daquela Corte de que o conteúdo dessa Súmula está adequado com a atual ordem constitucional.

Portanto, é de concluir que o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, entrou em vigor em 09 de junho de 2005, passando a ser aplicável, desde então, inclusive aos prazos ainda em curso.

7 – Pelo exposto, voto declarando a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005.

É o voto.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

Relator

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.72.05.003494-7/SC

RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Simone Anacleto Lopes

APELADO: LUIZ CARLOS DA CUNHA

ADVOGADO: Flavio Ricardo Felix e outro

REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA OIA VF DE BLUMENAU

VOTO-VISTA

O STF já demonstrava posicionamento no sentido que era plenamente constitucional o art. 106, I, CTN, afim de permitir a possibilidade de “lei interpretativa”. Tendo em vista que a própria jurisprudência do STJ já se posicionara, anteriormente, no mesmo sentido da norma ora impugnada, para, depois, adotar orientação completamente diferente, parece plausível entender que a norma jurídica permitia duas interpretações possíveis, não havendo porque censurar, à primeira vista, tivesse optado o legislador por uma das correntes jurisprudenciais.

O problema, contudo, reside na possibilidade de a aplicação do art. 3º da LC 118/2005 fazer-se sobre fatos pretéritos, em especial processos pendentes de apreciação judicial, com o que também estar-se-ia invadindo a independência do Poder Judiciário. Neste sentido, portanto, o referido dispositivo, inovando no mundo jurídico, somente pode ser aplicado a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da referida lei complementar, ou seja, 9 de junho de 2005.

Uma vez que se trata de norma que reduz prazo de prescrição, a regra de direito intertemporal, segundo pacífica jurisprudência do STJ e do STF, deve ser aplicada neste sentido: o termo inicial do novo prazo será o da data de vigência da lei que o estabelece, exceto se a prescrição ou decadência iniciada na vigência da lei anterior vier a se completar, nos termos da lei antiga, em tempo menor.

Minha posição, desta forma, é a mesma externada pelo Min. Teori Zavaski no julgamento dos Embargos de Divergência no RESP 327.043/DF, ou seja, a expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante no art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, porque a aplicação dar-se-ia inclusive quanto a atos e fatos pretéritos, violando de forma evidente a previsão do art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que resguarda da lei nova as situações de direito adquirido, coisa julgada e ato jurídico perfeito.

Assim sendo, voto no sentido da inconstitucionalidade da expressão supramencionada. Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria

(Ementa publicada no DJU II de 29.11.2006, p. 706).

DESPACHOS

ISS. TAXATIVIDADE DA LISTA DE SERVIÇOS. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

AGRAVO DE INSTRUMENTO 501.730-5
PROCED.: SÃO PAULO
RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO
AGTE.(S): DORIA E ATHERINO – CORRETO-
RA DE MERCADORIAS LTDA E OUTRO (A/S)

ADV.(A/S): RUBENS FERRAZ DE OLIVEIRA LIMA E OUTRO (A/S)

AGDO.(A/S): MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S): CARLOS ROBICHEZ PENNA

DECISÃO: O recurso extraordinário a que se refere o presente agravo de instrumento revela-se processualmente viável, eis que se insurge contra acórdão que decidiu a causa em desconformidade com a orientação jurisprudencial que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria em exame.

Com efeito, a colenda Segunda Turma desta Suprema Corte, ao julgar o RE 361.829/RJ, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, fixou entendimento que torna plenamente acolhível a pretensão de direito material deduzida pela parte ora agravante:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO.

I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87.

IV. - RE conhecido e provido.

Cumpre ressaltar, por necessário, que esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos, monocráticos e colegiados, proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a propósito de questões idênticas ou assemelhadas à que ora se examina nesta sede recursal (RTJ 115/925, Rel. Min. FRANCISCO REZEK – RE 258.455/SP, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 447.682/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, v.g.).

O exame da presente causa evidencia que o acórdão questionado em sede recursal extraordinária diverge da diretiz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na análise da matéria em referência.

Sendo assim, pelas razões expostas, conhecido do presente agravo de instrumento, para, desde logo, conhecer e dar provimento ao re-

curso extraordinário (CPC, art. 544, § 4º), em ordem a julgar procedente a ação ordinária ajuizada pela parte ora agravante, invertidos os ônus da sucumbência.

Publique-se.

Brasília, 14 de agosto de 2006.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJU de 04.09.2006, p. 39).

PIS. LEI Nº 9718/98. VIOLAÇÃO AO ART. 239 DA CF. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM BASE EM OUTRO FUNDAMENTO. POSSIBILIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 487.630-2

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S): INDUSCRED TRADING EXPORTAÇÃO LTDA.

ADV.(A/S): LUÍS EDUARDO SCHOUERI E OUTRO (A/S)

ADV.(A/S): GUILHERME CEZAROTTI

RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão no qual ficou assentada a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em face do disposto no art. 195, I, da Carta Magna, com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 16 de dezembro de 1998.

Alega-se violação ao art. 239 da Carta Magna. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 357.950, Rel. Marco Aurélio, sessão de 09 de novembro de 2005, decidiu em sentido contrário.

Ressalte-se que no julgamento do RE 388.830, 2ª T., por mim relatado, sessão de 14.02.06, consignei em meu voto:

Ocorre, porém, que não se verificou a violação ao art. 239 da Carta Magna, tendo em vista que o STF, em diversas oportunidades, declarou a constitucionalidade de alterações do PIS por legislação infraconstitucional, após a promulgação da Constituição Federal de 1988, v.g., a ADI 1.417, Pleno, Rel. Octávio Gallotti, DJ 23.03.01.

Entretanto, o acórdão recorrido divergiu da orientação firmada no julgamento do RE 357.950, Pleno, sessão de 09 de novembro

de 2005, em que ficou assentada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

Assim, apesar de não se vislumbrar no presente caso a violação ao art. 239 da Constituição, diante dos diversos aspectos envolvidos na questão, é possível que o Tribunal analise a matéria com base em fundamento diverso daquele sustentado.

A proposta aqui desenvolvida parece consultar a tendência de não-estrita subjetivação ou de maior objetivação do recurso extraordinário, que deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva.

Assim, conheço e dou parcial provimento ao recurso (art. 557, § 1º-A, do CPC), para afastar a aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Sem honorários (Súmula nº 512/STF). Publique-se.

Brasília, 1º de agosto de 2006.

Ministro Gilmar Mendes

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJU de 08.09.2006, p. 129).

ITBI. ASPECTO TEMPORAL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DA TRANSMISSÃO DO IMÓVEL. REGISTRO EM CARTÓRIO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 601.156-1

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

AGTE.(S): MUNICÍPIO DE GUARULHOS

ADV.(A/S): NADIA FERRARI SCANAVACCA E OUTRO (A/S)

AGDO.(A/S): PAULISTANA ADMINISTRADORA E INCORPORADORA DE IMÓVEIS LTDA E OUTRO (A/S)

ADV.:(A/S): RAFAEL TABARELLI MARQUES E OUTRO(A/S)

DECISÃO: Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a, contra acórdão do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, assim ementado (fl. 9):

IMPOSTO. Transmissão de Bens Imóveis. Fato gerador. Registro do título de transmissão. A jurisprudência do STJ assentou o entendimento de que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. Somente após o registro, incide a exação. Inteligência do art.

530, do Código Civil de 1916, aplicável ao caso. Segurança concedida.
Recursos improvidos.

Alega o RE violação do art. 156, II, da Constituição Federal.

Decido.

É inviável do RE: se o campo de incidência do ITBI é a transmissão inter vivos de bens imóveis, conforme o art. 156, II, da Constituição, é manifesto que não o ofende a decisão que situa o fato gerador na transcrição do título no registro imobiliário, que é, segundo a lei ordinária, o momento da transferência do domínio.

Nego provimento ao agravo.

Brasília, 28 de agosto de 2006

Ministro Sepúlveda Pertence - Relator

(Decisão monocrática publicada no *DJU* de 11.09.2006, p. 61).

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO
DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
CARÁTER CONFISCATÓRIO.
INCONSTITUCIONALIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 473818

PROCED.: PERNAMBUCO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S): FERNANDA LAPA DE BARROS CORREIA

RECD.(A/S): SOTILTEC - ENGENHARIA DE INSTALAÇÕES LTDA

ADV.(A/S): FÁBIO HENRIQUE DE ARAÚJO URBANO E OUTRO(A/S)

DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª. Região e assim ementado:

"Processual Civil, Tributário e Constitucional. Multa de 300% com base no inciso II do art. 290 e no art. 292 do Decreto 3.048/99. Caráter confiscatório. Possibilidade de redução ou de anulação do auto de infração pelo Poder Judiciário. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Apelação e remessa improvidas." (fl. 161).

O recorrente, com base no art. 102, III, a, alega ter havido violação ao disposto nos arts. 2º e 150, IV, da Constituição Federal. Alega, em síntese, não ser possível a aplicação do princípio constitucional que veda a utiliza-

ção de tributos com caráter confiscatório às multas tributárias.

2. Inconsistente o recurso.

É firme o entendimento desta Corte que o princípio constitucional insculpido no art. 150, IV, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributos com caráter confiscatório, também se aplica às multas impostas em decorrência do descumprimento de obrigações tributárias, conforme se pode ver da seguinte ementa exemplar:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2º E 3º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente" (ADI 551-RJ, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, *DJ* de 14/02/2003. Nesse sentido: RE nº 220.284, Rel. Min. MOREIRA ALVES, *DJ* de 10/08/2000.)

3. Ante o exposto, e adotando os fundamentos desse precedente, nego seguimento ao recurso (art. 21, § 1º, do RISTF, art. 38 da Lei nº 8.038, de 28.05.90, e art. 557 do CPC).

Publique-se. Int.

Brasília, 18 de agosto de 2006.

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Decisão monocrática publicada no *DJU* de 20.09.2006, p. 56).

COFINS. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS.

**LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. LEI
MATERIALMENTE ORDINÁRIA. LEI Nº
9430/96.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 488635

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

RECTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - CLAUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINIDADE

RECD.(A/S): AUDIPROL CONTÁBIL E TRIBUTÁRIO LTDA

ADV(A/S): VALDIR V G MEINER E OUTRO(A/S)
DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Superior Tribunal de Justiça que decidiu ser ilegítima a revogação instituída pela Lei nº 9.430/96 da isenção conferida pela LC nº 70/91 às sociedades prestadoras de serviço.

A recorrente alega violação ao disposto nos arts. 97, 102, III, 105, III, 146, 150, § 6º, e 195, I e § 4º, da Constituição Federal.

2. Consistente o recurso.

O acórdão impugnado decidiu a causa em desconformidade com a jurisprudência asentada da Corte, que, em casos similares, já decidiu que, prevista a base de cálculo da COFINS no art. 195, I, da Constituição da República, a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária, de modo que podia ser alterada pela Lei nº 9.430/96. É, ao propósito, bem elucidativo o seguinte passo do voto do Relator, Min. MOREIRA ALVES, no julgamento da ADC nº 1-1/DF: (...)

Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do art. 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social.

Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei ordinária. A circunstância de ter sido por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º. Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei ordinária. A circunstância de ter sido por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do art. 195 da Constituição, enquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são objeto dessa ação –, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se firmou no

sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.”

3. Ante o exposto, com amparo no art. 21, § 1º, do RISTF, art. 38 da Lei nº 8.038, de 28.05.90, e art. 557 do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário, julgando improcedente a ação, invertidos os ônus da sucumbência.

Publique-se. Int.

Brasília, 11 de setembro de 2006.

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJU de 20.09.2006, p. 60).

ISS. JUNTADA DOS COMPROVANTES DE PAGAMENTO. REQUISITO ESSENCIAL. COMPROVAÇÃO DE INTERESSE.

RECURSO ESPECIAL Nº 628.463 - RJ (2004/0017521-9)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO
 RECORRENTE: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

PROCURADOR: FREDERICK B BURROWES E OUTROS

RECORRIDO: ALLEVATO E ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C

ADVOGADO: CRISTIANE RIBEIRO ALLEVATO SERRUYA E OUTROS

Decisão

Vistos, etc.

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas “a” e “c”, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça daquele Estado, que restou assim ementado, *in verbis*:

“*Tributário. Recolhimento de ISS. Prova do efetivo recolhimento do tributo. Questão a ser dirimida em fase de liquidação. Presunção de ausência de repasse do tributo aos clientes do Recorrido pela natureza dos serviços prestados. No mérito há pronunciamento do E. Supremo Tribunal Federal admitindo como recepcionado pela atual Constituição Federal*

o Decreto-Lei 406/98. Excesso na cobrança do tributo. Devolução que se impõe sem observância à Lei 1513/89. Redução da verba honorária para 5% (cinco por cento) da condenação, porque vendida a Fazenda Pública. Provento parcial da apelação" (fl. 213). Sustenta o recorrente que o aresto vergastado ofendeu o art. 283 do Código de Processo Civil, pois não houve a necessária comprovação de pagamento do ISS, requisito indispensável à propositura da ação.

Alega contrariedade ao art. 166 do Código Tributário Nacional, asseverando que o recorrido não comprovou que não repassou o encargo tributário ou que foi autorizado a demandar pelo contribuinte de fato.

Relatados. Decido.

O pleito do recorrente merece parcial provimento.

Pretende a parte autora a devolução do valor pago a maior, a título de ISS, com base no art. 9º, §§ 1º e 3º, da Lei nº 406/68. Todavia, não instruiu a petição inicial com comprovantes de recolhimento da exação discutida, o que impede o exame da existência da relação jurídica pretendida. Nem se diga que a importância a ser eventualmente restituída será definida em liquidação de sentença, pois, na hipótese, o que se verifica é que não restou satisfeito pressuposto à elucidação do suporte jurídico em causa, e não sua envergadura. É dizer, não se está discutindo o montante do valor a ser devolvido, o que, por certo, pode ser diferido ao procedimento de liquidação, mas o próprio requisito para análise da pretensão da parte. Se houve pagamento a maior, é necessária a comprovação do pagamento.

Nesse sentido são os pronunciamentos desta Corte:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDEBITO. COMPROVANTES DE PAGAMENTO INDEVIDO. JUNTADA. NECESSIDADE. DOCUMENTOS ESSENCIAIS À PROPOSITURA DA AÇÃO. AUSÊNCIA.

I - Esta Corte Superior tem posicionamento assente no sentido de que é essencial a comprovação do recolhimento, bem como do valor recolhido indevidamente, para o ajuizamento da ação repetitória de indébito.

II - A questão acerca da inexistência dos documentos necessários à propositura da

ação vem sendo discutida desde a sentença, havendo manifestação expressa do Tribunal de origem sobre o mesmo tema, de modo que inexiste empecilho a que esta Corte Superior o examine.

III - Agravo regimental a que se nega provimento" (AgRg no REsp nº 402146/SC, de minha relatoria, DJ de 28.06.2004, p. 188).

"PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDEBITO. FUNDO NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. JUNTADA DE DOCUMENTOS ESSENCIAIS À PROPOSITURA DA AÇÃO APÓS A RÉPLICA. AFRONTA AO ART. 283 DO CPC.

I - Segundo a lei (art. 283 do CPC), "com a Inicial, a parte juntará os documentos indispensáveis à propositura da ação".

II - Na repetição de indébito, a indispensabilidade da documentação é manifesta para se saber "se houve pagamento (de tributo) indevido e quanto se pagou. Sem essa comprovação, a ação é inviável. E sendo o documento indispensável à propositura da demanda, curial é que se não pode postergar a sua juntada, na fase de liquidação.

III - Sendo o pedido da inicial certo, em quantia determinada, era defeso, ao juiz, mandar que se fizesse liquidação. Do mesmo modo, se a parte, na inicial, porfiar que a indenização (ou o quantum) seja fixado na liquidação, não pode o juiz condenar o réu em quantia fixa, sob pena de julgar além do pedido.

IV - In casu, a parte estabeleceu, na inicial, a quantia certa que havia despendido, ilegalmente, para a Fazenda. Não havia como o juiz, ao invés de deferir o pedido, protelar a fixação do valor da condenação para a fase subsequente - da liquidação. Não havia o que liquidar. A determinação do juiz constituiu o bis in idem, quando se sabe que, "é defeso ao juiz proferir sentença a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

V - Recurso provido. Decisão unânime" (REsp nº 87227/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, DJ de 20.09.1999, p. 37).

PROCESSUAL CIVIL. PETIÇÃO INICIAL. PEDIDO DE SENTENÇA CONSTITUTIVA E MANDAMENTAL.

1. Se a parte formula, inicialmente, pedido para que lhe seja entregue sentença com força constitutiva ou mandamental, com efeitos

tributários (desoneração de recolher tributos, compensação e repetição de indébito), está obrigada a juntar a documentação comprobatória de suas alegações, isto é, dos valores dos tributos recolhidos.

2. (omissis)

3. *Recurso conhecido, porém, improvido* (REsp nº 397364/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 05.08.2002, p. 209).

"PROCESSUAL CIVIL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INOCORRÊNCIA. RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

1. A fundamentação do acórdão, embora sucinta, clara e precisa, não implica sua nulidade. Preliminar rejeitada.

2. A teor do art. 283/CPC, a inicial deve ser acompanhada dos documentos indispensáveis ao ajuizamento da ação.

3. É imprescindível a comprovação do pagamento do tributo indevido ou a maior, para haver a sua restituição.

4. *Recurso especial improvido* (REsp nº 119475/PR, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 04.09.2000, p. 135).

No que se refere à legitimidade para a repetição do alegado indébito tributário, todavia, a condição do recorrido alinha-se ao entendimento desta Corte, pois a base de cálculo do ISS não tem natureza invariável, podendo ser direto ou indireto. Na hipótese dos autos, não há repercussão autônoma sobre cada serviço prestado, para que se possa exigir, com base no art. 166 do Código de Processo Civil, a comprovação da inexistência de repasse do imposto devido em cada operação ou a autorização para a demanda do tomador do serviço.

Nesse sentido, são os pronunciamentos desta Corte:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. OFENSA AOS ARTS. 458 E 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. RECOLHIMENTO DO ISS. DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS (ADVOGADOS). ACÓRDÃO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL E PROBATÓRIO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 05 E 07/STJ. ART. 166, DO CTN. INAPLICABILIDADE. HO-

NORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20 DO CPC. SÚMULA 07/STJ.

1. (omissis)

2. É assente nesta Corte que a sociedade civil somente faz jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º, do DL 406/68 desde que preste serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial (AG 458.005-PR, DJ de 04.08.2003, Rel. Min. Teori Zavascki; RESP 456.658-ES, DJ de 19.12.2003, Rel. Min. Franciulli Netto; RESP 334.554-ES, DJ de 11.03.2002, Rel. Min. Garcia Vieira).

3. Concluindo o acórdão, com base no contrato social da empresa e de outras provas produzidas nos autos que a mesma possa fazer jus ao tratamento favorecido concedido às sociedades profissionais, sem caráter empresarial, pelo referido dispositivo legal, no que se refere à tributação do ISS, implica no indispensável reexame de matéria fático-probatória, interdita-se essa análise em Recurso Especial ante o disposto na Súmulas 05 e 07, do STJ.

4. *"Ante a falta de vinculação entre o tributo devido e os serviços prestados, descabido falar-se em prova da não-transferência do encargo financeiro pelas sociedades de advogados, inaplicável a regra encartada no art. 166 do CTN."* (REsp 727.810/MS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 19.09.2005)

5. (omissis)

6. *Agravo Regimental desprovido* (AgRg no Ag nº 682329/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ de 03.04.2006, p. 241).

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTS. 458 E 535 DO CPC. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. ISS. SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI Nº 406/68. SÚMULA Nº 663/STF. REPERCUSSÃO ECONÔMICA. NÃO-TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS OU AUTORIZAÇÃO DO CONTRIBUINTE DE FATO. ART. 166 DO CTN. PROVA DESNECESSIDADE.

1. (omissis)

2. A classificação dos tributos em diretos e indiretos obedece ao critério econômico da repercussão.

3. Não há, entretanto, rigidez nesse critério classificatório. Alguns tributos, a depender da situação de mercado, ora se apresentam como indiretos, permitindo a transferência do encargo financeiro, ora se colocam na condição de tributos diretos, assumindo o próprio

contribuinte de direito o ônus da imposição fiscal.

4. *Dai que o art. 166 do CTN tenha exigido daqueles que se propõem a ajuizar ações de repetição de indébito que façam prova da não repercussão financeira ou que, pelo menos, estejam autorizados a pleitear a restituição por quem tenha suportado o ônus fiscal.*

5. *As sociedades de advogados, qualquer que seja o conteúdo de seus contratos sociais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68 e não recolhem o ISS sobre o faturamento, mas em função de valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais integrantes da sociedade.*

6. *Inexiste vinculação entre os serviços prestados e a base de cálculo do imposto municipal, sendo impróprio cogitar-se de transferência do ônus tributário e, conseqüentemente, da aplicação do art. 166 do CTN.*

7. *Recurso especial improvido.*" (REsp 724684/ RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, 01.07.2005, p. 493).

Tais as razões expendidas, com esteio no art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao presente Recurso Especial, determinando o retorno dos autos ao juízo de primeiro grau para que se abra oportunidade à emenda da inicial. Publique-se.

Brasília (DF), 28 de setembro de 2006.

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJU de 06.10.2006, p. 374).

DEPÓSITO RECURSAL. MATÉRIA EM JULGAMENTO NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SOBRESTAMENTO DO PROCESSO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 495495

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. CÂRMEN LÚCIA

RECTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.(A/S): PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
RECDO.(A/S): ALSTYNE RESINAS TERMOPLÁSTICAS LTDA

ADV.(A/S): CELSO RICARDO M. ANDRADE E OUTRO(A/S)

DECISÃO:

ADMINISTRATIVO. RECURSO. DEPÓSITO PRÉVIO. CONSTITUCIONALIDADE. RE 389.383 PENDENTE DE JULGAMENTO. MATÉRIA IDÊNTICA. PROCESSO SOBRESTADO.

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região que julgou inconstitucional a exigência de depósito prévio para a interposição de recurso administrativo.

2. O Recorrente sustenta que o acórdão recorrido está em desconformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal firmada no julgamento das ADI 1.922 e ADI 1.976, relator o Ministro Moreira Alves, DJ 24.11.2000, ocasião em que foi afastada a inconstitucionalidade apontada.

3. A constitucionalidade da exigência do depósito prévio de percentual do valor do tributo cobrado como requisito obrigatório para a interposição de recurso administrativo voluntário está sendo julgada pelo Plenário deste Supremo Tribunal no RE 389.383 interposto pelo INSS. Na sessão de 20.4.2006, após o voto do relator, Ministro Marco Aurélio, que negava provimento ao recurso, dos votos que o acompanharam proferidos pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Joaquim Barbosa, Eros Grau e Carlos Britto e do voto do Ministro Sepúlveda Pertence, que dava provimento ao recurso, este julgamento foi suspenso pelo pedido de vista do Ministro Cezar Peluso.

4. Assim, determino o sobrestamento deste feito até o julgamento daquele recurso extraordinário.

Publique-se.

Brasília, 27 de setembro de 2006.

Ministra CÂRMEN LÚCIA

Relatora

(Decisão monocrática publicada no DJU de 13.10.2006, p. 134).

IPI. IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INEXIGIBILIDADE DO IMPOSTO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 610461

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

AGTE.(S): HENRIQUE BRENNER

ADV.(A/S): JOÃO PAULO MIRANDA E

OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - VALDIR SERAFIM

DECISÃO: 1. Trata-se agravo de instrumento contra decisão que indeferiu o processamento de recurso extraordinário contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região e assim ementado:

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. PESSOA FÍSICA. USO PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE DISTINÇÃO LEGAL. INCIDÊNCIA. PREÇO CIF. INEXISTÊNCIA AO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE.

I. A Constituição Federal não define o IPI como imposto incidente sobre a fabricação, mas sobre produtos industrializados.

II. O fato gerador do IPI sobre mercadorias importadas é o desembaraço aduaneiro de produtos industrializados de origem estrangeira. Ocorrida a hipótese de incidência é devido o tributo.

III. Inexiste distinção legal quanto à destinação da mercadoria importada ou da qualidade do importador para fins de incidência do IPI.

IV. A exigibilidade do IPI quando da internação de produtos estrangeiros tem a função de proteger o produto nacional.

V. Não há qualquer ofensa ao princípio da seletividade, previsto no inciso I, do § 3º, do art. 153, da CF, o fato de estar incluído na base de cálculo do IPI, exigido no desembaraço de mercadoria importada, os custos, os gastos de transporte, o frete internacional e o seguro internacional, ou seja, o preço CIF, uma vez que o referido princípio estabelece a diferenciação de alíquotas para cada tipo de produto sujeito à sua incidência." (fl. 81)

Sustenta o recorrente, com base no art. 102, III, a, ter havido violação aos artigos 150, I e 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente o recurso.

O acórdão impugnado decidiu em desconformidade com a jurisprudência assentada da Corte sobre o tema, como se pode ver à seguinte ementa exemplar: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. - Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário,

destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Mauricio Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, "DJ" de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, "DJ" de 09.11.2001. II. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.

(RE nº 255.682-Agr., Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 10/02/2006)

3. Do exposto, valendo-me do art. 544, §§ 3º e 4º, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 9.756/98 e pela Lei nº 8.950/94, acolho o agravo e desde logo conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento, para, concedendo a ordem, declarar a não incidência do IPI sobre a importação de veículo, por pessoa física, destinado a uso próprio. Custas *ex lege*.

Publique-se. Int.

Brasília, 05 de outubro de 2006.

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJU de 24.10.2006, p. 79).

COFINS. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. REVOGAÇÃO. LEI Nº 9.430/96. HIERARQUIA. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 97 DA CF.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 591931

PROCED.: PARANÁ

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

AGTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - CLAUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINDADE

AGDO.(A/S): CLÍNICA MÉDICA DRA MARINA BONILHA LTDA

ADV.(A/S): LUIZ ALBERTO GIOMBELLI SIMONI E OUTRO(A/S)

DECISÃO: A controvérsia suscitada em sede recursal extraordinária consiste em saber, considerado o postulado da reserva constitucional de lei complementar, se o art. 56 da Lei nº 9.430/96 subsiste, juridicamente, em face do art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91.

Como se sabe, a LC nº 70/91, ao instituir a Contribuição para o Financiamento da Segur-

ridade Social (COFINS), isentou, de referida exação tributária, “as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987 (...)” (art. 6º, II), vale dizer, concedeu o benefício da exclusão do crédito tributário, sob a modalidade da isenção, às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

A Lei nº 9.430/96, por sua vez, ao dispor sobre a legislação tributária federal, inclusive as contribuições para a seguridade social, estabeleceu, em seu art. 56, que “As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991” (grifei).

Mostra-se importante registrar que esta Corte já assinalou, a propósito das contribuições a que se refere o art. 195 da Constituição (RTJ 143/313-314 - RTJ 143/684), que a lei ordinária revela-se tipo normativo juridicamente adequado à veiculação dessa modalidade de tributo, o que permite reconhecer que a regulação de tais espécies tributárias – notadamente dos elementos estruturais que lhes compõem a hipótese de incidência – não se acha incluída no domínio normativo da lei complementar.

Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento concernente à própria COFINS, deixou assentado – como tive o ensejo de destacar em diversas decisões proferidas nesta Corte (RE 480.156/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 481.779/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.) – que a Lei Complementar nº 70/91, a despeito de seu caráter formalmente complementar, veiculou matéria não submetida à reserva constitucional de lei complementar, a permitir, por isso mesmo, que eventuais alterações no texto desse diploma legislativo pudessem ser introduzidas mediante simples lei ordinária (RTJ 156/721-722).

Ao assim decidir, esta Corte, examinando a delicada questão concernente às relações entre a lei complementar e a lei ordinária, teve presente o magistério da doutrina (GERALDO ATALIBA, “Lei Complementar na Constituição”, p. 58, 1971, RT; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, “Lei Complementar Tributária”,

p. 27, 1975, RT/EDUC; HUMBERTO ÁVILA, “Sistema Constitucional Tributário”, p. 134, 2ª ed., 2006, Saraiva; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, “Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário”, p. 79, item n. 3.4, 9ª ed., 2005, Forense, v.g.), segundo o qual as normas formalmente inscritas em lei complementar – mas que dispuserem, no entanto, sobre temas estranhos ao âmbito de incidência material dessa espécie normativa (CF, art. 69) – qualificam-se como regras legais meramente ordinárias, subsumindo-se, em consequência, ao regime constitucional das leis ordinárias (RTJ 113/392, v.g.). Cumpre assinalar, por relevante, que esse entendimento reconhece inexistir qualquer vínculo hierárquico-normativo entre a lei complementar e a lei ordinária (MICHEL TEIMER, “Elementos de Direito Constitucional”, p. 146/148, item n. 4, 20ª ed., 2005, Malheiros; LUIZ ALBERTO DAVID ARAUJO/VIDAL SERRANO NUNES JÚNIOR, “Curso de Direito Constitucional”, p. 355/356, item n. 5.2, 9ª ed., 2005, Saraiva; GUILHERME PEÑA DE MORAES, “Direito Constitucional – Teoria da Constituição”, p. 195, item n. 3.2, nota de rodapé n. 33, 2003, Lumen Juris, v.g.), valendo referir, no ponto, a autorizada observação de AIRES F. BARRETO (“ISS na Constituição e na Lei”, p. 105, item n. 6.1, 2005, Dialética): “A lei complementar não é uma lei hierarquicamente superior à lei ordinária. Como ensina Souto Borges, lei complementar e lei ordinária têm campos de atuação absolutamente diversos; a matéria (o conteúdo) é diferente. Os campos de atuação de uma e outra são absolutamente diversos, mas isso não quer dizer que a lei complementar seja hierarquicamente superior à lei ordinária.” (grifei)

Impende relembrar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, mediante decisões colegiadas emanadas de sua colenda Primeira Turma, não só tem reafirmado essa diretriz (que afasta a alegação de superioridade da lei complementar em face da lei ordinária), como igualmente tem reconhecido, nos recursos que versam a mesma controvérsia a que se refere o presente agravo de instrumento, que se impõe, ao E. Superior Tribunal de Justiça, resolver, “*incidenter tantum*”, a questão prejudicial de constitucionalidade suscitada em tais processos, cabendo-lhe observar, para esse efeito, o postulado constitucional

da reserva de plenário (CF, art. 97):

"Contribuição social (CF, art. 195, I): legitimidade da revogação pela Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pela Lei Complementar 70/91, dado que essa lei, formalmente complementar, é, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, materialmente ordinária; ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal. Precedente: ADC 1, Moreira Alves, RTJ 156/721."

(RE 451.988-AgR/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - grifei)

"RECURSO. Extraordinário. Admissibilidade. Revogação da isenção da COFINS prevista na Lei Complementar nº 70/91 pela Lei nº 9.430/96. Inconstitucionalidade frente ao art. 195, I, da Constituição Federal. Questão incidental. Necessidade de solução 'incidenter tantum' pelo Superior Tribunal de Justiça. Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões novas, decisão que fundada em jurisprudência assente na Corte."

(AI 509.539-AgR/BA, Rel. Min. CEZAR PELUSO)

Cumpra ressaltar, por necessário, que esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos, proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a propósito de questão rigorosamente idêntica à suscitada no apelo extremo em questão (AI 557.325-AgR/MG, Rel. Min. CEZAR PELUSO - AI 580.000/RS, Rel. Min. CEZAR PELUSO - AI 587.880-AgR/PR, Rel. Min. CEZAR PELUSO - RE 419.629/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - RE 453.556/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - RE 488.033/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Cabe-me registrar, em face dos precedentes que venho de referir, que assiste razão à União Federal, pois o E. Superior Tribunal de Justiça, em acórdão emanado de órgão meramente fracionário, ao decidir que o art. 56 da Lei (ordinária) nº 9.430/96 não poderia derogar isenção tributária concedida por lei complementar (a LC nº 70/91, no caso), culminou por afastar - com apoio no prin-

cípio da hierarquia das leis (na verdade, com fundamento na reserva constitucional de lei complementar) - a incidência, na espécie, de mencionada norma legal (Lei nº 9.430/96, art. 56), em julgamento que deixou de observar o postulado da reserva de plenário, inscrito no art. 97 da Constituição da República.

É importante acentuar, neste ponto, tendo em vista o próprio conteúdo do v. acórdão impugnado em sede recursal extraordinária, emanado de colenda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça (órgão fracionário, portanto), que o Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência (RE 432.597-AgR/SP e AI 473.019-AgR/SP, ambos relatados pelo Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE), considera "declaratório de inconstitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide, para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição" (RTJ 169/756-757, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - grifei).

Vê-se, desse modo, que o julgamento em questão - como ressaltado pela União Federal - realizou-se sem a necessária observância da exigência contida no art. 97 da Lei Fundamental.

Como se sabe, a inconstitucionalidade de qualquer ato estatal só pode ser declarada pelo voto da maioria absoluta da totalidade dos membros do Tribunal ou, onde houver, dos integrantes do respectivo órgão especial, sob pena de absoluta nulidade da decisão emanada do órgão fracionário (Turma, Câmara ou Seção).

É preciso ter presente, neste ponto, que o respeito ao postulado da reserva de plenário - consagrado pelo art. 97 da Constituição (e introduzido, em nosso sistema de direito constitucional positivo, pela Carta Federal de 1934) - atua como verdadeira condição de eficácia jurídica da própria declaração jurisdicional de inconstitucionalidade dos atos do Poder Público, consoante adverte o magistério da doutrina (LÚCIO BITTENCOURT, "O Controle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis", p. 43/46, 2ª ed., 1968, Forense; MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, "Comentários à Constituição Brasileira de 1988", vol. 2/209, 1992, Saraiva; ALEXANDRE DE MORAES, "Constituição do Brasil Interpretada", p. 1424/1440, 6ª ed., 2006, Atlas; JOSÉ AFONSO DA SILVA,

"Curso de Direito Constitucional Positivo", p. 50/52, item n. 14, 27ª ed., 2006, Malheiros; UADI LAMMÊGO BULOS, "Constituição Federal Anotada", p. 939/943, 5ª ed., 2003, Saraiva; LUIS ROBERTO BARROSO, "O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro", p. 77/81, itens ns. 3.2 e 3.3, 2004, Saraiva; ZENO VELOSO, "Controle Jurisdicional de Constitucionalidade", p. 50/51, item n. 41, 1999, Cejup; OSWALDO LUIZ PALU, "Controle de Constitucionalidade", p. 122/123 e 276/277, itens ns. 6.7.3 e 9.14.4, 2ª ed., 2001, RT, v.g.).

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por sua vez, tem reiteradamente proclamado que a desconsideração do princípio em causa gera, como inevitável efeito consequencial, a nulidade absoluta da decisão judicial colegiada, que, emanando de órgão meramente fracionário, haja declarado a inconstitucionalidade de determinado ato estatal (RTJ 58/499 - RTJ 71/233 - RTJ 110/226 - RTJ 117/265 - RTJ 135/297).

As razões subjacentes à formulação do postulado constitucional do "full bench", excelentemente identificadas por MARCELO CAETANO ("Direito Constitucional", vol. II/417, item n. 140, 1978, Forense), justificam a advertência dos Tribunais, cujos pronunciamentos - enfatizando os propósitos teleológicos visados pelo legislador constituinte - acentuam que "A inconstitucionalidade de lei ou ato do poder público só pode ser decretada pelo voto da maioria absoluta dos membros do Tribunal, em sessão plena" (RF 193/131 - RTJ 95/859 - RTJ 96/1188 - RT 508/217).

Não se pode perder de perspectiva, por isso mesmo, o magistério jurisprudencial desta Suprema Corte, cujas decisões assinalam a alta significação político-jurídica de que se reveste, em nosso ordenamento positivo, a exigência constitucional da reserva de plenário:

"Nenhum órgão fracionário de qualquer Tribunal dispõe de competência, no sistema jurídico brasileiro, para declarar a inconstitucionalidade de leis ou atos emanados do Poder Público. Essa magna prerrogativa jurisdicional foi atribuída, em grau de absoluta exclusividade, ao Plenário dos Tribunais ou, onde houver, ao respectivo Órgão Especial. Essa extraordinária competência dos Tribunais é regida pelo princípio da reserva de plenário inscrito no art. 97 da Constituição

da República. Suscitada a questão prejudicial de constitucionalidade perante órgão fracionário de Tribunal (Câmaras, Grupos, Turmas ou Seções), a este competirá, em acolhendo a alegação, submeter a controvérsia jurídica ao Tribunal Pleno."

(RTJ 150/223-224, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

Impunha-se, portanto, ao E. Superior Tribunal de Justiça, considerados os precedentes mencionados (AI 587.880-AgR/PR, Rel. Min. CEZAR PELUSO, v.g.), dirimir, "*incidenter tantum*", a controvérsia constitucional suscitada em sede de recurso especial, em ordem a reconhecer, ou não, a validade da revogação, mediante simples lei ordinária, do benefício isencional em questão.

É importante enfatizar, neste ponto, na linha do magistério jurisprudencial firmado por esta Suprema Corte, que o E. Superior Tribunal de Justiça, à semelhança dos demais Tribunais e juizes, dispõe de competência para exercer o controle incidental, pela via difusa, da constitucionalidade dos atos estatais em geral (RTJ 158/976, v.g.), ainda que a questão prejudicial de constitucionalidade venha a ser instaurada, como é processualmente lícito, em sede de recurso especial.

Sendo assim, tendo em consideração os precedentes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, conheço do presente agravo, para, desde logo, conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário (CPC, art. 544, § 4º), em ordem a desconstituir o v. acórdão impugnado, determinando que outro seja proferido, pelo E. Superior Tribunal de Justiça, observado o disposto no art. 97 da Constituição da República.

Publique-se.

Brasília, 05 de outubro de 2006 (18º aniversário da promulgação da Constituição republicana de 1988).

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Decisão monocrática publicada no DJU de 26.10.2006, p. 57/58).

TAXA DE OCUPAÇÃO DE TERRENO DA MARINHA. DÍVIDA DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIO. ILEGALIDADE.

PROC.: 2006.03.00.093898-1 AG 280157

ORIG.: 200361820511161 12F Vr SÃO PAULO/SP

AGRE.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

AGRDO.: CASSINO SÃO VICENTE ILHA PORCHAT S/A

PARTE R.: ANTONIO AFONSO ALIPERTI FERRAZ DE ANDRADE

ADV.: IVANA LUCY ALCARAZ CINTRA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 12ª VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

RELATOR: DES. FED. ANDRE NABARRETE/ QUINTA TURMA

Agravo de instrumento contra decisão que, em execução da Lei nº 6.830/80, indeferiu a inclusão dos sócios da executada no pólo passivo.

Sustenta a agravante que o não pagamento da taxa de ocupação constitui infração à lei e a que responsabilidade dos dirigentes pelas dívidas da empresa está prevista no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional, que é agravado pela forte presunção de dissolução irregular da pessoa jurídica, que não encontrada pelo oficial da justiça.

Recentemente, a Lei nº 11.187/05, de 18 de outubro de 2005, que passou a vigorar em 19/01/2006, determina que os agravos somente serão julgados no momento da apelação, salvo em casos de risco de lesão grave ou 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. No caso concreto, há iminência de dano de difícil reparação que justificasse a apreciação do recurso, porquanto o crédito de interesse público tende a permanecer inadimplido em face de possível esvaziamento patrimonial dos devedores.

Por outro lado, não está configurada a relevância de sua fundamentação, porque se trata de dívida ativa não tributária, pois é cobrada a taxa de ocupação de terreno de marinha, o que impede a aplicação do Código Tributário Nacional e torna impertinente a jurisprudência citada. Na verdade, seu pagamento é retribuição pela utilização de bem público dominical e decorre de lei, apesar de seu nomen juris ser "taxa".

Ressalte-se que o débito refere-se à taxa de ocupação não recolhida no período de 1988 a 2002, conforme consta da certidão de dívida

ativa e seu anexo de fls. 18/28, a qual foi constituída conforme o art. 127 do Decreto-Lei nº 9.760/46, art. 1º do Decreto-Lei nº 2.398/87 e art. 1º do Decreto-Lei nº 1.561/77, que, respectivamente, dispõem:

"Art. 127. Os atuais ocupantes de terreno da União, sem título outorgado por esta, ficam obrigados ao pagamento anual da taxa de ocupação.

§ 1º - a taxa corresponderá a 1% (um por cento) sobre o valor do domínio pleno do terreno.

§ 2º - a importância da taxa será periodicamente atualizada pelo S.P.U."

"Art. 1º A taxa de ocupação de terrenos da União, calculada sobre o valor do domínio pleno do terreno, anualmente atualizado pelo Serviço do Patrimônio da União (SPU), será, a partir do exercício de 1988, de:

I - 2% (dois por cento) para as ocupações já inscritas e para aquelas cuja inscrição seja requerida, ao SPU, até 31 de março de 1988; e II - 5% (cinco por cento) para as ocupações cuja inscrição seja requerida ou promovida ex officio, a partir de 1º de abril de 1988."

"Art. 1º - É vedada a ocupação gratuita de terrenos da União, salvo quando autorizada em lei".

Assim, para se aferir a responsabilidade, devem ser observadas a natureza da pessoa executada e a época em que ocorreu a omissão no recolhimento de taxa de ocupação. *In casu*, trata-se de sociedade anônima e a omissão ocorreu no período de 1988 a 2002 (fls. 18/28), durante o qual vigia a Lei nº 6.404/76, cujo art. 158 dispõe:

"Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto. (...)". Verifica-se que, para sua responsabilização, deve ser provada a infração à lei ou ao estatuto social ou, ainda, o excesso de mandato. Apesar de não haver prova relativa à ocorrência das duas últimas hipóteses, está configurada a infração à lei, pois o não recolhimento da taxa de ocupação viola o art. 1º do Decreto-Lei nº 1561/77.

No entanto, *in casu*, embora não tenha sido

encontrada em sua sede (fl.38), a pessoa jurídica foi citada na pessoa de seu presidente e há notícia de que possui bens imóveis em Santos e São Vicente/SP, conforme afirmado e demonstrado por seu representante legal (fls. 54 e 58/59), os quais não constam terem sido objeto de diligência por parte da exequente. Assim não há fundamento para redirecionamento de cobrança para os dirigentes responsáveis pela constituição do débito.

Ante o exposto, indefiro o efeito suspensivo. Comunique-se o juiz da causa.

Publique-se.

São Paulo, 13 de outubro de 2006.

André Nabarrete

Desembargador Federal relator

(Despacho publicado no *DJU* II de 06.11.2006, p. 301).

PARCELAMENTO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 303/06. CONDIÇÃO DO PARCELAMENTO. ADESÃO. FACULDADE.

PROC.: 2006.03.00.095385-4 AG 280605

ORIG.: 200661000186299 26 Vr SÃO PAULO/SP

AGRTE: SINDICATO DOS TRABALHADORES NO COM. E SERVIÇOS EM GERAL DE HOSPEDAGEM, GASTRONOMIA, ALIMENTAÇÃO PREPARADA E BEBIDA A VAREJO DE SÃO PAULO

ADV.: MAURICIO CESAR PUSCHEL

AGRDO.: Instituto Nacional do Seguro social - INSS

ADV.: HERMES ARRAIS ALENCAR

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 26ª VARA SÃO PAULO - Sec. Jud. SP

RELATOR: DES. FED. VESNA KOLMAR/PRI-MEIRA TURMA

Vistos em decisão.

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal, interposto pelo Sindicato dos Trabalhadores no Comércio e Serviços em Geral de Hospedagem, Gastronomia, Alimentação Preparada e Bebida a Varejo de São Paulo e Região, por meio do qual pleiteia a reforma da decisão proferida nos autos do processo de Mandado de Segurança autuado sob o nº 2006.61.00.018629-9, em trâmite perante a 26ª Vara Federal da Seção Judiciária de São Paulo, que indeferiu o pedido de liminar (fls.186/189).

Alega que impetrou o mandamus objetivando assegurar o direito de aderir ao parcelamento dos débitos com vencimento do 1º de março de 2003 a 31 de dezembro de 2005, nos termos do art. 8º da Medida Provisória nº 303/06, sem a exigência imposta pelo art. 46 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 13/2006, consistente na desistência dos processos judiciais e administrativos em andamento, os quais suspenderam a exigibilidade do crédito tributário a ser parcelado, na medida em que a Medida Provisória não fez qualquer menção a esta exigência.

Sustenta que a regulamentação da matéria pela Instrução Normativa fere o princípio da legalidade, consoante art. 5º, inciso II, da Constituição Federal e o disposto no art. 155-A do Código Tributário Nacional, segundo o qual "o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecida em lei específica". O Princípio da Ampla Defesa, na esfera judicial ou administrativa, ambos previstos no art. 5º, incisos XXXV e LV, da Constituição Federal.

É o relatório.

Decido.

A Lei nº 11.187, 19 de outubro de 2005, introduziu nova sistemática para interposição do recurso de agravo, e consagrou em definitivo a excepcionalidade da utilização do agravo de instrumento.

Assim, no novo regime, o relator deverá obrigatoriamente converter o agravo de instrumento em retido, salvo os casos expressamente previstos no art. 522 do Código de Processo Civil.

Aludido dispositivo prevê que será admitida a interposição de agravo pela via de instrumento somente nos casos suscetíveis de causar lesão grave ou de difícil reparação, bem como nos de inadmissibilidade da apelação e nos relativos aos efeitos em que esta é recebida. O caso em apreço se enquadra nas hipóteses elencadas, razão pela qual conheço do recurso.

Passo à análise do pedido de efeito suspensivo.

Nos termos da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS III - destina-se a promover a regularização dos créditos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do Seguro Social.

A adesão ao Parcelamento não é imposta pelo Fisco, mas sim uma faculdade dada à pessoa jurídica que, ao optar pelo Programa, está sujeita às regras e condições especiais, acarretando-lhe alguns benefícios, mas também alguns ônus.

Assim, com objetivo de facilitar a aplicação e execução do ato normativo, o Sr. Secretário da Receita Previdenciária, com autorização conferida pela Lei n° 11.098/2005, editou a Instrução Normativa n° 13, de 21 de julho de 2006, fixando os procedimentos a serem observados e aplicados na formalização dos parcelamentos previstos nos artigos 1°, 8° e 9° da citada Medida Provisória.

Porém, o Capítulo II da Instrução Normativa, que regula especificamente do parcelamento previsto no art. 8° da Medida Provisória (para os débitos devidos ao INSS com vencimento entre 1° de março de 2003 e 31 de dezembro de 2005), não tratou da necessidade de o requerente requerer a desistência das ações em curso para formalização do parcelamento, tendo, todavia, previsto a questão no art. 46, inserido no Capítulo V, intitulado das disposições Gerais.

Em que pese a ausência esta exigência na Medida Provisória e em capítulo específico da Instituição Normativa que a regula, não assiste razão ao agravante.

Com efeito, o contribuinte, para aderir a qualquer espécie de plano de parcelamento instituído pelo Fisco, está sujeito à confissão irrevogável e irretirável dos débitos fiscais em aberto, vale dizer, reconhece a existência da dívida que pretende, posteriormente, parcelar, sendo ato incompatível com a vontade de discutir sobre a exigência em Juízo ou na via administrativa.

Nesse sentido, confira-se o seguinte julgado desta Turma:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-EXECUÇÃO FISCAL – OPÇÃO DA EXECUTADA PELO REFIS – AGRAVO CONTRA DECISÃO QUE INDEFERIU A EXTINÇÃO DO EXECUTIVO FISCAL – AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO IMPROVIDO.

1. O Poder Executivo criou inteligente programa (REFIS) estimado a regularização fiscal de pessoas jurídicas face a SRF e INSS, mesmo que os créditos públicos já estivessem sob o âmbito da Procuradoria da Fazenda para execução, favorecendo amplamente os relapsos através do uso de TJLP (ao invés de SELIC) e

sem limite máximo de parcelas. Veiculou-se o programa através da Lei 9.964/2000.

2. A opção pelo REFIS é voluntária (art. 2° da Lei 9.964) e feita a opção irradiam-se efeitos derivados da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, permitindo ao devedor desafogar-se de suas obrigações fiscais e continuar tocando seu negócio com menos amarras e em contrapartida, o credor também deve ter a seu favor cautelas.

3. A desistência das ações judiciais onde se discute a validade da cobrança dos tributos (e renúncia ao direito sobre que se funda a demanda) é condição para se incluir no programa débito com exigibilidade suspensa por força de liminar em mandado de segurança (art. 2°, § 6°) e não ofende o princípio constitucional de acesso a jurisdição porque não obsta que o contribuinte se dirija ao Judiciário, obsta, e com razão, que o mesmo se valha do REFIS e continue demandando contra o credor que lhe concedeu parcelamento do crédito que ele mesmo reconheceu como devido. (...)”

(Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 1ª Turma, Agravo de Instrumento n° 2001.03.00.027668-8, DJ 20/10/2005, p. 178, Relator Desembargador Federal Johnsons Di Salvo)

Além disso, tratamento diverso do que ocorre com todos os parcelamentos já concedidos pelo Poder executivo em que a exigência está prevista expressamente, tais como REFIS (art. 3°, inciso I, da Lei n° 9.964/00) ou PAES (art. 4° da Lei n° 10.684/03) ou, ainda, o REFIS III (art. 1°, § 3°, inciso III, da Medida Provisória n° 303/06, acarretaria violação do Princípio da Igualdade, na medida em que trataria um contribuinte que está na mesma situação jurídica dos demais de forma desigual.

Portanto, mesmo que a Medida Provisória n° 303/2006 não tenha cuidado da aludida exigência de forma expressa, a consequência lógica da confissão da dívida é a desistência das ações e procedimentos administrativos em andamento, nos quais questionam a exigência do crédito tributário.

Por esses fundamentos, indefiro o pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal.

Intime-se a agravada para apresentar contraminuta.

Intimem-se.

São Paulo, 26 de outubro de 2006.

MÁRCIO MESQUITA

Juiz Federal Convocado

Relator em substituição regimental

(Despacho publicado no *DJU* II de 17.11.2006, p. 310).

**IMUNIDADE. RECONHECIMENTO
ADMINISTRATIVO. NATUREZA
DECLARATÓRIA OU CONSTITUTIVA.**

PROC.: 2006.03.00.103040-1 AG 282648

ORIG.: 200661000218598 23 Vr SÃO PAULO/SP

AGRTE.: ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA

ADV.: ROQUE MALIZIA

AGRDO.: Instituto Nacional do Seguro social - INSS

ADV.: HERMES ARRAIS ALENCAR

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 23 VARA SÃO PAULO - Sec. Jud. SP

RELATOR: DES. FED. JOHNSOM DI SALVO/PRIMEIRA TURMA

Vistos em despacho.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por ASSOCIAÇÃO PAULISTA DE EDUCAÇÃO E CULTURA contra a decisão de fls. 23/24 proferida pelo Juízo Federal da 23ª Vara de São Paulo/SP que indeferiu liminar em sede de mandado de segurança impetrado com o objetivo de obter a declaração de imunidade dos tributos referentes à contribuição previdenciária a cargo da empresa desde o ano de 1991 em diante, em razão da concessão de certificado de entidade beneficente de assistência social na data de 17 de novembro de 2005. Segundo a tese da agravante, o certificado de reconhecimento da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, regulamentada pelo art. 55, § 1º, da Lei nº 8.212/91, possui efeitos declaratórios, devendo retroagir à data da comprovação das exigências legais, no caso, o ano de 1991.

A liminar foi indeferida por entender a d. magistrada que “preenchidas as hipóteses legais, a autoridade administrativa fiscal deve conceder a imunidade tributária, a qual terá início a partir do ato que reconhecer a imunidade/isenção do contribuinte”.

Requer a agravante a concessão de efeito suspensivo ao presente recurso (fls. 18/19) aduzindo em síntese, que teria direito à concessão do certificado de entidade beneficente de as-

sistência social desde o ano de 1991, uma vez que preencheu todos os requisitos 3 anos antes do protocolo de seu pedido no ano de 1994, sendo que expedição do certificado deu-se apenas em 2005 por inércia do Poder Público. DECIDO.

A controvérsia noticiada no presente instrumento cinge-se em estabelecer se a concessão do certificado de entidade beneficente de assistência social obtido pela impetrante, ora agravante, possui efeitos declaratórios (retroagindo, portanto, à data do requerimento) ou efeito para o futuro, como decido na interlocutória recorrida.

Com efeito, o ato administrativo de reconhecimento da imunidade de entidade filantrópica produz efeitos desde o seu requerimento na medida em que referido ato tem natureza eminentemente declaratória.

Nem poderia ser diferente uma vez que, muito frequentemente, a emissão o referido certificado demanda vários anos, não sendo legítimo impingir ao contribuinte o ônus da demora inerente aos meandros da Administração Pública.

Em relação aos efeitos do certificado de reconhecimento de entidade filantrópica já se manifestou o E. Superior Tribunal da Justiça. Confira-se:

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISENÇÃO. ENTIDADE FILANTRÓPICA. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM COM FUNDAMENTO EXCLUSIVAMENTE INFRACONSTITUCIONAL. EXPEDIÇÃO DO CERTIFICADO DE FILANTROPIA. EFEITOS EX TUNC. NATUREZA DECLARATÓRIA.

“Não tendo os pressupostos revelados pelo art. 55 da Lei nº 8212/91 a característica de conferir novo status à entidade de fins filantrópicos, senão de evidenciá-los, em tempo posterior, não há que se falar em existência de crédito tributário oriundo do não pagamento da contribuição patronal, por instituição que lhe é imune” (Resp nº 413.728/RS, *DJU* 02.12.02, Rel. Min. Paulo Medina).

Agravo a que se nega provimento.

[AgRg no Ag 432286, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, *DJ* 29.09.2003].

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECRETAÇÃO. ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS NATUREZA

DECLARATÓRIA. EFEITOS EX TUNC. ART. 557, CAPUT, DO CPC. APLICAÇÃO.

I - Este Superior Tribunal de Justiça tem entendimento no sentido de que o reconhecimento judicial de que determinada entidade é de fins filantrópicos tem natureza declaratória, retroagindo os seus efeitos à data em que a entidade cumpriu as exigências para o seu reconhecimento como tal.

II - Quando o acórdão recorrido estiver em consonância ou confronto com a jurisprudência dominante do STJ ou do STF, poderá o relator, nos termos do art. 557, caput, do CPC, decidir o recurso monocraticamente.

III - Precedentes: AGREsp n° 382.136/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 03/05/2004, AGA n° 432.286/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 29/09/2003; e Resp n° 413728/RS, Relator Ministro PAULO MEDINA, DJ de 02/12/2002.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no Resp 579549/RS, Relator Ministro FRANCISCO FALÇÃO, DJ 30.09.2004)

Pelo exposto, defiro o efeito suspensivo pleiteado a fls. 18/19.

Comunique-se.

Cumpra-se o art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Após, ao Ministério Público Federal.

Int.

São Paulo, 25 de outubro de 2006.

JOHONSOM DI SALVO

Desembargador Federal

Relator

(Despacho publicado no DJU II de 17.11.2006, p. 320/321).

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI N° 8212/91.
INAPLICABILIDADE.

PROC.: 2006.03.00.103222-7 AG 282812

ORIG.: 20066150110035 6 Vr CAMPINAS/SP

AGRE.: MGM CONSTRUTORA LTDA.

ADV.: ANDREA DE TOLEDO PIERRI

AGRDO.: Instituto Nacional do Seguro social - INSS

ADV.: HERMES ARRAIS ALENCAR

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 6 VARA DE CAMPINAS - 5ª SSJ - SP

RELATOR: DES. FED. JOHONSOM DI SALVO/PRIMEIRA TURMA

Vistos, em decisão.

Trata-se de agravo interposto por MGM CONSTRUTORA LTDA. contra decisão de fls. 73/76 (fls. 78/81 dos autos originais) proferida pelo Juízo Federal da 6ª Vara de Campinas/SP que, em sede de Mandado de Segurança impetrado em face do INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL, indeferiu liminar requerida pela impetrante para determinar que a autoridade coatora se abstivesse de praticar quaisquer atos tendentes à cobrança da NFLD n° 35.847.551-1 sob o argumento de ocorrência de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Pleiteia a parte agravante a concessão de efeito suspensivo ao presente agravo (fls. 17), aduzindo, em síntese, que as regras gerais de tributações sociais são disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, que em seu art. 173 substabelece o prazo decadencial de cinco anos para a Fazenda Pública constituir seus créditos tributários.

Insiste a agravante que os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91 são inconstitucionais porquanto não poderiam dispor sobre matéria reservada à Lei Complementar.

DECIDO.

No mandamus originário a empresa impetrante, ora agravante, pleiteava o reconhecimento da decadência do crédito tributário estampado na NFLD n° 35.847.551-1, aduzindo o decurso de prazo superior a cinco anos entre os fatos geradores (dezembro de 1996 a dezembro de 1997) e a constituição do referido crédito tributário (dezembro de 2005) – fls. 18/25.

A r. decisão guerreada não acolheu pedido de liminar por entender que o prazo decadencial das contribuições previdenciárias é aquele previsto no art. 144 da Lei n° 3.807/60, a qual teria sido recepcionada pela Constituição Federal com força de lei complementar.

Sendo as contribuições sociais subespécies do gênero “tributos”, devem atender o art. 146, III, ‘b’ da CF 88 que dispõe caber à Lei Complementar estabelecer “normas gerais” em matéria da legislação tributária, inclusive no tocante a decadência e prescrição. Assim, a matéria atualmente, ou melhor, após o advento da Constituição Federal – que recepcionou o CTN (Lei 5.172/66) – deve ser regrada pelos seus artigos 173 e 174, sendo certo que o prazo é quinquenal e no caso da decadência (direito de constituir o crédito) inicia-se no 1º

dia do exercício seguinte. Não teria substrato de validade a lei ordinária dispondo de modo diverso (art. 45 da Lei 8.212/91).

Assim, verificando a Fazenda Pública não ter havido pagamento, tem cinco anos para constituir seu crédito e em se tratando de tributo cujo pagamento é de ser antecipado em relação a ato administrativo do lançamento, constatado o não pagamento, persistirá o direito de efetuar o lançamento de ofício até que ocorra a decadência.

Dessa forma, conjugando-se o art. 150, § 4º com o art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, exsurge que a decadência afeta os créditos não constituídos cujos fatos geradores originam-se em momento anterior ao quinquênio legal.

Pelo exposto, presentes os requisitos do art. 558 do Código de Processo Civil, defiro o efeito suspensivo vindicado a fls. 17.

Comunique-se.

Cumpra-se o art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Após, ao Ministério Público Federal.

Int.

São Paulo, 25 de outubro de 2006.

JOHNSOM DI SALVO

Desembargador Federal

Relator

(Despacho publicado no DJU II de 17.11.2006, p. 321).

EMENTAS

IMUNIDADE DE ENTIDADE EDUCACIONAL DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. LEI N° 8212/91. REQUISITOS. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

PROC. : 1999.61.00.026549-1 AMS 209473
APTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

APDO: LIGA DAS SENHORAS CATÓLICAS DE SÃO PAULO

ADV: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
RELATOR: JUIZ CONV. SILVA NETO/TERCEIRA TURMA

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE EDUCACIONAL DE ASSISTÊN-

CIA SOCIAL À COFINS. DESNECESSIDADE DE USO DE LEI COMPLEMENTAR. SENTIDO DE FATURAMENTO NÃO TRANSGREDDO. PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE ILEGÍTIMA. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA.

1. Põe-se o contribuinte a essencialmente debater, em plano teórico, o excedimento praticado pelas Leis 8.212/91 e 9.532/97, ao disciplinar o gozo da isenção das entidades de educação e assistência social com relação à COFINS, já que, sob sua óptica, tal matéria somente poderia ser regulada por lei complementar.

2. Ora, significando a imunidade uma limitação proibitiva ao poder de tributar (em contraposição às limitações afirmativas, em que se traduzem os princípios tributários), uma vedação constitucional ao exercício daquele segmento do Poder Soberano, realmente merece toda mensagem daquela espécie o devido cuidado, em sua delimitação e compreensão.

3. Em angulação formal, ao impor o § 7º do art. 195, CF, devam as entidades beneficentes de assistência social, destinatárias da vedação, atender aos requisitos de lei, patente se revele ilegítimo o questionamento do papel exercido, no presente caso, como em outros, por meio de leis ordinárias, como assim o são as Leis 8.212/91 e 9.532/97.

4. Também de inteiro equívoco a invocação, amiúde debatida, ao art. 146, CF, este a traduzir um futuro e ainda distante novo CTN, no bojo do qual muitos temas lhe são naturalmente recomendados.

5. Insubsiste o debate, construído quanto à afirmada ilegitimidade do sentido de faturamento, positivado pelo art. 3º da Lei 9.718/98, pois em nada desbordou o legislador do plano de limites para a sua atuação.

6. Provimento ao apelo e à remessa oficial, tida por submetida, para denegação da segurança, reformando-se a r. sentença proferida. Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e à remessa oficial, tida por submetida, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

São Paulo, 27 de julho de 2005 (data do julgamento)

(Ementa publicada no *DJU* II de 23.08.2006, p. 651).

IRPJ. LEI Nº 8.541/92. ARTS. 7º, 8º, 9º, 12 E 29. LEGALIDADE DAS DEDUÇÕES PELO REGIME DE CAIXA. INDEDUTIBILIDADE DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS. TRIBUTAÇÃO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS EXCLUSIVAMENTE NO REGIME DE FONTES. PREJUÍZOS FISCAIS.

PROC.: 2001.03.99.035039-5 AC 714192
 ORIG.: 9800429921 13 VR SÃO PAULO/SP
 APTE.: BANCO FIAT S/A E OUTROS
 ADV.: RUBENS JOSE NOVAKOSKI F. VELLOZA
 APDO.: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
 ADV.: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM
 RELATOR: JUIZ CONV. ROBERTO JEUKEN / TERCEIRA TURMA

Ementa
 TRIBUTÁRIO. IRPJ. LEI Nº 8.541/92. ARTS. 7º, 8º, 9º, 12 E 29. LEGALIDADE DAS DEDUÇÕES PELO REGIME DE CAIXA. INDEDUTIBILIDADE DOS DEPÓSITOS JUDICIAIS. TRIBUTAÇÃO DAS APLICAÇÕES FINANCEIRAS EXCLUSIVAMENTE NO REGIME DE FONTES. PREJUÍZOS FISCAIS.

1. Não se verifica inconstitucionalidade/ilegalidade nas alterações promovidas pelos arts. 7º (As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas), 8º (Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no artigo 6º, § 5º, alínea "b", do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesas, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial em garantia), 9º (O percentual admitido para a determinação do valor da provisão para créditos de liquidação duvidosa, previsto no artigo 61, § 2º, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, passa a ser de até 1,5%), 12 (Os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 poderão ser compensados, corrigidos monetariamente, com o lucro

real apurado em até quatro anos-calendários subsequentes ao ano da apuração) e 29 (Ficam sujeitas ao pagamento do Imposto sobre a Renda, à alíquota de 25%, as pessoas jurídicas, inclusive isentas que auferirem ganhos líquidos em operações realizadas, a partir de 1º de janeiro de 1993, nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas) da Lei nº 8.541/92, porquanto nenhuma das hipóteses interfere no fato gerador do IRPJ ou sua base de cálculo, observados os ditames do art. 146, III, da Constituição Federal e arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional.

2. Apelação a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 02 de agosto de 2006. (data do julgamento)

(Ementa publicada no *DJU* II de 23.08.2006, p. 666).

STF. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9718/98. INAPLICABILIDADE ÀS LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.833/03.

EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 402.585-0

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

EMBTE.(S): SALUM CONSTRUÇÕES LTDA.

ADV.(A/S): MARCELO DIAS GONÇALVES VILELA E OUTRO(A/S)

EMBD.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN – IARA ANTUNES VIANNA

Decisão: A Turma, preliminarmente, por votação unânime, conheceu dos embargos de declaração como recurso de agravo, a que, também por unanimidade, negou provimento, nos termos do voto do Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 08.08.2006.

EMENTA: Embargos de declaração em recurso extraordinário. 2 – Embargos declaratórios com objetivo infringente: conhecimento e julgamento como agravo regimental. 3

- Declaração de inconstitucionalidade, pelo Pleno, do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Fundamento exclusivo na redação do inciso I do art. 195 da Constituição anteriormente ao advento da EC nº 20/98. Inaplicabilidade do mesmo fundamento às Leis 10.637/02 e 10.833/03. 4 - Agravo regimental ao qual se nega provimento. (Ementa publicada no *DJU* de 08.09.2006, p. 61).

LEI Nº 9718/98. ART. 3º, § 1º. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PLENO. STF.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 346.084-6 PARANÁ

RECTE. : DIVERSA DISTRIBUIDORA CURITIBANA DE VEÍCULOS S/A

ADV.DOS. : MARCELO MARQUES MUNHOZ E OUTROS

ADV.(A/S) : RODRIGO LEPORACE FARRET E OUTROS

RECD.A. : UNIÃO

ADV.: PFN - RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, conhecendo e provendo parcialmente o extraordinário, para fixar, como termo inicial dos 90 (noventa) dias, 1º de fevereiro de 1999, pediu vista o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela recorrente, o Dr. Helenilson Cunha Pontes, e, pela recorrida, o Dr. Francisco Targino da Rocha Neto, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 12.12.2002.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, conhecendo e provendo parcialmente o extraordinário, para fixar, como termo inicial dos 90 (noventa) dias, 1º de fevereiro de 1999, e dos votos dos Senhores Ministros Gilmar Mendes e Presidente, Ministro Mauricio Corrêa, que conheciam do recurso, mas negavam-lhe provimento, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Não participou da votação o Senhor Ministro Carlos Britto por suceder ao Senhor Ministro Ilmar Galvão que proferira voto anteriormente. Plenário, 01.04.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Cezar Peluso, justificadamente, nos termos do § 1º do art. 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência, em exercício, do Senhor Ministro Nelson Jo-

bim, Vice-Presidente. Plenário, 13.05.2004. Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso, Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, conhecendo e provendo o recurso, nos termos dos seus respectivos votos, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente). Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie (Vice-Presidente). Plenário, 18.05.2005. Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Eros Grau, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 15.06.2005.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Ilmar Galvão (Relator), Cezar Peluso e Celso de Mello e, integralmente, os Senhores Ministros Gilmar Mendes, Mauricio Corrêa, Joaquim Barbosa e o Presidente (Ministro Nelson Jobim). Reformulou parcialmente o voto o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Não participaram da votação os Senhores Ministros Carlos Britto e Eros Grau por serem sucessores dos Senhores Ministros Ilmar Galvão e Mauricio Corrêa que proferiram voto. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE

- ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998.

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do art. 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepondo-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considera-

dos os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (Ementa publicada no *DJU* de 01.09.2006, p. 19).

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO DE CORRENTISTA A REQUERIMENTO DA RECEITA FEDERAL. ILEGALIDADE. ART. 38. LEI Nº 4595/64.

PROC.: 2000.60.02.001373-4 AMS 220846
 ORIG.: 1 VR DOURADOS/MS
 APTÉ.: BANCO ITAÚ S/A E OUTROS
 ADV.: RENATA MALUF
 APDO.: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)
 ADV.: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM
 RELATOR: JUIZ CONV. VALDECI DOS SANTOS/TERCEIRA TURMA
 Ementa
 DIREITO CONSTITUCIONAL. DIREITO ADMINISTRATIVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. OBRIGAÇÃO DA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA DE PRESTAR INFORMAÇÕES AO FISCO.

1. Cumpre afastar a alegação de nulidade da sentença, uma vez que a matéria comporta solução no âmbito da reforma e não da anulação do julgado, com a adequação da sentença aos limites do pedido.

2. A Constituição Federal de 1988 inscreve, no art. 5º, inciso X, o direito à inviolabilidade da intimidade e da vida privada e complementa, no inciso XII, com a garantia da inviolabilidade do sigilo de dados, com o objetivo de proteger a pessoa contra a força do poder público e, principalmente, contra a inexorável

força impositiva do poder político. Contudo, o direito ao sigilo não se reveste de caráter absoluto, podendo ser mitigado em face de interesse público relevante e nem poderia ser diferente, conquanto os direitos e garantias individuais e coletivos não, necessariamente, de harmonizar-se com o exercício de competências constitucionais atribuídas ao poder público.

3. A Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964, de aplicação na espécie, dispõe, no art. 38 e §§ 5º e 6º, que o sigilo protege as operações ativas e passivas das instituições financeiras, não estando, em princípio, obrigadas a prestar informações, salvo se presentes dois requisitos essenciais, quais sejam, a existência de procedimento fiscal já instaurado e que as informações sejam indispensáveis para a consecução dos fins visados pelo fisco.

4. O Código Tributário Nacional, no art. 197, não dispensa tais pressupostos, conquanto o que estabelece é a obrigatoriedade de prestação de informações de que disponham as instituições nele listadas, mediante intimação escrita, por evidente emanada de procedimento administrativo fiscal regular.

5. No caso dos autos, evidente que o atendimento da intimação implicaria em quebra do sigilo bancário da parte interessada, pois, as informações obtidas junto à instituição financeira, não seriam oferecidas apenas pelos valores globais das operações, porém, com os detalhamentos constantes de contratos, extratos ou outros lançamentos, comuns em operações desta natureza. Portanto, a conduta da autoridade coatora não se fez reverente ao princípio da proteção do sigilo, pois este somente se afasta em face de interesse público relevante e após instauração de procedimento administrativo fiscal onde seja assegurado ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa e, na hipótese, não restou provada a existência do referido procedimento, tendo a requisição sido feita mediante simples intimação.

6. Apelação provida e remessa oficial, tida por submetida, a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação e negar provimento à remessa oficial, tida por submetida, nos termos do

relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 23 de agosto de 2006. (data do julgamento)

VALDECI DOS SANTOS

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no *DJU* II de 20.09.2006, p. 576).

**ISSQN. SERVIÇO PRESTADO PARA
EMPRESA SITUADA NO EXTERIOR.
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-
CARACTERIZAÇÃO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 831.124 - RJ
(2006/0052272-7)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: GE CELMA LTDA

ADVOGADO: TÚLIO FREITAS DO EGITO COELHO E OUTROS

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE PETRÓPOLIS

PROCURADOR: FLÁVIA MEDICI PACE E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETIFICAÇÃO, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.

1. Trata os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. Sentença denegou a segurança. Apelação da impetrante, tendo o TJRJ negado-lhe provimento ao entendimento de que: a) o mandado de segurança não alberga pedido genérico; b) não é inconstitucional a regra posta na LC 116/03, tendo incidência o

disposto no seu art. 2º. Recurso especial apontando violação dos seguintes preceitos legais: arts. 535, I e II, 282 e 283 do CPC; arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51; art. 2º, I, da LC nº 116/03. Sustenta que: a) o acórdão é nulo, haja vista não ter suprido as omissões argüidas mesmo após a oposição dos embargos de declaração, mais especificamente em relação à violação dos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, 282 e 283 do CPC, bem assim quanto à diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o do resultado dos serviços, critério esse eleito pela LC nº 116/03; b) o *decisum* é nulo por omissão quanto à adequação da via eleita, deixando de formular fundamento que legitimaria tal conclusão; c) a assertiva contida no acórdão recorrido (pedido genérico) é manifestamente contrária às provas pré-constituídas que acompanharam a exordial do mandado de segurança, sendo conflitante com o disposto nos arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51. Igualmente se diga do disposto nos arts. 282 e 283 do CPC; d) embora o serviço de retificação de motores seja realizado no território nacional (local da prestação), trata-se de efetiva exportação de serviços, tal qual tratada pelo art. 2º, inciso I, da LC 116/03, na medida em que a prestação de serviços somente se conclui com o pagamento dos valores devidos que, por conseguinte, apenas se perfaz quando os clientes verificam o resultado do serviço encomendado. Interposto concomitantemente recurso extraordinário. Ambos os apelos não foram admitidos, tendo sido manejados agravos de instrumentos para o STJ e STF. O agravo dirigido a esta Corte foi provido.

2. O recurso não merece ser conhecido pela alegada violação dos arts. 282 e 283 do CPC e 1º e 6º da Lei nº 1.533/51, pois não foram prequestionados na instância de origem, não havendo sido objeto de debate nem deliberação. Nem mesmo com a oposição de embargos de declaração, houve pronunciamento a respeito deles, hipótese que atrai a incidência das Súmulas 282/STF e 211/STJ.

3. Ausência de violação do art. 535, I e II, do CPC: a) quanto à primeira questão (omissão quanto os arts. 1º e 6º da Lei 1.533/51, e 282 e 283 do CPC) verifica-se que não houve manifestação a respeito de tais preceitos porque utilizou-se o acórdão da apelação de fundamentação diversa para sustentar a assertiva de que o mandado de segurança continha

imprecisão do pedido, entendendo-o genérico e estranho ao conteúdo preventivo da impetração (fl. 443 e fl. 455). Não se trata, pois, de omissão a ausência de manifestação sobre o teor desses dispositivos legais. O aresto recorrido abordou os pontos necessários à composição da lide, oferecendo conclusão conforme a prestação jurisdicional solicitada; b) em relação ao segundo questionamento (ausência de diferenciação entre o local da prestação dos serviços e o local do resultado dos serviços), também não se constata situação omissiva, pois, embora não fazendo essa discriminação, o aresto recorrido reportou-se ao pronunciamento do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, que se manifestou a respeito; c) por último, quanto à inadequação da via eleita, constata-se que o Tribunal manifestou-se quando entendeu que o mandado de segurança seria via imprópria para formular pedido genérico. O parecer do Parquet foi além e opinou pela extinção do processo sem julgamento de mérito. Porém, a Corte, apesar de adotar a manifestação do Ministério Público, passou ao exame do mérito da segurança, não resultando prejuízo para a recorrente em relação à preliminar. Assim, não constatados os vícios elencados no art. 535 do CPC, nega-se provimento ao apelo nesse aspecto.

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. *In casu*, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retifica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é con-

sequencia, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "*Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior*".

8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, preliminarmente, indeferir o pedido de sobrestamento do feito formulado pelos advogados e, no mérito, por maioria, vencido o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 15 de agosto de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no DJU de 25.09.2006, p. 239)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
APOSENTADOS. CARÁTER
TRIBUTÁRIO. PREVISÃO VIA EMENDA
CONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE OFENSA
A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.
CONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.128-7

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATORA ORIGINÁRIA: MIN. ELLEN GRACIE
RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. CEZAR
PELUSO

REQTE(S) : ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS
PROCURADORES DA REPÚBLICA - ANPR
ADVDO.(A/S) : ARTUR DE CASTILHO NETO
E OUTRO(A/S)

REQDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, rejeitou as preliminares. Votou o Presidente. Em seguida, após os votos da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, e Carlos Britto, que julgavam procedente a ação e declaravam a inconstitucionalidade do art. 4º, *caput*, parágrafo único, incisos I e II, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e do voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, que a julgava improcedente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Cezar Peluso. Falaram, pelas requerentes, Associação Nacional dos Procuradores da República-ANPR, o Dr. Artur Castilho Neto e pela Associação Nacional dos Membros do Ministério Público - CONAMP, o Dr. Aristides Junqueira Alvarenga; pelas *amici curiae*, Federação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social-FENAFISP; Sindicato dos Policiais Civis de Londrina e Região-SINDIPOL; Associação Nacional dos Advogados da União e dos Advogados das Entidades Federais-ANAJUR; Sindicato Nacional dos Docentes das Instituições de Ensino Superior-ANDES; Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Previdência Social-ANFIP; Federação Nacional dos Sindicatos de Trabalhadores do Judiciário Federal e Ministério Público da União-FENAJUFE; Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal-UNAFISCO SINDICAL; Sindicato dos Trabalhadores do Poder Judiciário e do Ministério Público da União no Distrito Federal-SINDJUS-DF, os Drs. Mauro Menezes e José Luiz Wagner; pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Ribeiro Costa e, pelo Ministério Público Federal, o Dr. Cláudio Lemos Fonteles, Procurador-Geral da República. Presidência, em exercício, do Senhor Ministro Nelson Jobim, Vice-Presidente. Plenário, 26.05.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Cezar Peluso, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência

do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 23.6.2004.

Decisão: O Tribunal, por maioria, julgou improcedente a ação em relação ao *caput* do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, vencidos a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, e os Senhores Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello. Por unanimidade, o Tribunal julgou inconstitucionais as expressões "cinqüenta por cento do" e "sessenta por cento do", contidas, respectivamente, nos incisos I e II do parágrafo único do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, pelo que aplica-se, então, à hipótese do art. 4º da EC nº 41/2003 o § 18 do art. 40 do texto permanente da Constituição, introduzido pela mesma emenda constitucional. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 18.08.2004.

EMENTAS: 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, *caput*). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, da CF, e art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair *ad aeternum* a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento.

2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, *caput*, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, *caput*, 150, I e III, 194, 195, *caput*, II e § 6º, e 201, *caput*, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, *caput*, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações.

3. Inconstitucionalidade. Ação direta. Emenda Constitucional (EC nº 41/2003, art. 4º, parágrafo único, I e II). Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. Ação julgada procedente para declarar inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constante do art. 4º, parágrafo único, I e II, da EC nº 41/2003. Aplicação dos arts. 145, § 1º, e 150, II, cc. art. 5º, *caput* e § 1º, e 60, § 4º, IV, da CF, com restabelecimento do caráter geral da regra do art. 40, § 18. São inconstitucionais as expressões "cinquenta por cento do" e "sessenta por cento do", constantes do § único, incisos I e II, do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, e tal pronúncia restabelece o caráter geral da regra do art. 40,

§ 18, da Constituição da República, com a redação dada por essa mesma Emenda. (Ementa publicada no *DJU* de 19.09.2006, p. 28).

**FORNECIMENTO DE ÁGUA POR
CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO.
ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 794.984 - RJ
(2005/0183498-4)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO
RECORRENTE: JOCKEY CLUB BRASILEIRO
ADVOGADO: ÁLVARO AUGUSTO BRANDÃO
CAVALCANTI FILHO

RECORRIDO: COMPANHIA ESTADUAL DE
ÁGUAS E ESGOTOS - CEDAE

ADVOGADO: HENRIQUE J. VIEIRA FILHO E
OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADORA: DANIELA ALLAM GIACOMETE E OUTROS

Ementa
TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. FORNECIMENTO DE ÁGUA TRATADA POR CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO. NÃO-INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR.

1. É intributável, por meio do ICMS, o fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público.

2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser explorados por particulares, mediante concessão, permissão ou autorização.

3. A água, portanto, fornecida à população, após ser tratada pelas empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas, não caracteriza mercadoria.

4. Esse entendimento não se aplica à água mineral engarrafada e vendida por comerciante. No caso, tributa-se a operação mercantil.

5. Na Adin nº 567, o tema foi analisado. O Min. Ilmar Galvão votou pela suspensão liminar de ICMS sobre o fornecimento de água no Estado de Minas Gerais, "*por ter se pretendido modificar a natureza jurídica do fornecimento de água potável, encanada, às populações urbanas, transformando-a de serviço público essencial em circulação de mercadoria*".

6. Na Adin nº 2.224-5-DF, o Min. Neri da Silveira, no voto proferido, considerou relevante, para votar pela concessão da liminar,

o mesmo fundamento invocado pelo Min. Ilmar Galvão na Adin 567. A Adin não foi conhecida por problemas processuais. A tese de mérito, contudo, foi acenada para se reconhecer a não-tributação, pelo ICMS, da água fornecida como serviço público.

7. Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, 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), 05 de setembro de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no *DJU* de 02.10.2006, p. 232).

EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO IMPUGNADO NA VIA ADMINISTRATIVA. IMOBILISMO ESTATAL. EXTINÇÃO DA RELAÇÃO PROCESSUAL.

PROC. : 2001.61.82.024126-4 AC 977308

APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

APDO: NAVEGANTES COM/ IMP/ E EXP/ DE ALIMENTOS LTDA

ADV: RICARDO LACAZ MARTINS

RELATOR: JUIZ CONV. SILVA NETO / TERCEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE: DOMÍLIO ATUALIZADO PARA INTIMAÇÃO. SUSPENSÃO A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. PROCEDÊNCIA DA EXCEÇÃO.

1. No âmbito da execução por quantia certa em face de devedor solvente, insta recordar-se traduz-se a execução fiscal em modalidade especial daquela, regida por regras especiais, positivadas por meio da Lei 6.830/80 (LEF), cuja insuficiência – e evidentemente somente quando assim, aliando-se a isso a compatibilidade entre os ordenamentos – então admite a subsidiariedade integradora do CPC, consoante o art. 1º, daquela.

2. Põe-se o título, em execução por quantia certa em face de devedor solvente, a depender, consoante art. 586, CPC, da simultânea presença de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito envolvido: logo, põe-se a depender, a relação processual, em seu desenvolvimento válido e regular, em execução, do atendimento a todos aqueles requisitos, basilares que são.

3. É neste plano e consoante já aqui destacado, que se deve preluzir sobre o abalo, insuperável, no qual envolto o plano da própria existência do título em causa, vez que a parte executada ofereceu elementos sólidos, hábeis a revelar que, antes da inscrição e (assim também) de sua citação em execução, estava sob o evento da suspensão da exigibilidade, com a pertinente impugnação administrativa em curso de julgamento, este tendo sido enviado para endereço diferente do informado, com antecedência, pela parte contribuinte.

4. Regida a figura do domicílio tributário pela primazia escolha contribuinte, conforme “caput” do art. 127, CTN, descuidou o Poder Público de efetuar a intimação com a atualização domiciliar, logo, enquanto não julgada a impugnação ofertada e, assim a tramitar o devido procedimento administrativo, permanece suspensa a exigibilidade do crédito em pauta, máxime porque até recurso voluntário interponível a respeito.

5. Não se admitindo se eternize ou perdure relação processual executiva sob o signo da dúvida, nem que o immobilismo estatal perpetue de incerteza a situação da parte executada, acertado se revela tenha o Judiciário reconhecido o imperativo da extinção terminativa da causa, ausente pressuposto processual fulcral, relacionado ao próprio título, cuja presunção de certeza restou manifestamente abalada.

6. De rigor a extinção terminativa praticada sobre o feito executivo originário, pois fulcral o elemento de certeza sobre o título, pressuposto processual vital, objetivamente ausente.

7. Resulta ausente requisito vital à regular desenvoltura da relação processual, qual seja, o de certeza do afirmado crédito, conforme oposto pela parte contribuinte, como visto, assim fazendo incidir o previsto pelo inciso I do art. 618 do CPC e art. 1º da LEF (c.c. art. 598, CPC, ante a compatibilidade a respeito).

8. Exprime a honorária sucumbencial, como de sua essência e assim consagrado, decorrência do exitoso desfecho da causa, em prol de um dos contendores, de tal sorte a assim se recom-pensar seu patrono, ante a energia processual dispendida, no bojo do feito.

9. O tema da incidência honorária advocacia merece seja recordado deva equivaler o plano sucumbencial, a título de honorária, a um contexto no qual, em razão do desgaste profundo causado pelo dispêndio de energia processual, torna-se merecedor, o patrono do vencedor, da destinação de certa verba a si ressarcitória a respeito, a em nada se confundir (também relembre-se) com os honorários contratuais, previamente avençados em esfera privada de relação entre constituinte e constituído.

10. Bem estabelecem os §§ 3º e 4º do art. 20, Código de Processo Civil, os critérios a serem observados pelo Judiciário, em sua fixação, aquele impondo um mínimo e um máximo a oscilarem entre 10% e 20%.

11. Na espécie, extrai-se assim acertou o E. Juízo sentenciante, atento aos contornos do caso em espécie ao fixar, sim, honorária em importe consentâneo com a estatura da causa (R\$ 3.000,00 para feito de R\$ 395.056,26 em 06/04).

12. De se pontuar se equivoca a Fazenda Pública apelante, ao afirmar elevada a fixação honorária e em descompasso com o CPC: ora, nada mais fez o E. Juízo sentenciador do que dar cumprimento ao disposto pelo art. 20, "caput", CPC, por ocasião do desfecho da demanda, ao prestar a tutela jurisdicional.

13. Nenhum malferimento se observa ao ordenamento, por meio da fixação honorária recorrida: ao contrário, demonstra o E. Juízo "a quo" plena sintonia com o dogma da legalidade processual, conforme art. 5º, II, CF, e art. 126, CPC.

14. Manutenção da r. sentença, improvendo-se ao apelo a respeito, vez que adequada a honorária arbitrada.

15. Improvimento à apelação interposta e ao reexame necessário.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e ao reexame necessário, nos

termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 16 de agosto de 2006. (data do julgamento)

SILVA NETO

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no *DJU* II de 04.10.2006, p. 241).

ISS. EMPRESA DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. COMISSÃO.

RECURSO ESPECIAL Nº 821.279 - PR (2006/0036154-7)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: MUNICÍPIO DE CURITIBA

ADVOGADO: ROBERTO DE SOUZA MOSCO-SO E OUTROS

RECORRIDO: BRITTES SERVIÇOS TEMPORÁRIOS LTDA

ADVOGADO: LUCYANNA JOPPERT LIMA LOPES

Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EMPRESAS QUE AGENCIAM MÃO-DE-OBRA.

1. Há de se compreender, por ser a realidade de fática pausada nos autos, que a empresa agenciadora de mão-de-obra temporária atua como intermediária entre a parte contratante da mão-de-obra e terceiro que irá prestar os serviços.

2. Atuando nessa função de intermediação, é remunerada pela comissão acordada, rendimento específico desse tipo de negócio jurídico.

3. O ISS, no caso, deve incidir, apenas, sobre a comissão recebida pela empresa, por ser esse o preço do serviço prestado.

4. Não há de se considerar, por ausência de previsão legal, para fixação da base de cálculo do ISS, outras parcelas, além da taxa de agenciamento, que a empresa recebe como responsável tributário e para o pagamento dos salários dos trabalhadores. Aplicação do princípio da legalidade tributária.

5. Impossível, em nosso regime tributário, subordinado ao princípio da legalidade, um dos sustentáculos da democracia, ampliar a base de cálculo de qualquer tributo por interpretação jurisprudencial.

6. Recurso especial provido, a fim de que o ISS incida, apenas, sobre o valor fixado para

a taxa de agenciamento, excluídas as demais parcelas.

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, dar provimento ao recurso especial, 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), 26 de setembro de 2006 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no *DJU* de 09.10.2006, p. 265).

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. APLICAÇÃO DO ART. 13 DA LEI Nº 8.620/93. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES ADMINISTRADAS PELO INSS.

PROC. : 2006.03.00.006459-2 AG 258803

ORIG.: 200461820274441 7F VR SÃO PAULO/SP

AGRTE.: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

AGRDO.: NEWPRINT EMBALAGENS FLEXÍVEIS LTDA E OUTROS

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 7ª VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

RELATOR: DES. FED. MAIRAN MAIA / SEXTA TURMA

Ementa

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO DE SÓCIO NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS - LEI 8.620/93 - APLICABILIDADE EM CASO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS ADMINISTRADAS PELO INSS.

1. Contribuinte, no caso, é a pessoa jurídica, sendo está sujeito passivo da obrigação tributária e responsável legal pelo seu adimplemento. Desconsiderar a pessoa jurídica, de molde a se poder exigir a responsabilidade dos sócios, dos gerentes ou dos diretores, por substituição, somente se admite, por imperativo legal, quando presentes outros elementos

fáticos que impossibilitem a responsabilidade do titular do débito.

2. O sócio, o diretor, o gerente ou o representante são órgãos de que se vale a pessoa jurídica para a realização do seu objeto social. A atribuição de responsabilidade tributária, por substituição, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN somente é cabível nos casos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato, assim consideradas a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente ou a dissolução irregular da sociedade, desde que seja comprovada a conduta irregular.

3. O ônus da prova incumbe ao Fisco. Não se exige, no entanto, que seja demonstrado *quantum satis* a conduta fraudulenta ou atentatória à lei por parte do sócio, mas que sejam apresentados elementos de convicção de molde a possibilitar o convencimento do magistrado quanto ao alegado, como, por exemplo, a utilização de prova indireta: indícios e presunções. Por seu turno, a dissolução irregular da sociedade igualmente deve ser demonstrada ao juízo em requerimento fundamentado e mediante a apresentação, tanto quanto possível, de documentos comprobatórios. Não basta, pois, em qualquer hipótese, a simples menção ao art. 135, III, do CTN.

4. Não merece guarida a alegação de que o tributo objeto da execução, o qual é destinado ao financiamento da Seguridade Social, enseja a responsabilidade solidária dos sócios, nos termos do art. 13 da Lei nº 8.620/93. Isto porque, a referida responsabilidade solidária alcança tão-somente as contribuições decorrentes de obrigações previdenciárias que, não obstante sejam destinadas à Seguridade Social, abrangendo a Saúde, a Assistência e a Previdência, têm origem em contribuições cuja capacidade tributária é do Instituto Nacional do Seguro Social, órgão criado com finalidade específica para atuar na seara previdenciária, sobretudo para promover arrecadar, fiscalizar e cobrar contribuições incidentes sobre folha de salários e demais receitas a elas vinculadas, gerir os recursos do Fundo de Previdência e Assistência Social, bem como conceder e manter os benefícios e serviços previdenciários, a teor do disposto no art. 3º do Decreto nº 99.350/90.

5. Agravo de instrumento improvido. Agravo regimental prejudicado.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, DECIDE a Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo de instrumento e julgar prejudicado o agravo regimental, nos termos do voto do Senhor Desembargador Federal Relator e na conformidade da minuta de julgamento, que fica fazendo parte integrante deste julgado.

São Paulo, 16 de agosto de 2006. (data do julgamento)

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no *DJU* II de 09.10.2006, p. 443).

ANUALIDADE DA OAB. SOCIEDADE
DOS ADVOGADOS. LEI Nº 8.906/94.
INEXIGIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 793.201 - SC
(2005/0173627-6)

RELATORA: MINISTRA DENISE ARRUDA
RECORRENTE: ORDEM DOS ADVOGADOS
DO BRASIL - SECCIONAL DE SANTA CATARINA

ADVOGADO: CYNTHIA DA ROSA MELIM E
OUTROS

RECORRIDO: FARAH GOMES E SILVA ADVO-
GADOS ASSOCIADOS SOCIEDADE SIMPLES
S/C E OUTROS

ADVOGADO: RYCHARDE FARAH E OUTROS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RE-
CURSO ESPECIAL. NATUREZA JURÍDICA DA
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À ORDEM DOS AD-
VOGADOS DO BRASIL (OAB). REEXAME DE
QUESTÃO DECIDIDA COM BASE EM FUNDA-
MENTOS CONSTITUCIONAIS (CF/88, ARTS.
149 E 150, I). IMPOSSIBILIDADE. COMPE-
TÊNCIA RECURSAL DO STF (CF/88, ART. 102,
III, A). DISSÍDIO PRETORIANO. AUSÊNCIA
DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. INAD-
MISSIBILIDADE. RESOLUÇÃO 8/2000 DO
CONSELHO SECCIONAL DE SANTA CATARINA
(OAB/SC). INSTITUIÇÃO/COBRANÇA
DE ANUIDADE DAS SOCIEDADES CIVIS DE
ADVOGADOS. OBRIGAÇÃO NÃO-PREVIS-
TA EM LEI. INEXIGIBILIDADE. PRINCÍPIO
DA LEGALIDADE. SUPOSTA OFENSA AOS
ARTS. 535, II, DO CPC, E 15, 46, E 58, IX, DA

LEI 8.906/94 (ESTATUTO DA ADVOCACIA E
DA OAB). NÃO-OCORRÊNCIA. REGISTRO E
INSCRIÇÃO. DISTINÇÃO LEGAL E EFEITOS.
DOCTRINA. PRECEDENTES.

1. Não se conhece da suposta violação dos
arts. 44, da Lei 8.906/94, e 3º do CTN, tam-
pouco da divergência jurisprudencial argüida
nesse ponto, porque a natureza jurídica tribu-
tária da anuidade devida à OAB foi definida,
essencialmente, com base em fundamentos
constitucionais (CF/88, arts. 149 e 150, I),
cujo reexame insere-se na competência cons-
titucionalmente outorgada ao STF (CF/88, art.
102, III, a).

2. A falta de similitude fática e jurídica entre
os julgados confrontados inviabiliza o co-
nhecimento da divergência jurisprudencial,
pois não atende aos requisitos legais (CPC,
art. 541, parágrafo único; RISTJ, art. 255).

3. Não viola o art. 535 do CPC, nem importa
negativa de prestação jurisdicional, o acór-
dão que, mesmo sem ter examinado indivi-
dualmente cada um dos argumentos trazidos
pelo vencido, adotou, entretanto, fundamen-
tação suficiente para decidir de modo inte-
gral a controvérsia.

4. A questão controvertida consiste em saber
se o Conselho Seccional da OAB/SC poderia,
à luz da Lei 8.906/94, editar resolução para
instituir/majorar a cobrança de anuidade das
sociedades civis de advogados.

5. O princípio da legalidade (CF/88, art. 5º,
II) consubstancia garantia imanente ao Es-
tado Democrático de Direito, e assegura que
somente a lei, editada pelos órgãos legisla-
tivos competentes de acordo com o processo
legislativo constitucional, pode criar direitos
e obrigações.

6. O registro das sociedades civis de advoca-
cia não se confunde com a inscrição de
advogados e estagiários. A inscrição quali-
fica o advogado e o estagiário ao exercício
da advocacia (Lei 8.906/94, arts. 3º, 8º e 9º);
o registro apenas confere personalidade ju-
ridica às sociedades civis de advogados (Lei
8.906/94, art. 15, § 1º), não lhes atribuindo
legitimidade para, por si sós, desempenharem
atividades privativas de advogados e esta-
giários regularmente inscritos (Regulamento
Geral do Estatuto da Advocacia e da OAB,
art. 42).

7. A Lei 8.906/94 não prevê a cobrança de
anuidade dos escritórios de advocacia, mas

tão-somente de seus inscritos (advogados e estagiários). Essa conclusão decorre da interpretação sistemática e teleológica do Estatuto da Advocacia e da OAB, pois quando o legislador fez uso do substantivo *inscrição* ou do adjetivo *inscrito(s)*, referiu-se, sempre, ao(s) sujeito(s) *advogado* e/ou *estagiário*, e não à sociedade civil (pessoa jurídica).

8. O princípio da autonomia da personalidade jurídica não autoriza a extensão, às sociedades civis, de obrigação (pagamento de anuidade) que a lei impôs somente aos inscritos.

9. A competência privativa dos Conselhos Seccionais da OAB, seja para editar o regimento interno e suas resoluções, seja para fixar e receber contribuições obrigatórias, preços de serviços e multas (Lei 8.906/94, art. 58, I e IX), não é ilimitada nem deve ser interpretada literalmente, porquanto esses órgãos estão subordinados à lei e não possuem poderes legislativos, ou seja, não podem criar normatividade que inove a ordem jurídica.

10. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão.

Brasília (DF), 3 de outubro de 2006 (Data do Julgamento).

MINISTRA DENISE ARRUDA

Relatora

(Ementa publicada no DJU de 26.10.2006, p. 237).

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. IRPJ. IN SRF Nº 38/1997. MÉTODO PRL. VEDAÇÃO. UTILIZAÇÃO DO BEM IMPORTADO NA PRODUÇÃO DE OUTRO BEM. LEGALIDADE.

Processo nº: 10735.000486/2001-34

Recurso nº: 141.424 - EX OFFÍCIO e VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ e OUTROS

Recorrentes: 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEI-

RO/RJ I e LUBRIZOL DO BRASIL ADITIVOS LTDA.

Sessão de: 19 de outubro de 2005

Acórdão nº: 103-22125

DILIGÊNCIAS - DESNECESSIDADE - Não há necessidade de novas diligências para a solução das controvérsias, diante da fartura de informações existentes no processo, colhidas em outras diligências da autoridade fiscal, afora as provas periciais conclusivas que foram produzidas em primeira instância, visando ao esclarecimento das dúvidas.

PROVAS PERICIAIS - NECESSIDADE DE PROVAS PERICIAIS - O julgador depende da prova técnica quando a atuada, para fins de estabelecer o limite dedutível do custo de importação de produto químico, adquirido de pessoa ligada e não residente, vale-se de parâmetro fornecido por preço independente de outro produto, que a recorrente alega exercer a mesma função química.

PROVAS - PRESUNÇÕES - As presunções devem lastrear-se na certeza da ocorrência do fato indiciário, sobre o qual se constrói o raciocínio dedutivo que conduz o julgador à realização do fato probando. A incerteza que recai sobre o primeiro desmonta tal dedução, por mera lógica.

VERDADE MATERIAL - PRINCÍPIO INFORMATIVO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Em razão do dever de descobrir o fato real, o ordenamento jurídico conferiu amplos poderes de investigação ao Fisco para a formação de sua livre convicção. Não o fez e nem poderia, sob contradição, concedendo mera faculdade aos agentes fiscais e, sim, ordenando o exame de livros, documentos da contabilidade, declarações e balanços, além da realização das demais diligências necessárias ao esgotamento da atividade probatória, tendo em vista os interesses indisponíveis que a lei quer tutelar.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUE - Diante da existência de um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, descabe o lançamento.

IRPJ - GLOSA DE CUSTOS - PREÇO DE TRANSFERÊNCIA - A Instrução Normativa SRF nº 38, de 1997, é norma complementar, nos termos do inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional, tendo como fundamento de validade o disposto nos artigos 18, 21 e 23 da Lei nº 9.430, de 1996. Nesse sentido, é

válida a vedação ao método conhecido como preço de Revenda menos Lucro - PRL, quando o bem importado de pessoa vinculada houver sido adquirido para emprego, utilização ou aplicação na produção de outro bem.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de juros de mora incidentes sobre débitos tributários não pagos no vencimento, diante da existência de lei que determina a sua adoção, com o respaldo do art. 161, § 1º, do CTN.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI - Se o Constituinte concedeu legitimação ao Chefe Supremo do Executivo Federal para a propositura de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, não há amparo à tese de que as instâncias administrativas poderiam determinar o descumprimento de atos com força de lei, sob pena de esvaziar o conteúdo do art. 103, I, da Constituição da República.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS - PIS - COFINS - CSSL - O decidido quanto ao IRPJ deve ser

estendido às contribuições do PIS, COFINS e CSSL, considerando que os fatos acolhidos ou rejeitados no julgamento da primeira exigência devem ser tratados de forma semelhante no que se refere à apreciação do recurso relativo àquelas contribuições, de forma a evitar decisões incompatíveis entre si.

Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de realização de diligência suscitada pelo cons. Relator e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio* vencido o cons. Mauricio Prado de Almeida (Relator) que o provia, e, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Aloysio José Percinio da Silva, Alexandre Barbosa Jaguaribe, Paulo Jacinto do Nascimento e Victor Luis de Salles Freire que davam provimento, designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. O conselheiro Aloysio José Percinio da Silva apresentará declaração de voto.

(Ementa publicada no *DOU* de 09.11.2006, p. 35/36).