

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 11 - SETEMBRO 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* Paulo Roberto Ortiz  
*Edição* Pedro Barros  
*Diretor responsável* Marcelo Magalhães Peixoto  
*Impressão e acabamento* Gráfica Vida & Consciência

*Todos os direitos desta edição reservados a*

MP Editora  
Av. Paulista, 2202, cj. 51  
São Paulo-SP 01310-300  
Tel./Fax: (11) 3171 2898  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

AUTORES	9
ARTIGOS	11
A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NAS OPERAÇÕES PRATICADAS NO ÂMBITO DO MERCADO FINANCEIRO E DE CAPITAIS E OS NOVOS TÍTULOS PARA FINANCIAMENTO DO AGRONEGÓCIO	13
<i>André Ricardo Passos de Souza</i>	
1. Tema em debate	13
2. O conceito de renda tributável no direito brasileiro	13
3. Tributação da renda nas operações no mercado financeiro e de capitais	17
4. A tributação nas operações financeiras de renda fixa	25
5. A tributação nas operações de renda variável	29
6. Tratamento fiscal na apuração da renda tributável das pessoas físicas e jurídicas	34
7. Regime jurídico dos novos títulos do agronegócio	35
8. Regime tributário dos novos títulos do agronegócio	38
9. Conclusão	42
A NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O ABONO DE PERMANÊNCIA	43
<i>Camila de Albuquerque Oliveira e Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti</i>	
1. Introdução	43
2. A não-incidência do IR sobre verbas indenizatórias	45
3. A natureza indenizatória do Abono de Permanência	50
4. O Abono de Permanência não configura renda nem integra remuneração	53
5. Conclusão	55
O DEPÓSITO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUAS INJURIDICIDADES	57
<i>Diego Diniz Ribeiro</i>	
1. O depósito recursal na instância administrativa fiscal	57
2. Contextualização do problema	58
3. As diferenças entre o depósito recursal no processo administrativo e a penhora no processo executivo fiscal	60
4. As injuridicidades do depósito recursal no processo administrativo fiscal	62
5. A posição do STF sobre o tema	68
6. Conclusões	70

IRPJ E CSLL: EFEITOS DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COM BASE EM PRECEITO CONTRATUAL OU DELIBERAÇÃO DE ASSEMBLÉIA GERAL	73
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Questões em debate: a inflação com fato social	73
2. As distorções da falta de correção monetária do capital	76
3. Ofensa ao princípio da capacidade contributiva	80
4. A correção monetária do capital social	87
5. Conclusões	91
A SELETIVIDADE DO IPI: SUA CORRELAÇÃO COM A EXTRAFISCALIDADE, A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A NOÇÃO DE ESSENCIALIDADE	93
<i>Frederico Araújo Seabra de Moura</i>	
1. Introdução	93
2. Classificação normativa da seletividade: princípio ou regra?	94
3. Seletividade e extrafiscalidade	100
4. Seletividade e capacidade contributiva	103
5. A essencialidade	109
6. Conclusões	118
FATOS GERADORES DO IRPJ – COMENTÁRIOS AO ART. 43 DO CTN E AO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01	121
<i>Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho</i>	
A PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE AÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA COMPENSAÇÃO/REPETIÇÃO DO INDÉBITO RELATIVO A TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LC Nº 118/05	155
<i>Sacha Calmon Navarro Coelho</i>	
1. Exposição do problema	155
2. O posicionamento jurisprudencial do STJ e a invalidade do art. 3º da LC nº 118/05	156
3. A decisão do STJ nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327.043/DF	163
PARECER	167
A CONSTITUIÇÃO APENAS DEFINE COMPETÊNCIAS – CABE À LEI COMPLEMENTAR EXPLICITÁ-LAS E NO SEU ESQUADRO NORMATIVO, CABE À LEI ORDINÁRIA DEFINIR A IMPOSIÇÃO – LOCAÇÃO DE BEM ESTRANGEIRO NÃO SIGNIFICA IMPORTAÇÃO, MESMO QUE REVISTA A FORMA DE SINGELO <i>LEASING</i> FINANCEIRO, SEM OPÇÃO DE COMPRA – A HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DO ICMS NAS “IMPORTAÇÕES” DE BENS E MERCADORIAS – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES – IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DA INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS SOBRE LOCAÇÃO ( <i>LEASING</i> FINANCEIRO) DE AERONAVES NO EXTERIOR – PARECER	169
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	



ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR	205	FACTORIZING. PIS. INCIDÊNCIA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR DA AQUISIÇÃO E O VALOR DE FACE DOS TÍTULOS OU DIREITOS ADQUIRIDOS. INDEFERIMENTO DA TUTELA ANTECIPADA.	228
RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, CF. EC Nº 33/2001. CSL. NÃO-ABRANGÊNCIA.	205		
REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. NATUREZA DO PAGAMENTO. REFLEXOS.	209	ICMS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. USO E CONSUMO. LEI COMPLEMENTAR N. 102/2000. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. CONSTITUCIONALIDADE.	228
ICMS. IMPORTAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO ONDE ESTÁ SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA. LOCAL ONDE FOI REALIZADO O DESEMBARAÇO ADUANEIRO.	211	COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE VENDA DE BENS IMÓVEIS. AUSÊNCIA DE PRECEDENTE DO STF.	229
SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. COFINS. ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 790/91. REVOGAÇÃO. LEI Nº 9.430/96.	213	ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MADEIRA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA.	229
IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS. DEDUÇÃO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VEDAÇÃO. LEGALIDADE.	216	CIDE. PAGAMENTOS. CONTRATOS QUE NÃO ENVOLVEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. NÃO-INCIDÊNCIA.	230
ISS. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. REVOGAÇÃO. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N. 116/2003. NÃO-OCORRÊNCIA.	220	REFIS. EXCLUSÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EFEITO SUSPENSIVO. CONCESSÃO.	231
SENTENÇA	223	EMENTAS	232
ISS. LEI COMPLEMENTAR N. 100/99. ESTABELECIMENTO DE ALIQUOTA MÁXIMA. APLICABILIDADE A TODOS OS SERVIÇOS.	223	HABEAS DATA. PEDIDO DE INFORMAÇÕES A RESPEITO DO CONTA-CORRENTE DA EMPRESA NA RECEITA FEDERAL. CONCESSÃO DA ORDEM.	232
DESPACHOS	224	PIS E COFINS. VALORES FATURADOS E NÃO RECEBIDOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CONCESSÃO DE LIMINAR.	233
INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. EMPREITADA LEGAL. CONTRATOS COM PRAZO SUPERIOR A UM ANO. LEI N. 10.833/2003. IN SRF N. 468/2004. AFASTAMENTO.	224	HABEAS DATA. UTILIZAÇÃO PARA CONHECER POSSÍVEIS CRÉDITOS PERANTE A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. NÃO-CABIMENTO.	233
TAXA. SUBMISSÃO DE ATO DE CONCENTRAÇÃO AO CADE. LEIS Nº 9.781/99 E 10.149/00. ILEGALIDADE.	225	PARCELAMENTO. MP N. 66/2002. DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. PEDIDO DE INCLUSÃO DO PARCELAMENTO APRESENTADO NA RECEITA FEDERAL. EXCESSO DE FORMALISMO.	233
ICMS. IMPORTAÇÃO DE BEM OBJETO DE CONTRATO DE LEASING. CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA.	226	LEI N. 11.033/2004. LEVANTAMENTO DE DEPOSITO JUDICIAL. APRESENTAÇÃO DE CERTIDÕES. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. ACOLHIMENTO.	234
PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ART. 74, PÁR. 11, LEI N. 9.430/96. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO.	226	ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO. TRATADO INTERNACIONAL. OBSERVÂNCIA.	234
PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECISÃO. ENCAMINHAMENTO DE DÉBITO PARA A DÍVIDA ATIVA. ILEGALIDADE.	227	DÉBITO FISCAL VENCIDO E NÃO PAGO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA.	235

LEVANTAMENTO DE DEPÓSITO JUDICIAL. PAGAMENTO DE PRECATÓRIO. LEI N. 11.033/2004. OFENSA AO ART. 100 DA CF/88.	235	REGIME ESPECIAL CELEBRADO ENTRE O DISTRITO FEDERAL E PARTICULAR. OPERAÇÃO FICTICIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO. INCONSTITUCIONALIDADE.	238
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO. COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR. IMPÓSIBILIDADE. CONTRIBUINTE OPTANTE PELO LUCRO REAL. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.	236	CPMF. CONVERSÃO DE EMPRÉSTIMO EXTERNO EM INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL. CIRCULAR BACEN N. 2990/00 E 3074/02. CONTRATOS SIMULTÂNEOS. INCIDÊNCIA.	238
SÓCIOS. RESPONSABILIDADE POR DÉBITO DA SOCIEDADE. PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO A NORMA LEGAL. PROVA A SER PRODUZIDA PELO EXEQUENTE.	236	TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. TAXA DE OCUPAÇÃO DE USO DO SOLO. CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA.	239
PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. LEI N.º 9.964/00. BENEFÍCIO FISCAL. ADEQUAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA ADESAO. CONSTITUCIONALIDADE.	237	LEI N.º 9.718/98. ART. 3.º. EQUIPARAÇÃO DE FATURAMENTO A RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE. PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.	239
ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CONCESSÃO CONDICIONADA À ORIGEM DAS MERCADORIAS. INCONSTITUCIONALIDADE.	237	LEI N.º 9.718/98. ART. 3.º. EQUIPARAÇÃO DE FATURAMENTO A RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE. PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.	240
PAES. INCLUSÃO DA TOTALIDADE DOS DÉBITOS. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. INADMISSIBILIDADE.	237	EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO OBJETO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ANTES DA ANÁLISE DO REFERIDO PEDIDO.	240

## 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. Paulista, 2.202, 11º andar, cj. 112  
01310-300 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3253 2353



## AUTORES

### COORDENADOR GERAL DA REVISTA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

### RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA

GUILHERME CEZAROTI

Advogado em São Paulo

Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Membro do IPT e do Conselho Científico da APET

### ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA

Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro

MBA em Finanças e Mercado de Capitais – MP/FGV/BANCOBBM

LLM em Direito do Mercado Financeiro e de Capitais – IBMEC/SP

### BRUNO NOVAES BEZERRA CAVALCANTI

Advogado em Recife

Especialista em Direito Processual Civil pela UFPE e em Direito Empresarial pela FGV

Mestre em Direito Privado pela UFPE

### CAMILA DE ALBUQUERQUE OLIVEIRA

Advogada em Recife

Pós-graduanda em Direito Empresarial pela FGV

### DIEGO DINIZ RIBEIRO

Advogado em Ribeirão Preto

Especialista em Direito Tributário pelo IBET

Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP

### EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Advogado em São Paulo.

Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP

Membro Benemérito da APET

### FREDERICO ARAÚJO SEABRA DE MOURA

Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP

Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET

Membro do Grupo de Estudos Tributários Eurico Marcos Diniz de Santi (Natal)

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

OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO

Consultor da União  
Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial  
Professor do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília – UCB  
Diretor Executivo do Centro de Estudos Victor Nunes Leal

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Advogado  
Doutor em Direito Público pela UFMG  
Professor Titular de Direito Tributário pela UFRJ  
Juiz Federal aposentado

# ARTIGOS





# A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NAS OPERAÇÕES PRATICADAS NO ÂMBITO DO MERCADO FINANCEIRO E DE CAPITAIS E OS NOVOS TÍTULOS PARA FINANCIAMENTO DO AGRONEGÓCIO

André Ricardo Passos de Souza

## 1. Tema em debate

Procuraremos neste trabalho traçar algumas linhas em torno da sistemática de tributação pelo Imposto sobre a Renda dos resultados positivos gerados a partir de negócios jurídicos praticados no âmbito do mercado financeiro e de capitais no Brasil e, principalmente, tratar dos aspectos tributários mais relevantes acerca da tributação da renda gerada a partir dos investimentos nos novos títulos para financiamento do agronegócio, introduzidos pela Lei nº 11.076, de 30.12.2004.

## 2. O conceito de renda tributável no direito brasileiro

Não há como se tratar de tributação sobre a renda sem, em primeiro lugar, definirmos o que é “renda” no direito brasileiro e como ela é tratada no nosso sistema jurídico para fins de incidência do Imposto sobre a Renda.

O conceito de renda no direito brasileiro tem sede constitucional e se ramifica pela legislação complementar e pela legislação de regência do Imposto sobre a Renda.

O art. 153, III, da CF dispõe que “compete à União instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. O § 2º do art. 153 da CF diz que “o imposto previsto no inciso III será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

O CTN, por sua vez, afirma, em seu art. 43, I e II, que “o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de

qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Note-se que fundamental na definição da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, na forma prevista nas normas acima transcritas, é o auferimento de acréscimo patrimonial por parte do sujeito passivo na forma prescrita em lei.

Extraí-se daí uma idéia central, um núcleo básico da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, que é a verificação da ocorrência, em determinado lapso temporal, no patrimônio de um ente jurídico, de acréscimo disponível, conforme previsão contida em lei.

Em outras palavras, é premissa básica para o nascimento da obrigação de um determinado ente jurídico pagar Imposto de Renda, a ocorrência de um *plus*, uma mais-valia patrimonial, que, necessariamente, esteja disponível<sup>1</sup> ao contribuinte e seja apurado dentro de determinado lapso temporal, cuja previsão de ocorrência deve estar estabelecida em lei válida e eficaz a respaldar a cobrança da exação.

Nesse sentido é a valiosa lição do professor Ives Gandra da Silva Martins acerca do tema:

Uma empresa adquire sua disponibilidade econômica ou jurídica no exato momento em que encerra seu balanço, isto é, quando apura o seu lucro. Neste instante, dá-se, pois, a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica. Em nenhum outro, nem antes, nem depois.<sup>2</sup>

Ademais, além da ocorrência do acréscimo patrimonial disponível relacionado a uma universalidade de bens e direitos (patrimônio) pertencentes a um ente jurídico em determinado espaço

---

1. Conforme definiu o Plenário do STF no julgamento do RE nº 172.058-1.

2. *Direito empresarial*: pareceres. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 150.

de tempo, é necessário também que este acréscimo patrimonial seja informado pelos critérios da generalidade (todas as rendas), universalidade (todos os indivíduos) e progressividade (aumento da carga proporcional ao aumento da base de incidência).

A partir destes contornos jurídicos, a doutrina e a jurisprudência pátrias desenvolveram um conceito de “renda” tributável pelo Imposto sobre a Renda.

A jurisprudência recente do Pretório Excelso define “renda” para efeitos tributários como:

O conceito de RENDA, para efeitos tributários, é o legal. [...]

Está no CTN como sendo “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” (L. 5.172/66, art. 43, I). Para efeitos tributários, não há que se falar em um lucro real que não seja o decorrente da definição legal. *É o CTN que introduz os dois tipos de disponibilidade – a econômica e a jurídica.*

A doutrina adverte para a polissemia constitucional do conceito. A CF, redação de 1988, utiliza-se 17 vezes da expressão “renda”, em 6 diferentes sentidos:

- a) “receita pública auferida, arrecadada, de natureza tributária ou não” (arts. 30, III, e 48, I);
- b) “renda regional” (arts. 43, § 2º, IV; e 192, VII);
- c) “poder aquisitivo de certa pessoa” (art. 201, II);
- d) “remuneração de títulos públicos” (art. 151, II);
- e) “base tributável” (arts. 153, III; 157, I; 158, I; 159, I; 159, § 1º);
- f) “somatório de remuneração e ganhos de rendimentos” (arts. 150, VI, a, c, § 2º, § 3º, § 4º; 153, § 2º, II).

O que aqui nos interessa é o conceito de renda como base tributável.

*Basta, para o caso, constatar que a expressão “renda”, ao fim e ao cabo, designa o acréscimo de valor patrimonial e não fluxo de renda.*<sup>3</sup> (grifos nossos)

Bulhões Pedreira assim delimita o conceito de renda na legislação complementar:

---

3. Trecho do voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim nos autos da ADIn 2.588/DF.

A definição de renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos é clássica, e já constava da legislação do imposto (DL 5.844/43, art. 10). Produto é aquilo que resulta para a pessoa, respectivamente, do fornecimento de serviços produtivos de capital de sua propriedade, da prestação do seu trabalho ou da organização – no próprio nome – de atividade produtiva (que combina serviços do trabalho e do capital). Esse resultado é dinheiro ou valor em dinheiro de outros direitos patrimoniais adquiridos no processo de repartição da renda. E capital significa – nessa definição – qualquer fonte de renda. [...]

O CTN definiu “proventos de qualquer natureza” como acréscimos patrimoniais que não resultam de pagamentos de renda. Na verdade, acréscimo patrimonial é efeito de qualquer modalidade de renda financeira, que é repartida mediante dinheiro e outros direitos patrimoniais que fluem para o patrimônio da pessoa, aumentando o valor de patrimônio líquido.<sup>4</sup>

Roque Antônio Carrazza, na mesma linha de raciocínio, assim se posiciona diante da questão:

Em suma, o IR caracteriza-se por: (a) seu aspecto material ser o acréscimo de patrimônio (a disponibilidade de riqueza nova) do contribuinte; e (b) seu aspecto temporal exigir um termo inicial e um termo final. Sobremais, em relação a ele ganham relevo os critérios da progressividade, da universalidade e da generalidade (art. 153, § 2º, I, da CF), que, conjugados, imprimem-lhe caráter pessoal, graduando-o de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º, da CF) – circunstância que, melhorando a distribuição da carga fiscal entre eles, torna-o mais justo.<sup>5</sup>

Destarte, renda, segundo a doutrina e a jurisprudência, pressupõe acréscimo patrimonial tributável na forma do disposto na legislação de regência do Imposto sobre a Renda.

---

4. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*, v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 175-6.

5. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 47.

### 3. Tributação da renda nas operações no mercado financeiro e de capitais

No âmbito do mercado financeiro e de capitais, são tributáveis como “renda” os resultados positivos (acréscimos patrimoniais) auferidos pelos aplicadores de recursos financeiros na realização das operações com os tomadores de recursos financeiros.

Nesse sentido, cumpres definir o alcance das expressões “mercado financeiro” e “mercado de capitais”, de forma a delinear os contornos específicos da tributação que recai sobre tais operações.

Primeiramente, devemos perquirir, então, o conteúdo jurídico da expressão “mercado”, que, no entender do mestre J.X. Carvalho de Mendonça, tem a seguinte gênese:

As feiras e mercados apareceram com a divisão do trabalho, quando os produtores tiveram excesso de mercadorias, e sentiram a necessidade de permutá-las. Representam a forma inicial do comércio. Foi aí que este deu os primeiros passos. O fato social que chamamos feira, disse Spencer, é a onda comercial na primitiva forma. Nos séculos XII, XIII e XIV chegaram ao apogeu, quando eram, geralmente, pobres as populações e difíceis os meios de comunicação. Durante o regime feudal da Idade Média, como na Antiguidade, a feira correspondia à absoluta necessidade das trocas. Crescendo a população, aumentando a produção em qualidade e variedade das mercadorias, aproximando-se as distâncias com as estradas de ferro e as estradas aperfeiçoadas de rodagem, facilitando-se o uso do automóvel, desenvolvendo-se o telégrafo e o telefone e aperfeiçoando-se a navegação, a Bolsa, com a sua organização especial, tornou-se o grande mercado mundial; as exposições universais e nacionais oferecem o majestoso espetáculo de feiras colossais, onde os produtores e consumidores exibem o fruto de seu trabalho, procurando para ele colocação. Tudo isso concorreu para que as feiras e mercados perdessem o seu esplendor, tendendo mesmo a desaparecer na nossa civilização atual.<sup>6</sup>

---

6. *Tratado de direito comercial brasileiro*, v. 1, Livro I. 6. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1957. p. 378-9.

Nesse diapasão, ao tratar do fato jurídico “mercado” e de seu estrito conceito para efeito de aplicação das normas jurídicas a ele atinentes, Marcos Paulo de Almeida Salles assim ensina:

O fato do mercado depreende-se, pois, da singeleza da junção dos interesses dos ofertantes e dos aceitantes, que livremente buscam se encontrar. Porém, à medida que o crescimento, a habitualidade, o volume e tantos outros fatores vão surgindo à frente dessa “junção de interesses”, as suas correntes vão conduzindo as partes envolvidas para a instituição ou implantação de um sistema, onde passam a aparecer órgãos e funções destinados à organização dos mercados, de modo a torná-los mais eficientes e onde necessariamente cresce a busca pela informação.<sup>7</sup>

Portanto, quando aludimos ao termo “mercado” para fins jurídicos, trazemos sempre a noção subjacente de um sistema organizado de liquidação de obrigações reciprocamente consideradas, em que partes vendedora e compradora de bens encontram-se para liquidar obrigações e buscar a satisfação de necessidades econômicas (aquisição e venda de bens, busca de proteção contra riscos etc.).

O “mercado financeiro”, por sua vez, caracteriza-se por ser aquele em que é praticada a intermediação financeira, operação na qual se envolve uma instituição financeira e as partes tomadora e aplicadora de recursos financeiros.

Neste “mercado”, uma instituição financeira (banco ou assemelhado) interpõe-se entre o aplicador e o tomador de recursos financeiros para exercer sua atividade econômica de intermediação de recursos. A instituição financeira é remunerada através do *spread*, que é a “margem de lucro” entre os juros que a instituição financeira paga ao aplicador de recursos e os juros que a instituição financeira cobra do tomador dos recursos financeiros.

Roberto Quiroga Mosquera, por seu turno, define o “mercado financeiro” como:

---

7. *O contrato futuro*. São Paulo: Cultura, 2000. p. 23-4.

[...] o conjunto de operações realizadas entre as instituições financeiras, bancos e demais entidades financeiras e o público em geral, consistentes, dentre outras atividades acessórias, na captação de recursos financeiros junto à economia popular, para posterior concessão de créditos a terceiros. Este mercado é norteado por princípios protecionistas da economia popular e da estabilidade da comunidade financeira e sob regime jurídico do direito do mercado financeiro.<sup>8</sup>

Já o mercado de capitais caracteriza-se, justamente, pela desintermediação financeira. É o oposto do mercado financeiro. Nele, os recursos são tomados diretamente do aplicador pelo tomador por meio da emissão de títulos representativos de valores mobiliários, que têm o condão de “cristalizar” e representar as relações jurídicas a eles subjacentes. É, no dizer de Roberto Quiroga Mosquera:

[...] o conjunto de operações, realizadas entre pessoas físicas e/ou jurídicas, que consistem na captação de capitais de forma direta entre os poupadores de recursos financeiros e aqueles tomadores de capital, no qual as entidades financeiras aparecem como intervenientes obrigatórias nos negócios realizados. Este mercado é norteado por princípios protecionistas da economia popular e da estabilidade da comunidade financeira e sob o regime jurídico do mercado de capitais.<sup>9</sup>

Os negócios realizados em ambientes bursáteis (bolsas de valores) são bons exemplos de operações típicas dos mercados de capitais. Nelas, o tomador emite papéis representativos de valores em dinheiro e recebe, diretamente do aplicador, os recursos necessários ao giro de seus negócios.

O mercado de capitais divide-se em primário e secundário. Mercado primário é aquele em que o tomador de recursos financeiros coloca-se diretamente diante do aplicador dos recursos financeiros na realização da operação. Como exemplo deste mercado, podemos

---

8. *Tributação no mercado financeiro e de capitais*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999. p. 22.

9. *Idem*, p. 25.

citar uma emissão de debêntures por meio da qual uma pessoa jurídica capta recursos dos compradores das debêntures emitidas para financiamento de suas necessidades de investimento.

Como conceitua João Francisco Bianco, o mercado primário “abrange as operações de subscrição dos títulos emitidos pelas companhias. Trata-se da primeira negociação ocorrida com o título, ou seja, sua colocação inicial no mercado”.<sup>10</sup>

No denominado “mercado secundário”, por sua vez, realizam-se as operações de compra e venda dos títulos que foram objeto da emissão primária por parte do tomador de recursos.

Nesse sentido, vale citar, mais uma vez, a lição de Marcos Paulo de Almeida Salles, que discorre também sobre o aparecimento do mercado secundário e sua origem nas operações realizadas no âmbito do mercado de capitais:

Os mercados organizados sob a forma de bolsa dão nascimento a uma série de contratos que complementam aqueles originados da compra e venda, cuja regulação, porém, é fruto de uma participação conjunta do Poder Público e das entidades bursáteis, estando sua regulação específica a dar-se pelas Leis 4.595/64 e Lei 4.728/65, seguidas das Resoluções do Conselho Monetário Nacional, antes e depois da promulgação da Lei 6.385/76, criadora da Comissão de Valores Mobiliários e reguladora do mercado de valores mobiliários, que passou a delimitar a atual área de atuação das bolsas de valores, dividindo o mercado entre estas e o mercado de balcão.<sup>11</sup>

Definido o alcance da expressão “mercado financeiro e de capitais”, cabe-nos, dentro do escopo deste trabalho, analisar o regime jurídico a ele atinente de forma a se perquirir o regime tributário aplicável às rendas geradas em operações praticadas no âmbito destes mercados e suas conseqüências lógico-jurídicas.

---

10. *Tributação internacional e dos mercados financeiros e de capitais*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 197.

11. *Op. cit.*, p. 29.



Como todo sistema normativo, o sistema jurídico do mercado financeiro e de capitais apóia-se em princípios norteadores e normas jurídicas de regência.

O conjunto normativo sobre o qual se apóia a estrutura jurídica das operações realizadas no âmbito do mercado financeiro e de capitais tem por base a Constituição Federal de 1988, as normas que regem o funcionamento das instituições financeiras (Lei nº 4.595/64) e o mercado de capitais (Lei nº 6.385/76 e alterações) e as normas administrativas emanadas das autoridades reguladoras destes mercados.

Tais normas conferem organicidade ao sistema jurídico do mercado financeiro e de capitais e disciplina a competência dos órgãos fiscalizadores das operações realizadas em seu âmbito, bem como enquadram a regulação destes mercados por estes órgãos.

Tal organicidade é bem apontada por Roberto Quiroga Mosquera:

No Brasil, o direito de mercado financeiro e de capitais apresenta essa figura escalonada das normas, tendo como norma superior o Texto Constitucional de 1988. É no Texto Maior que as demais normas do sistema buscam seu fundamento de validade.

O art. 192 da CF é o comando normativo de maior relevância no trato da matéria atinente ao mercado financeiro e de capitais. Nele encontraremos as diretrizes maiores que a nação brasileira pretende ver efetivadas nesses mercados. No aludido texto normativo estão referidos os vetores fundamentais que deverão nortear o legislador infraconstitucional na elaboração das regras jurídicas que disciplinam o também denominado Sistema Financeiro Nacional.

Em posição não tão prestigiada na aludida estrutura hierarquizada, mas não menos importante, encontraremos as leis complementares como comandos normativos reguladores da atividade financeira. O art. 192 antes mencionado determina que a matéria atinente ao sistema financeiro nacional seja veiculada por intermédio de lei complementar, determinação esta que, até os dias de hoje, não foi cumprida pelo Congresso Nacional. Em vista disso, devem ser consideradas como leis complementares no

atual perfil constitucional as leis vigentes no antigo sistema que materialmente dispunham sobre matérias relacionadas ao mercado financeiro e de capitais. Trata-se da aplicação do princípio da recepção das normas quando da mudança de um determinado ordenamento constitucional. No caso específico, temos a Lei nº 4.595/64, a Lei nº 4.728/65 e a Lei nº 6.385/76, que estipulam as regras básicas da atividade bancária no País. Em níveis inferiores ao Texto Supremo e às leis complementares, identificaremos no sistema jurídico atinente ao mercado financeiro e de capitais as leis ordinárias, as medidas provisórias, as resoluções do Conselho Monetário Nacional, as circulares do Banco Central do Brasil, as deliberações da Comissão de Valores Mobiliários etc.<sup>12</sup>

Destarte, em se realizando operações (negócios jurídicos) que venham a ser disciplinadas pelo referido plexo de normas componentes deste sistema, tais operações serão praticadas no âmbito do mercado financeiro e de capitais e estarão sujeitas, portanto, à regulação jurídica e tributária das normas que compõem este sistema.

A legislação do Imposto sobre a Renda, por seu turno, em sintonia com a organicidade das normas que compõem esse sistema, disciplina através de normas específicas a tributação das rendas auferidas pelos aplicadores de recursos financeiros nas operações realizadas no âmbito deste mercado.

Nesse sentido, a legislação do Imposto sobre a Renda trata os rendimentos auferidos no âmbito do mercado financeiro e de capitais pelo resultado decorrente do investimento realizado. O tratamento conferido ao resultado pela legislação tributária está adstrito, ademais, à natureza da operação financeira realizada, se de renda fixa ou de renda variável.

Se o resultado positivo decorrer de uma renda predeterminada (rendimento), estipulada no título ou contrato de que se origina, sem importar se derivada de um negócio realizado no mercado de capitais ou de um título emitido por instituição financeira no âm-

---

12. *Aspectos atuais do direito do mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 262.

bito do mercado financeiro, a legislação do Imposto sobre a Renda trata esta renda como decorrente de operação de “renda fixa” e dentro da sistemática própria deste rendimento.

Se, ao contrário, a renda auferida pelo investidor decorrer de ganho que não corresponda a remuneração predeterminada estipulada em contrato ou título, mas de “mais-valia” obtida pelo investidor em razão de alienação do título, contrato ou de sua “posição” (ativa ou passiva) no negócio jurídico, a legislação do Imposto de Renda trata tal resultado positivo como “renda variável” e lhe outorga tratamento específico no âmbito de sua aplicação.

Conforme sintetiza Renato A. Gomes de Souza, “para fins de IR, a lei divide as aplicações financeiras (e cria um sistema de normas distinto para cada qual) em de renda fixa e de renda variável”.<sup>13</sup>

Ademais, fato que não podemos olvidar na avaliação da legitimidade da incidência do Imposto de Renda sobre os resultados positivos auferidos pelos investidores nas operações realizadas no âmbito do mercado financeiro e de capitais é que o regime jurídico aplicável aos rendimentos e ganhos nas operações de renda fixa ou variável deve estar sempre subsumido aos princípios constitucionais que informam a tributação da renda e ao conceito de renda delimitado pela Constituição Federal de 1988 e pelo Código Tributário Nacional, sob pena de ferir os quadrantes jurídicos sobre os quais se assenta a cobrança do imposto, conforme bem observa Ricardo Mariz de Oliveira, ao comentar a sistemática de tributação introduzida pela Lei nº 8.541/92, que tributou em separado dos demais rendimentos da pessoa jurídica os rendimentos de aplicações financeiras:

Em suma, a tributação das rendas e dos ganhos de aplicações financeiras, na forma da Lei nº 8.541, fere ao tempo todos estes princípios constitucionais.

Com efeito:

– não atende à generalidade das rendas do contribuinte;

---

13. *Op. cit.*, p. 285.

- não é progressiva, porque é por alíquota fixa;
- também exclui a progressividade sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, porque ter-se-á impostos em valores sempre diferentes em razão das espécies de rendas; dois contribuintes com o mesmo valor de renda total podem ter impostos em valores diferentes, e até mesmo quem ganhou mais pode pagar menos imposto;
- não atende à própria essência do fato gerador, porque pode-se ser obrigado a pagar imposto em situação em que não haja lucro, mas prejuízo;
- não atende ao caráter pessoal e à capacidade econômica da pessoa do contribuinte, pois pode ser devido imposto em situação de redução patrimonial global;
- distingue com tributações diferentes espécies de renda, não atendendo ao princípio da igualdade.<sup>14</sup>

Dentro da lógica acima exposta, trataremos de analisar os aspectos em torno da sistemática vigente da tributação das operações financeiras de renda fixa e de renda variável realizadas no âmbito do mercado financeiro e de capitais.

Nesse sentido, trataremos então, em primeiro lugar, dos aspectos atinentes à tributação dos resultados positivos considerados *per se*, para, ao final da exposição, adentrar os aspectos relativos à tributação das operações no âmbito do conjunto das rendas auferidas pelas pessoas físicas e jurídicas.

Cumpre-nos ressaltar, ademais, que não abordaremos neste trabalho a celeuma doutrinária em torno dos vocábulos “operações” ou “aplicações” financeiras, que, apesar de, semanticamente, designarem situações juridicamente distintas (a primeira, a realização de negócios comerciais, e a segunda, a realização de investimentos com o intuito de lucro), em se tratando dos investimentos realizados no âmbito do mercado financeiro e de capitais, têm sido utilizados indiscriminadamente pela legislação tributária para designar todos os negócios jurídicos praticados no âmbito do mercado financeiro e de capitais.

---

14. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Repertório IOB de Jurisprudência*, 2ª quinzena de fevereiro de 1993, n. 4, p. 69.

## 4. A tributação nas operações financeiras de renda fixa

### 4.1. Aspectos gerais da hipótese de incidência

O regime de tributação da renda auferida nas operações financeiras de renda fixa está fulcrado na sistemática introduzida pela Lei nº 8.981/95 e legislação posterior.

Conforme anteriormente aludido, o termo “renda fixa” pressupõe o recebimento pelo investidor de rendimento predeterminado, sem o qual, anteriormente ao recebimento do rendimento por parte do investidor, não há que se falar em “renda fixa” e, portanto, na incidência de Imposto de Renda sobre esta modalidade de acréscimo patrimonial do investidor.

Nessa linha de raciocínio é a lição de Roberto Quiroga Mosquera:

Assim, uma determinada operação será considerada de “renda fixa” quando da sua realização houver estipulação de remuneração ou juros, não a tornando sujeita, portanto, a variações de natureza aleatória. Nas aplicações financeiras de renda fixa, há necessidade de se estipular a remuneração quando da contratação da operação. Nessa oportunidade, as partes contratantes já fixam o valor, em percentuais, da renda a ser auferida, não havendo qualquer hipótese da existência de um evento sujeito à álea ou à imprevisibilidade.

Portanto, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do IR, sobre ganhos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa, é auferir rendimentos ou ganhos de capital (rendimentos) predeterminados (renda fixa), em negócios jurídicos regidos pelo direito do mercado de capitais e financeiro (aplicações financeiras).<sup>15</sup>

De fato, o critério material da hipótese de incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa repousa na remuneração predeterminada conferida

---

15. *Aspectos atuais do direito do mercado financeiro*, p. 185.

pelo negócio jurídico realizado no âmbito do mercado financeiro e de capitais ao investidor.

Tais operações financeiras apresentam-se em várias modalidades distintas, desde a aquisição de direitos relacionados a títulos de crédito emitidos por instituições financeiras ou pessoas jurídicas não-financeiras até a realização de simples contratos de mútuo entre pessoas jurídicas e negócios jurídicos em mercados de balcão ou bolsa que permitam o auferimento de rendimentos predeterminados, tais como as operações comumente denominadas *box*.

O fato gerador da obrigação de pagar o Imposto de Renda nas operações de renda fixa é auferir rendimentos. Os rendimentos sujeitos ao Imposto de Renda na modalidade jurídica das operações de renda fixa são aqueles decorrentes de investimentos em títulos, de renda fixa, fundos de investimentos (caracterizados pela legislação como de renda fixa) e de qualquer remuneração adicional aos rendimentos predeterminados, bem como os ganhos obtidos com a alienação, repactuação, cessão ou resgate da aplicação financeira.

É que com o advento do art. 65 da Lei nº 8.981/95, o termo “rendimentos” passou a significar, além da remuneração dos títulos de renda fixa, os juros sobre o capital investido, qualquer remuneração adicional aos rendimentos pré-fixados, bem como os ganhos de capital auferidos na alienação do investimento, que compreende qualquer forma de transmissão da propriedade, liquidação, resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação, conforme se depreende da simples leitura dos §§ 1º e 3º do art. 65 da citada Lei:

§ 1º A base de cálculo do imposto é constituída pela diferença positiva entre o valor da alienação, líquido do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF, de que trata a Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, e o valor da aplicação financeira. [...]

§ 3º Os rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados, serão submetidos à incidência do imposto de renda na fonte por ocasião de sua percepção.

Desta forma, todos os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa de titularidade de contribuinte residente ou domiciliado no País e do investidor estrangeiro são tributáveis pelo Imposto de Renda, na forma das normas que lhes são aplicáveis.

#### 4.2. Elementos quantitativos da hipótese de incidência

A base de cálculo do imposto será constituída pelo valor do rendimento ou a diferença positiva entre o valor da alienação, líquido do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF, e o valor originário do título ou aplicação financeira (§ 1º do art. 65 da Lei nº 8.981/95).

No que concerne às alíquotas do Imposto de Renda incidentes sobre os rendimentos auferidos nas operações financeiras de renda fixa, após o advento das Leis nº 11.033 e nº 11.053, ambas de 2004, referidos rendimentos ficaram submetidos aos seguintes regimes:

a) fundos de longo prazo: aqueles cuja carteira de títulos tenha prazo médio superior a 365 dias (à exceção daqueles classificados pela legislação como de “renda variável”) e outras operações tributadas às alíquotas dos fundos de longo prazo – aplicações financeiras de renda fixa e a elas equiparadas (*box*, mútuos, reembolso ou devolução de CPMF, operações de transferência de dívidas e operações com ouro como ativo financeiro): (i) 22,5% em aplicações com prazo de até 180 dias; (ii) 20% em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias; (iii) 17,5% em aplicações com prazo de 361 dias até 720 dias; (iv) 15% em aplicações com prazo acima de 720 dias.

b) fundos de curto prazo: aqueles cuja carteira de títulos tenha prazo médio igual ou inferior a 365 dias, à exceção daqueles classificados pela legislação como de “renda variável”: (i) 22,5% em aplicações com prazo de até 180 dias; e (ii) 20% em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias.

c) fundos de investimento em participações, fundos de investimento em quotas de fundos de investimento em participações e fundos de investimento em empresas emergentes (à exceção

daqueles classificados pela legislação como de “renda variável”): 15% sobre os rendimentos.

#### 4.3. Retenção e recolhimento do imposto

O imposto será recolhido pelo responsável pela retenção e recolhimento do imposto, por ocasião do pagamento destes valores.

São responsáveis pela retenção e recolhimento do imposto nas hipóteses que a lei lhes atribui: (i) a pessoa jurídica pagadora dos recursos; (ii) a pessoa jurídica recebedora dos recursos, nos casos das operações de transferências de dívidas (art. 65, § 8º, da Lei nº 8.981/95); (iii) as bolsas e entidades autorizadas a operar no mercado; e (iv) o administrador do fundo.

#### 4.4. Investidores estrangeiros

A legislação ainda estabelece, no art. 78 da Lei nº 8.981/95, que os residentes e domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo Imposto de Renda, previstas para os residentes e domiciliados no País, inclusive no que concerne aos investimentos de renda fixa.

A alíquota do imposto é reduzida para 15% nas operações de renda fixa (art. 29 da Instrução Normativa SRF nº 208/02), inclusive nas hipóteses de operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, como as realizadas nos mercados de opções em bolsas de valores, mercadorias e futuros, e mercados a termo e de balcão (incisos I a III do § 1º do art. 30 da IN SRF nº 208/02).

Tal alíquota, entretanto, somente se aplica aos investimentos realizados através da sistemática estabelecida na Resolução CMN nº 2.689, de 26.1.2000, ou seja, nas operações efetuadas fora deste âmbito regulatório (aquelas realizadas diretamente no mercado financeiro e de capitais pelos investidores estrangeiros) e nas operações realizadas por residentes e domiciliados em países considerados como de tributação favorecida (países que não tributam a renda



ou que a tributam à alíquota máxima inferior a 20%<sup>16</sup>), a tributação será a mesma aplicável aos residentes e domiciliados no Brasil.

Cumpra ressaltar que, com o advento da Lei nº 11.312, de 27.6.2006, a alíquota do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos decorrentes de títulos públicos federais, auferidos por residentes e domiciliados no exterior, exceto em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20%, ficou reduzida a zero (art. 1º). A redução a zero também se aplica às quotas de fundos de investimento, exclusivos para investidores não-residentes, que possuam no mínimo 98% de títulos públicos federais.

Além da redução à zero das alíquotas nas operações mencionadas no parágrafo anterior, a Lei nº 11.312, de 27.6.2006, reduziu a zero, também, a alíquota do Imposto de Renda na fonte sobre os rendimentos e ganhos líquidos de não-residentes em operações com fundos de investimento em participações, fundos de investimento em quotas de fundos de investimento em participações e fundos de investimento em empresas emergentes.

## 5. A tributação nas operações de renda variável

### 5.1. Aspectos gerais da hipótese de incidência

Nas operações de renda variável, por sua vez, a ocorrência do fato gerador do Imposto de Fonte está adstrita ao fato do contribuinte auferir ganhos líquidos nestas operações, que significam a mais-valia (acréscimo patrimonial) de seu investimento quando da realização (cessão, liquidação ou resgate) em relação ao custo de aquisição do mesmo.

As operações que, segundo a legislação tributária, compõem o mercado de “renda variável” estão relacionadas na Lei nº 8.981/95 e legislação posterior.

---

16. A IN SRF nº 188/02 enumera taxativamente os países ou dependências considerados pela legislação brasileira com tributação favorecida ou que oponham sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas.

Assim, são consideradas operações de “renda variável” pela legislação do Imposto de Renda:

a) operações praticadas por fundos de investimento, clubes de investimento e semelhantes que investem em ações (abrangidos mútuos, fundos de privatização, FGTS, fundos fechados, investimentos cultural e artístico, financiamento da indústria cinematográfica e fundos de investimento imobiliário);

b) *swaps* (de índices, preços, taxas etc.); e

c) operações negociadas à vista, a termo ou a futuro realizadas nas bolsas de valores, mercadorias e futuros ou fora de bolsa (mercados à vista, futuro, de opções e a termo, inclusive com ouro, ativo financeiro).

Cumprе ressaltar, ademais, que, para fins tributários, para que um fundo seja considerado de renda variável, segundo a legislação (art. 744 do RIR/99), deve ter em sua carteira, pelo menos, 67% de ações cotadas em bolsa, ou manter, no mínimo, 95% de seus recursos aplicados em quotas representativas de fundos de investimento em ações.

Os fundos que não obedeçam à referida configuração e que tenham seus recursos aplicados em operações de renda variável, tais como *swaps*, opções e futuros, são tidos pela legislação como renda fixa e adstritos às suas normas.

Os *swaps* representam trocas de posições financeiras entre os agentes de mercado liquidadas (fluxo de caixa) no vencimento de cada contrato, que, conforme conceituam Arnaldo Luiz Corrêa e Carlos Raices, constituem “um acordo de troca ou permuta de contrato no qual (as partes) concordam em liquidar, em uma data futura, uma operação realizada no presente, com a intenção de eliminar riscos – por descompassos entre ativo e passivo – e rentabilidade”.<sup>17</sup>

Vale destacar também a diferenciação, por estes mesmos autores, dos significados das expressões “mercado a termo” e “mercado futuro”:

---

17. *Derivativos agrícolas*. São Paulo: Globo, 2005. p. 223.

Contrato a termo é um contrato de compra e venda com entrega em uma data futura, por um preço determinado previamente. Quando você compra um vinho que já está pronto, mas ainda não foi engarrafado, e define a data de entrega e o pagamento para dali a um ano, você realiza um contrato a termo. [...]

O mercado futuro é uma evolução do mercado a termo. Os dois partem do mesmo princípio e sinalizam na mesma direção. Fixam hoje o preço que será recebido na liquidação do contrato, em determinada data futura [...] nele, o comprador se obriga a comprar (não a pagar por uma compra já pactuada), enquanto o vendedor se obriga a vender (não a entregar um produto de acordo com uma operação já realizada). O contrato futuro não é realizado com a intenção primária de entrega efetiva da mercadoria pelo vendedor.<sup>18</sup>

Existem também aquelas operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias e de futuros e assemelhadas, iniciadas e encerradas no mesmo dia, com o mesmo ativo, em que a quantidade negociada é liquidada, total ou parcialmente, denominadas *day-trade*, que nas modalidades sujeitas a rendimentos de “renda variável” são consideradas aplicações financeiras desta modalidade e tributadas na fonte e sobre o montante dos ganhos líquidos apurados no mês, conforme disposição expressa da norma contida no art. 2º, I, da Lei nº 11.033/04.

A partir de janeiro de 2005, para as operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas (exceto *day-trade*), foi instituída tributação na fonte (Imposto de Renda na fonte) à alíquota de 0,005% sobre ajustes diários, prêmios pagos e valores de liquidação, a depender da modalidade de operação praticada, ficando responsável pela retenção e recolhimento a instituição intermediadora, pagadora ou a bolsa (registradora) das operações, a depender do caso (§§ 1º a 8º do art. 2º da Lei nº 11.033/04).

Referido Imposto de Fonte é tratado como antecipação do Imposto de Renda incidente sobre os ganhos ou na declaração de rendimentos da pessoa física ou jurídica.

---

18. *Idem*, pp. 10 e 12.

As operações de renda variável podem ser realizadas no mercado financeiro e de capitais brasileiros por investidores nacionais ou estrangeiros, sendo que a legislação do Imposto sobre a Renda confere tratamento específico às operações praticadas por estrangeiros por intermédio da Resolução CMN nº 2.689/00, conforme aludiremos abaixo.

## 5.2. Elementos quantitativos da hipótese de incidência

A base de cálculo do imposto será sempre o “ganho líquido”, que é determinado pela diferença positiva entre o resultado positivo auferido nas operações realizadas em cada mês, diminuído dos custos e despesas incorridas necessários à realização das operações e da compensação de prejuízos ocorridos no mesmo período, em uma ou mais operações, à exceção das operações de *day trade* (operações iniciadas e terminadas no mesmo dia) e daquelas realizadas no mercado à vista de ações cujos resultados serão apurados em separado dos demais para fins de apuração da base de cálculo do imposto (art. 1º, § 3º, e art. 2º da IN SRF nº 161/99).

Entretanto, existem regras específicas de determinação do ganho líquido, base do imposto, para cada uma das modalidades de operações de renda variável. É o caso das operações praticadas nos mercados à vista, em que, por exemplo, a base de cálculo do imposto é o resultado da diferença positiva entre o valor de venda e o valor de aquisição do bem (art. 761, *caput*, do RIR/99).

Nas operações de *swap*, por sua vez, a base de cálculo do imposto é o resultado positivo auferido nestas operações (art. 74 da Lei nº 8.981/95).

Após o advento da Lei nº 11.033/04 (inciso II do art. 2º), os ganhos líquidos auferidos pelos investidores residentes e domiciliados no Brasil nas operações de renda variável realizadas em bolsas de valores, mercadorias, futuros e assemelhadas passaram a ser tributados à alíquota de 15%, sendo que, nas demais modalidades fora de bolsa (mercado de balcão), os ganhos passaram a ser tributados de acordo com o prazo de resgate das operações, da mesma forma

(alíquotas progressivas) que as operações de renda fixa.

Os fundos de renda variável são tributados à alíquota de 15% no resgate das quotas pelo quotista (inciso I do § 3º do art. 1º da Lei nº 11.033/04).

As operações de *day-trade* realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas seguem a seguinte sistemática de tributação: (i) Imposto de Renda na fonte à alíquota de 1%; (ii) à alíquota de 20% sobre os ganhos líquidos auferidos mensalmente (art. 2º, I e § 3º, da Lei nº 11.033/04 e art. 12 da IN SRF 487/04).

### 5.3. Retenção e recolhimento do imposto

O imposto será recolhido pelo responsável pela retenção e recolhimento do imposto, que pode ser: (i) a pessoa jurídica pagadora dos ganhos líquidos; (ii) as bolsas e entidades autorizadas a operar no mercado; e (iii) o administrador do fundo de renda variável.

### 5.4. Investidores estrangeiros

Tal qual aludimos no item relativo às operações de renda fixa, também para as operações de renda variável a legislação estabelece, no art. 78 da Lei nº 8.981/95, que os residentes e domiciliados no exterior sujeitam-se às mesmas normas de tributação pelo Imposto de Renda previstas para os residentes e domiciliados no País, o que faz exsurgir a obrigação de retenção na fonte do Imposto de Renda sobre os ganhos líquidos auferidos pelos residentes e domiciliados no exterior nas operações realizadas no mercado financeiro e de capitais brasileiro.

A alíquota do imposto é de 10% nas aplicações em fundos de investimento em ações, em operações de *swap*, registradas ou não em bolsa, e nas operações realizadas em mercados de liquidação futura, fora de bolsa (art. 29 da IN SRF nº 208/02).

Não há incidência do Imposto de Fonte sobre os ganhos de capital apurados pelo investidor não-residente nas operações realizadas

em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas e nas operações com ouro, ativo financeiro, fora de bolsa (art. 30 da IN SRF nº 208/02).

Os demais rendimentos (ganhos) auferidos em quaisquer outras aplicações realizadas no mercado de balcão ou em bolsa serão tributados à alíquota de 15%, mesma alíquota aplicável aos rendimentos decorrentes de aplicações financeiras de renda fixa obtidos por não-residentes (art. 29 da IN SRF nº 208/02).

Tais alíquotas benéficas, entretanto, somente se aplicam aos investimentos realizados através da sistemática estabelecida na Resolução CMN nº 2.689, de 26.1.2000.

Nas operações efetuadas fora deste âmbito regulatório (efetuadas diretamente por pessoas físicas estrangeiras, por exemplo) e nas operações realizadas por residentes e domiciliados em países considerados como de tributação favorecida (países que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota máxima inferior a 20%), a tributação será a mesma aplicável aos residentes e domiciliados no Brasil.

## 6. Tratamento fiscal na apuração da renda tributável das pessoas físicas e jurídicas

Segundo o disposto no art. 76 da Lei nº 8.981/95, o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais auferidos em aplicações financeiras, deverá ser tratado da seguinte forma: (i) deduzido do Imposto sobre a Renda apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real; e (ii) definitivo (exclusivo de fonte), no caso de pessoa jurídica não submetida à tributação no regime do lucro real, inclusive isenta (e imune), e de pessoa física.

As pessoas jurídicas que desenvolvam atividades financeiras (bancos, seguradoras, corretoras etc.) não estão submetidas à

tributação na fonte dos rendimentos e ganhos líquidos apurados em operações de renda fixa e de renda variável (art. 77, I, da Lei nº 8.981/95), tributando-os apenas em seu balanço na modalidade do lucro real.

As perdas apuradas em operações de renda variável, entretanto, de acordo com disposição expressa da norma do art. 772 do RIR/99, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos obtidos pela pessoa jurídica nas operações de mesma natureza.

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração do Imposto de Renda na modalidade do lucro real não podem deduzir as perdas incorridas em operações de *day-trade*, à exceção das instituições financeiras e sociedades seguradoras (art. 771 e § 1º do RIR/99).

## 7. Regime jurídico dos novos títulos do agronegócio

Os novos títulos do agronegócio surgem na esteira do desenvolvimento do mercado agropecuário e do aprimoramento do sistema negocial dos ativos gerados a partir da produção dos insumos derivados deste mercado.

O Brasil vem experimentando desde as décadas de 1970, 1980 e 1990 um crescimento vertiginoso de sua produção agrícola, que se refletiu no aprimoramento dos sistemas negociais do agronegócio, no aparecimento e aperfeiçoamento da Bolsa de Mercadorias e Futuros e no desenvolvimento de títulos de crédito destinados a lastrear a negociação das *commodities* agrícolas.

Em agosto de 1994, com a edição da Lei nº 8.929, surgiram a Cédula de Produtor Rural – CPR, título representativo da promessa de entrega de produtos rurais, e a CPR com liquidação financeira, representativa da obrigação de pagar determinada soma em dinheiro equivalente ao preço dos produtos rurais a ela vinculados.

Em dezembro de 2004, com o advento da Lei nº 11.076, foram criados os denominados “novos títulos do agronegócio”, com a finalidade de fomentar o desenvolvimento dos negócios com produtos

agrícolas e com os títulos que os representam, colocando à disposição de produtores e investidores novos mecanismos de financiamento da produção agropecuária.

Nesse sentido, vale citar a lição de Renato Buranello:

A Lei 11.076, de 30.12.2004, passou a regular os cinco novos títulos de financiamento ao agronegócio, os quais têm por objetivo permitir a captação de recursos no âmbito do mercado de capitais, constituindo relevante fonte de financiamento para o setor do agronegócio, além de configurar modalidade de investimento adicional para o público investidor, nomeadamente os investidores institucionais, dentre os quais se destacam os fundos de investimento, uma vez que os ganhos de produtividade e eficiência gerados pelo setor não foram acompanhados pelo incremento do modelo de financiamento até então vigente.<sup>19</sup>

Referidos títulos são:

a) *Certificado de Depósito Agropecuário (CDA)*: título de crédito representativo de promessa de entrega de produtos agropecuários, seus derivados, subprodutos e resíduos de valor econômico, depositados em armazéns integrantes do sistema de armazenagem de produtos agropecuários (§ 1º do art. 1º da Lei 11.076/04);

b) *Warrant Agropecuário (WA)*: título de crédito que confere direito de penhor sobre o produto descrito no CDA a ele correspondente (§ 2º do art. 1º da Lei 11.076/04);

c) *Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio (CDCA)*: título de crédito nominativo, de livre negociação, representativo de promessa de pagamento em dinheiro, e constitui título executivo extrajudicial. Sua emissão é exclusiva das cooperativas de produtores rurais e outras pessoas jurídicas que exerçam a atividade de comercialização, beneficiamento ou industrialização de produtos e insumos agropecuários ou de máquinas e implementos utilizados na produção agropecuária (art. 24 da Lei 11.076/04);

---

19. Novos títulos para financiamento do agronegócio. *Revista de Direito Mercantil*, São Paulo, Malheiros, n. 137, ano XLIV, (Nova Série), jan.-mar./2005, p. 163.



d) *Letra de Crédito do Agronegócio (LCA)*: título de crédito nominativo, de livre negociação e de emissão exclusiva das instituições financeiras, representativo de promessa de pagamento em dinheiro e constitui título executivo extrajudicial (art. 26 da Lei 11.076/04); e

e) *Certificado de Recebíveis do Agronegócio (CRA)*: título de crédito nominativo, de livre negociação, de emissão exclusiva das companhias securitizadoras de direitos creditórios do agronegócio, representativo de promessa de pagamento em dinheiro e constitui título executivo extrajudicial (art. 26 da Lei 11.076/04).

Estes títulos têm natureza jurídica de títulos de crédito e regem-se pelos princípios gerais a eles aplicáveis, há muito consagrados pela legislação civil e comercial brasileira.

Para reforçar este conceito, recorreremos novamente à abalizada lição de Renato Buranello:

Por fim, ainda no aspecto legal, entendemos que o capítulo referente aos títulos de crédito, trazido pelo novo Código Civil em seus arts. 887 a 926, compõe as normas gerais do direito cambial no âmbito interno, devendo-se aplicar subsidiariamente e no que couberem as normas sobre os títulos representativos dentro do sistema de armazenagem de produtos agropecuários. Com essa mesma interpretação, concluímos que, em relação ao regime de armazenagem, continuam aplicáveis as disposições do Decreto 1.102, de 21.11.1903, que não conflitem com as disposições específicas aqui estudadas. *A contrario sensu*, as disposições citadas afastam-se integralmente, mesmo de aplicação subsidiária, quando referidas à emissão e circulação dos novos títulos agropecuários.<sup>20</sup>

A própria Lei 11.076/04 determina expressamente no art. 44, *caput*, que se aplicam ao CDCA, à LCA e ao CRA, no que forem cabíveis, as normas de direito cambial, o que só corrobora o posicionamento acima expresso.

As negociações com estes títulos dar-se-ão no âmbito do mercado de capitais, por se tratarem de títulos em que o tomador de

---

20. *Idem*, p. 169.

recursos (emissor) coloca diretamente os títulos perante os tomadores e os troca por recursos financeiros.

Entretanto, em nosso entendimento, uma emissão de LCA, por se tratar de título de emissão privativa de instituição financeira, poderia configurar uma operação realizada e cursada no âmbito do mercado financeiro, com o objetivo de captação de recursos para utilização por parte da instituição financeira emissora em suas operações de intermediação no âmbito do mercado financeiro.

Ademais, cumpre-nos ressaltar que, para a definição do regime tributário aplicável a cada um dos títulos acima referidos, nos cabe verificar, primeiramente, que modalidade de obrigação cada um deles encerra, de forma que os títulos representativos de obrigação de pagamento em dinheiro (CDCA, LCA e CRA) tenham tratamento fiscal de “aplicações financeiras” ou “ativos financeiros”, que são, e aqueles representativos de promessa de entrega de produtos (CDA) ou que encerrem direito de penhor sobre coisas (WA) tenham tratamento tributário condizente com a sua natureza de títulos creditícios representativos das obrigações a eles inerentes.

## 8. Regime tributário dos novos títulos do agronegócio

Desta forma, cabe-nos, na definição do regime tributário adstrito à renda obtida pelos investidores na negociação de cada um dos novos títulos do agronegócio, perquirir as obrigações concernentes aos respectivos títulos e às modalidades de negociação às quais estes estão submetidos nos mercados primário e secundário, de modo a delimitarmos os contornos da tributação sobre a renda gerada a partir dos negócios jurídicos efetuados pelos investidores e detentores destes títulos.

Para tanto, é preciso que repisemos a noção de que os rendimentos decorrem, necessariamente, de um negócio jurídico que, a depender das características, gere para o investidor renda decorrente de aplicação financeira de “renda fixa” ou de “renda variável”.

O investidor nos novos títulos do agronegócio, de acordo com a natureza dos mesmos, pode auferir rendimentos decorrentes de

remuneração baseada em taxas de juros ou preços de mercadorias fixados nos títulos, ou até mesmo a partir da negociação destes títulos no mercado secundário.

Desta forma, exemplificando, nos rendimentos periódicos auferidos pelos investidores residentes e domiciliados no Brasil, a partir da fixação de taxas de juros relacionadas à liquidação em dinheiro dos títulos representativos de obrigação de pagamento em moeda corrente, teremos a incidência do Imposto de Renda na Fonte na modalidade “renda fixa” e, portanto, a aplicação das alíquotas regressivas do Imposto de Fonte conforme tratamos no item 4.2 acima.

De outro modo, caso os rendimentos decorram da negociação destes títulos no mercado secundário, porém, em ambiente bursátil (bolsa), onde este mesmo investidor venha auferir um ganho de capital decorrente da alienação do mesmo, o ganho líquido do investidor será tributado pelo Imposto de Fonte à alíquota de 15%.

Apesar destes títulos ainda não terem sido negociados em bolsa, em tese tal tributação é possível, na medida em que a própria Lei 11.076/04, em seus arts. 16 e 43, trata de forma expressa da possibilidade de os novos títulos do agronegócio serem distribuídos publicamente e negociados em bolsas de valores e de mercadorias e futuros e em mercados de balcão organizados autorizados a funcionar pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Nos negócios jurídicos praticados por pessoas físicas investidoras ou detentoras destes títulos, há isenção expressa na legislação para a remuneração produzida por CDA, WA, CDCA, LCA e CRA, tanto no que concerne ao Imposto de Fonte quanto no que tange ao imposto devido na declaração anual de ajuste, conforme disposição incorporada ao art. 3º, IV, da Lei 11.033/04, pelo art. 7º da Lei 11.311, de 13.6.2006.

Da mesma forma, a isenção aplica-se às pessoas físicas detentoras de CPRs na modalidade financeira em que obtiverem remuneração produzida por estes títulos, conforme se verifica da simples leitura do inciso V do art. 3º da Lei 11.033/04, pela mesma Lei 11.311/06.

Note-se que o termo “remuneração”, utilizado nas normas isentivas acima comentadas, é dotado de significativa amplitude semântica e abarca as noções de “rendimentos” e “ganhos”, o que, em nossa opinião, na prática, faz com que a isenção veiculada se aplique a qualquer mais-valia produzida a partir dos títulos abarcados no patrimônio das pessoas físicas que os possuem; portanto, aplicando-se tanto aos rendimentos designados pela legislação como de “renda fixa” quanto àqueles de “renda variável”.

Nesse sentido é a definição de Plácido e Silva:

REMUNERAÇÃO. Do latim *remuneratio*, de *remunerare* (remunerar, compensar, retribuir), em sentido amplo exprime a recompensa, o pagamento ou a retribuição feitos por serviços prestados ou em sinal de agradecimento.

Nesta razão, tudo que se recebe ou tudo que se paga, em retribuição ou pagamento é, sem dúvida, uma remuneração.

Assim, são remunerações os salários, as diárias, os vencimentos, as comissões, os honorários, os soldos, as corretagens etc.

Originariamente, portanto, remuneração contém sentido amplo e genérico, referindo-se a qualquer espécie de retribuição ou compensação, sem indagação da procedência nem do motivo porque se realizou.<sup>21</sup>

Destarte, em se considerando que as remunerações geradas pelos novos títulos do agronegócio para as pessoas físicas residentes e domiciliadas no País estão isentas do Imposto de Fonte, tanto sobre a “renda fixa” quanto sobre a “renda variável” gerada a partir destes títulos, apenas as operações (negócios jurídicos) praticadas pelas pessoas jurídicas e pelos residentes e domiciliados no exterior títulos estarão gravadas pelo Imposto sobre a Renda, que, na modalidade do Imposto de Fonte, pode ter a sua incidência resumida nos seguintes quadrantes:

---

21. *Vocabulário jurídico*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense. p. 699.

Título de Crédito	Remuneração	Rendimentos periódicos (emissão primária)	Negociação no mercado bursátil	Negociação privada
WA CDCA LCA CRA	Taxas fixas: rendimento predeterminado	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: regra geral, a fonte de pagamento dos rendimentos deve reter e recolher o IRF, às alíquotas regressivas de acordo com o prazo de aplicação: (i) até 180 dias: 22,5%; (ii) de 181 a 360 dias: 20%; (iii) de 361 a 720 dias: 17,5%; e (iv) após 720 dias: 15%. Estrangeiros (Res. 2689): 15%. Pessoas físicas: isenção.	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: IR de 15%, na sistemática de ganhos líquidos. Estrangeiros (Res. 2689): 15%. Pessoas físicas: isenção.	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: regra geral, a fonte de pagamento do preço deve reter e recolher o IRF sobre o ganho, às alíquotas regressivas de acordo com o prazo de aplicação: (i) até 180 dias: 22,5%; (ii) de 181 a 360 dias: 20%; (iii) de 361 a 720 dias: 17,5%; e (iv) após 720 dias: 15%. Estrangeiros (Res. 2689): 15%. Pessoas físicas: isenção.
	Taxas Flutuantes: rendimento variável e ganhos de capital	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: regra geral, a fonte de pagamento dos rendimentos deve reter e recolher o IRF, às alíquotas regressivas de acordo com o prazo de aplicação: (i) até 180 dias: 22,5%; (ii) de 181 a 360 dias: 20%; (iii) de 361 a 720 dias: 17,5%; e (iv) após 720 dias: 15%. Estrangeiros (Res. 2689): 15%. Pessoas físicas: isenção.	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: IR de 15%, na sistemática de ganhos líquidos. Estrangeiros (Res. 2689): não-incidência. Pessoas físicas: isenção.	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: regra geral, a fonte de pagamento do preço deve reter e recolher o IRF sobre o ganho, às alíquotas regressivas de acordo com o prazo de aplicação: (i) até 180 dias: 22,5%; (ii) de 181 a 360 dias: 20%; (iii) de 361 a 720 dias: 17,5%; e (iv) após 720 dias: 15%. Estrangeiros (Res. 2689): 15% ou 10% (liquidação futura). Pessoas físicas: isenção.
CDA	Não aplicável	Não aplicável	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: IR de 15%, na sistemática de ganhos líquidos. Estrangeiros (Res. 2689): não-incidência. Pessoas físicas: isenção.	Pessoa jurídica e estrangeiros, inclusive paraísos fiscais: regra geral, a fonte de pagamento do preço deve reter e recolher o IRF sobre o ganho, às alíquotas regressivas de acordo com o prazo de aplicação: (i) até 180 dias: 22,5%; (ii) de 181 a 360 dias: 20%; (iii) de 361 a 720 dias: 17,5%; e (iv) após 720 dias: 15%. Estrangeiros (Res. 2689): 15%. Pessoas físicas: isenção.

## 9. Conclusão

O regime tributário ao qual estão adstritos os rendimentos e ganhos produzidos nas negociações dos novos títulos do agronegócio está inserido no contexto do regime tributário das rendas geradas a partir das aplicações financeiras efetuadas nos mercados financeiros e de capitais brasileiro pelos investidores nestes títulos, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, residentes e domiciliadas no Brasil ou no exterior.

Destarte, cada renda auferida pelo detentor ou investidor nos novos títulos do agronegócio terá o tratamento que lhe é conferido pela legislação vigente, seja ela caracterizada como “rendimento”, sujeito à sistemática de tributação das aplicações financeiras de “renda fixa”, seja a renda caracterizada como “ganho”, sujeito à tributação nos moldes dos investimentos em aplicações de “renda variável”.

Referida sistemática aplica-se tão-somente às rendas auferidas pelas pessoas jurídicas e investidores estrangeiros nos negócios com os novos títulos do agronegócio, na medida em que as pessoas físicas residentes e domiciliadas no Brasil foram beneficiadas, a partir de junho de 2006, por isenção que abarca todas as remunerações (leia-se, a nosso ver, espécies de rendas que possam vir a ser obtidas por aquelas que detêm estes títulos).

# A NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O ABONO DE PERMANÊNCIA

Camila de Albuquerque Oliveira e Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti

## 1. Introdução

Fruto da Reforma Previdenciária promovida pela EC nº 41/04, o Abono de Permanência foi instituído como mais um mecanismo de incentivo à permanência em atividade do servidor apto a se aposentar voluntariamente.

Considerando a economia<sup>1</sup> que a manutenção, na ativa, de servidores públicos aptos a se aposentarem voluntariamente representa aos cofres do Poder Público, tal prática vem sendo incentivada nos últimos anos, sempre mediante correlata reconstituição do patrimônio do servidor, lesado pela impossibilidade (ainda que por opção) de usufruir do descanso, lazer ou outros benefícios que lhe são garantidos, por necessários ao seu bem-estar.

A título meramente ilustrativo, registre-se que, sob tal lógica, a EC nº 20/98, por meio de seu art. 3º, § 1º, alterou o art. 40 da Lei Maior, de forma a instituir a *isenção* de contribuição previdenciária para tais servidores.

Da instituição de tal isenção, todavia, restaram configuradas lacunas contributivas, ou seja, períodos funcionais em que o servidor recebia remuneração, mas não recolhia a contribuição.

Justamente para impedir que a permanência de servidores elegíveis em atividade ocasionasse períodos de contribuição em aberto, ou seja, que causassem dano à Previdência de regime próprio, criou-se o instituto jurídico do Abono de Permanência, pretensamente substituto da isenção.

---

1. Em princípio, o Poder Público deixa de pagar a aposentadoria e a remuneração do novo servidor.

Dispõe o § 19 do art. 40 da CF, com versão introduzida pela EC nº 41/03:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. [...]

§ 19. *O servidor de que trata este artigo que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária estabelecidas no § 1º, III, a, e que opte por permanecer em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria compulsória contidas no § 1º, II.* (grifos nossos)

Com a nova sistemática, há o pagamento de um abono referente ao exato valor que será descontado para a Seguridade Social.

Assim, em vez de não recolhê-la, o servidor pagará a contribuição mensalmente à Previdência, sendo-lhe “devolvido”, por outro lado, quantia correspondente, a ser desembolsada pelo Estado “empregador” (o citado Abono).

Ocorre que os servidores que percebem Abono de Permanência sofrem retenção mensal, pela fonte pagadora, de valor resultante da aplicação da respectiva alíquota do Imposto de Renda pessoa física sobre a importância que lhes é paga a título de abono.

Em 06.10.2004, inclusive, foi publicado, no Diário Oficial da União, o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 24, de 04.10.2004, determinando, em seu artigo único, que os “rendimentos” recebidos a título de Abono de Permanência sujeitar-se-iam à incidência do Imposto de Renda.

Tal exação, todavia, afigura-se manifestamente irrazoável e ilegal.

Conforme adiante pormenorizado, a tributação retira do Abono sua função de neutralizador da exigência da contribuição previdenciária ao servidor aposentável. Em virtude da incidência



do Imposto de Renda, o servidor finda por receber, efetivamente, valor inferior ao que paga a título de contribuição.

Outrossim, o Abono de Permanência, de evidente natureza indenizatória, não deve se sujeitar à incidência do IR. Tal importância não é percebida a título de contraprestação pelo serviço ou remuneração da mão-de-obra do servidor, mas como *compensação por sua renúncia mensal ao direito de aposentar-se voluntariamente*.

É, de fato, com extremo pesar que se constata que a União Federal, em seu afã arrecadatório, *novamente* pretende fazer incidir o Imposto de Renda sobre verbas que, por gozarem de natureza indenizatória, não integram remuneração nem constituem renda. Nesse sentido, cumpre lembrar que, até o Judiciário expressamente afastar tais verbas do campo de incidência do imposto, a União assim se posicionou em relação às indenizações de férias não gozadas, de licença-prêmio etc.

Nesse contexto e com fulcro nas razões adiante pormenorizadamente articuladas, pretende-se por meio do presente trabalho evidenciar a ilegalidade da incidência do Imposto de Renda sobre o Abono de Permanência.

## 2. A não-incidência do IR sobre verbas indenizatórias

Em seu art. 153, III, *a*, Constituição Federal atribui à União a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Conferindo maior concretude ao dispositivo constitucional, o CTN, com autoridade de lei complementar que o caracteriza, recepcionado pela atual Carta Magna (art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), define renda e proventos de qualquer natureza nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

É bem verdade que, segundo o art. 43 do Regulamento de Imposto de Renda – que amplia os conceitos de renda e de proventos de forma que o CTN não o fez –, todos os rendimentos pagos aos trabalhadores e servidores, não importando sua designação, inclusive quaisquer proventos e vantagens, compõem a base de cálculo do tributo.

Todavia, há um consenso doutrinário e jurisprudencial, que, inclusive, já chega a apresentar alguns reflexos sobre as próprias decisões administrativas do Conselho de Contribuintes, no sentido de excluir da base de cálculo de tal imposto as parcelas indenizatórias (assim entendidas aquelas que configuram compensação por um dano ou lesão patrimonial sofrida ou mero reembolso de despesas efetuadas pelo empregado ou servidor no interesse do serviço público).

Ao tratar da matéria, leciona Roque Antônio Carrazza:

Mas, afinal, que significa a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”? Ou, por outro giro verbal: será que qualquer importância recebida, seja a que título for, pode ser alcançada pelo IR?

Entendemos que não.

Evidentemente o art. 153, III, da Lei Maior não deu ao legislador ordinário da União liberdade para tributar o que lhe aprouver.

Pelo contrário, conferiu-lhe, apenas, o direito de tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, observados os princípios constitucionais que militam em favor dos contribuintes.

Melhor esclarecendo, o IR só pode alcançar a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, vale dizer, o acréscimo patrimonial experimentado, durante certo período. [...] Logo, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão-somente, os acréscimos patrimoniais, isto é, “a aquisição de disponibilidade de riqueza

nova”, como averbava, com precisão, Rubens Gomes de Sousa. Tudo que não tipificar ganhos durante um período, mas simples transformação de riqueza, não se enquadra na área traçada pelo art. 153, III, da CF.

*É o caso das indenizações. Nelas, não há geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) de qualquer espécie. Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos.*<sup>2</sup> (grifos nossos)

A título exemplificativo do entendimento pacífico de nossos tribunais pela não-incidência do Imposto de Renda sobre qualquer parcela de caráter indenizatório, independentemente do nome que lhe é designado por lei (férias, licença-prêmio, abono assiduidade etc.), são trazidas à colação as seguintes ementas de julgados da 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS INDENIZATÓRIAS DE LICENÇA-PRÊMIO E ADICIONAL DE FÉRIAS. NÃO-INCIDÊNCIA. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS 125 E 136 DO STJ.

*A impossibilidade dos recorridos de usufruir dos benefícios, criada pelo empregador ou por opção deles, titulares, gera a indenização, porque, negado o direito que deveria ser desfrutado in natura, surge o substitutivo da indenização em pecúnia. O dinheiro pago em substituição a essa recompensa não se traduz em riqueza nova, tampouco em acréscimo patrimonial, mas apenas recompõe o patrimônio do empregado que sofreu prejuízo por não exercer esse direito. Não configurada, portanto, hipótese de incidência do Imposto de Renda previsto no art. 43 do CTN. Recurso especial improvido. (STJ, 2ª Turma, RESP 64.283/CE, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 28.2.2005, p. 300, grifos nossos)*

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. FÉRIAS NÃO

---

2. IR – indenizações (a nova Constituição Federal e a intributabilidade), por via de imposto sobre a renda, das férias e licenças-prêmio recebidas em pecúnia. *Justiça*, a. 52, v. 149, jan./mar. 1990, p. 58.

GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. SÚMULAS NºS 125 E 136/STJ. EXECUÇÃO. RESTITUIÇÃO VIA PRECATÓRIO. AJUSTE ANUAL DO TRIBUTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO PARA FINS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRECEDENTES.

1. Ocorrência de omissão no acórdão quanto à forma de restituição dos valores pleiteados.

2. *A indenização especial, as férias, a licença-prêmio, o abono-assiduidade e o 13º salário não gozados não configuram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda e, portanto, não são fatos impositivos à hipótese de incidência do IR, tipificada pelo art. 43 do CTN. As referidas indenizações não são rendas nem podem ser tidas como proventos, pois não representam nenhum acréscimo patrimonial. Inteligência das Súmulas nºs 125 e 136/STJ.*

3. O art. 333, I e II, do CPC, dispõe que compete ao autor fazer prova constitutiva de seu direito e o réu, a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor. *In casu*, os autores fizeram prova do fato constitutivo de seu direito – a comprovação da retenção indevida de imposto de renda sobre férias, abono-assiduidade e licença-prêmio, não gozados em função da necessidade do serviço, os quais constituem verbas indenizatórias, conforme já está pacificado no seio desta Corte Superior (Súmulas nºs 125 e 136).

4. A juntada das declarações de ajuste, para fins de verificação de eventual compensação, não estabelece fato constitutivo do direito do autor, ao contrário, perfazem fato extintivo do seu direito, cuja comprovação é única e exclusivamente da parte ré (Fazenda Nacional).

5. Ocorrendo a incidência, na fonte, de retenção indevida do adicional de Imposto de Renda, não há necessidade de se comprovar que o responsável tributário recolheu a respectiva importância aos cofres públicos.

6. Não se pode afastar a pretensão da restituição via precatório, visto que o contribuinte poderá escolher a forma mais conveniente para pleitear a execução da decisão condenatória, *id est*, por meio de compensação ou restituição via precatório.

7. Embargos acolhidos com o parcial provimento do recurso especial. (STJ, 1ª Turma, EDcl no RESP 652.857/RS, rel. Min. José Delgado, DJ 17.12.2004, p. 459, grifos nossos)

Ressalte-se, ainda, que pela não-incidência de Imposto de Renda sobre férias e licença-prêmio não gozadas e adesão a programa de incentivo à demissão voluntária, o STJ, inclusive, já editou as Súmulas 125, 136 e 215, respectivamente.

Como primeiros sinais dos reflexos, em âmbito administrativo, das decisões judiciais prolatadas acerca da matéria, o Conselho de Contribuintes da Receita Federal vem, ao menos, adotando em seus julgados o entendimento judicialmente sumulado. Nesse sentido, observem-se:

FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADAS. NÃO-INCIDÊNCIA. Em tema de férias e licença-prêmio não gozadas por necessidade de serviço, a jurisprudência dos Tribunais federais pacificou-se no entendimento enunciado pelas Súmulas 125 e 136 do STJ, que colocam aquelas verbas fora do campo de incidência do Imposto de Renda. (Conselho de Contribuintes da Receita Federal, Acórdão 106-09.744, 06.1.1998, DO 25.5.1999)

GRAMA DE DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO. Os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados, a título de adesão aos chamados planos de desligamento voluntário, considerados, em reiteradas decisões do Poder Judiciário, como verbas indenizatórias, de que trata o Parecer do PGFN/CRJ nº 1.278/98, aprovado pelo Ministro do Estado da Fazenda em 17.9.1998, inclusive os motivados por aposentadoria, não se sujeitam à incidência do Imposto de Renda na fonte nem na Declaração de Ajuste Anual. FÉRIAS. TRIBUTAÇÃO. Os valores percebidos a título de férias estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda, salvo os relativos a férias não gozadas por absoluta necessidade de serviço. Recurso provido parcialmente. (Conselho de Contribuintes, 6ª Câmara, Recurso Voluntário 125.110 (13851.000109/99-72), rel. Nogueira Martins Morais)

Evidenciado que as parcelas indenizatórias não compõem a base de cálculo do Imposto de Renda, cumpre perquirir a natureza jurídica do Abono de Permanência para, ato contínuo, concluir por sua submissão ou não à incidência do Imposto de Renda.

### 3. A natureza indenizatória do Abono de Permanência

A noção de indenização repousa em dois traços característicos: (a) a causa, que reside no dano, e (b) a finalidade, que é de recompor o patrimônio ou um bem jurídico.

Assim, as indenizações podem ter por fim: (b.1) ressarcir prejuízos ou despesas já consumadas, assim como aquelas preventivas que antecipam recursos para a realização de gastos concretos, ou (b.2) compensar por lesão parcial ou total a bem, direito ou garantia não fruídos integralmente.

É de conhecimento comezinho que a aposentadoria é o direito à inatividade remunerada, constitucionalmente garantido aos servidores públicos em razão do tempo dedicado ao serviço público ou de incapacidade para o desempenho de suas funções.

Nesse sentido, conceitua Hely Lopes Meirelles: “A aposentadoria é a garantia de inatividade remunerada reconhecida aos servidores que já prestaram longos anos de serviço, ou se tornaram incapacitados para suas funções”.<sup>3</sup>

A Constituição Federal assegura a aposentadoria aos servidores públicos em seu art. 40, que assim dispõe:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

§ 1º Os servidores abrangidos pelo regime de previdência de que trata este artigo serão aposentados, calculados os seus proventos a partir dos valores fixados na forma dos §§ 3º e 17:

I – por invalidez permanente, sendo os proventos proporcionais ao tempo de contribuição, exceto se decorrente de acidente em serviço, moléstia profissional ou doença grave, contagiosa ou incurável, na forma da lei;

---

3. *Direito administrativo brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 423.

II – compulsoriamente, aos setenta anos de idade, com proventos proporcionais ao tempo de contribuição;

III – *voluntariamente, desde que cumprido tempo mínimo de dez anos de efetivo exercício no serviço público e cinco anos no cargo efetivo em que se dará a aposentadoria, observadas as seguintes condições:*

- a) sessenta anos de idade e trinta e cinco de contribuição, se homem, e cinqüenta e cinco anos de idade e trinta de contribuição, se mulher;
- b) sessenta e cinco anos de idade, se homem, e sessenta anos de idade, se mulher, com proventos proporcionais ao tempo de contribuição. (grifos nossos)

Destarte, é inarredável a conclusão de que o servidor, quando atender aos requisitos previstos na lei, tem direito a passar para a inatividade, com percepção de proventos de forma integral ou proporcional.

Uma vez negado ou não exercido o gozo do direito constitucionalmente instituído, surge o substitutivo da indenização monetária: Abono de Permanência.

Mensalmente convertido o direito à aposentadoria voluntária em dinheiro, tal importância tem natureza indenizatória, mantendo-se ileso o patrimônio do servidor. O abono destina-se tão-somente a recompor a aposentadoria efetivamente não gozada e, por conseguinte, as perdas que atingem a higidez do servidor.

Atente-se que, no caso, a riqueza percebida pelos servidores que aceitam permanecer em atividade tem a mesma natureza jurídica daquela que se recebe em função de férias e licença-prêmio não gozadas etc., qual seja, repor o patrimônio ao *statu quo ante*, uma vez que o labor em período reservado a descanso traduz-se, inequivocamente, em um dano.

E não se pretenda descaracterizar a natureza indenizatória do Abono de Permanência (recebimento em pecúnia da aposentadoria voluntária) em virtude de ser facultado ao servidor optar pela permanência em atividade ou não.

Consoante por vezes já decidiu o STJ em casos análogos, “*a motivação do recebimento em dinheiro das férias, quer pela necessidade*

de serviço, *quer pela conveniência das partes, não altera a natureza jurídica da verba paga a esses títulos*. Uma vez convertidas em dinheiro, ainda que por opção do empregado, tal conversão, indubitavelmente, constitui-se em *parcela indenizatória*”<sup>4</sup>

Assim bem rememorou o Juiz Federal da 1ª Vara da Seção Judiciária do Estado de Pernambuco quando do julgamento de pedido de antecipação de efeitos da tutela na Ação Ordinária nº 2005.83.00.008352-3:

O caráter compensatório desse tipo de benefício já foi exteriorizado em diversas decisões de nossos tribunais, referentes ao também chamado Abono de Permanência, conhecido no dito popular como “pé na cova”, até então existente no Regime Geral de Previdência Social, mas extinto pela Lei nº 8.870, de 15.4.1994, e que, por sua semelhança com o presente instituto, adoto suas razões como parte do meu *decisum*, *in verbis*:

“PREVIDENCIÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL – ART. 535 DO CPC – ABONO DE PERMANÊNCIA EM SERVIÇO – NATUREZA COMPENSATÓRIA – ERRO E OMISSÃO INEXISTENTES. 1 – O abono de permanência em serviço é *benefício de natureza compensatória*, com vistas a incentivar o segurado, que tendo direito a aposentadoria por tempo de serviço, opta por prosseguir em atividade laboral. [...]

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Srs. Ministros da Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça em, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, rejeitar os embargos. Votaram com o Sr. Ministro Relator os Srs. Ministros Edson Vidigal, Feliz Fischer e Gilson Dipp. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Arnaldo da Fonseca (grifo não consta no original) (STJ, EDcl no RESP 283.962/SP, 2000/0108162-4, rel. Min. Jorge Scartezzini, 5ª Turma, DJ 29.4.2002, p. 276).”

“PREVIDENCIÁRIO – ABONO DE PERMANÊNCIA EM SERVIÇO – ART. 34, II, DO DL 89.312/84 – ALTERAÇÃO DO PERCENTUAL – PERMANÊNCIA

4. STJ, 2ª Turma, AgRg no AG 599.974/SP, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 11.4.2005, p. 249. No mesmo sentido: AG 157.735-MG, rel. Min. Hélio Mosimann, DJ 05.3.1998; AGA 418.112/DF, 1ª Turma, rel. Min. Francisco Falcão, DJ 12.8.2002; AGA 356.587/MG, 2ª Turma, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 30.6.2003.



EM ATIVIDADE – DIREITO AO NOVO PARADIGMA. 1 – O abono de permanência em serviço é benefício de natureza compensatória, com vistas a incentivar o segurado que, tendo direito a aposentadoria por tempo de serviço, opta por prosseguir em atividade laboral. [...] Por unanimidade, negou-se provimento à apelação e à remessa na forma do voto do Relator (STF – 2ª Região, Acórdão 256.570/RJ, 2ª Turma, TRF200088859, DJU 03.12.2002, p. 425, Juiz Paulo Espírito Santos).”

Ante o exposto, resta inequívoco que o Abono de Permanência tem natureza de indenização. Assim, seu recebimento não é fato imponível à hipótese de incidência do Imposto de Renda, tipificada no art. 43 do CTN.

#### 4. O Abono de Permanência não configura renda nem integra remuneração

Embora evidenciada à satisfação a natureza indenizatória do Abono de Permanência, convém, ainda que *ad argumentandum tantum*, demonstrar que tal verba não é produto do capital, do trabalho ou de ambos, nem, ainda, representa provento.

Sobre não ser fruto do capital, afiguram-se despidiendas quaisquer considerações. Ora, do capital resultam valores como juros, ações, dividendos, o que, definitivamente, não é o caso.

Igualmente, o Abono de Permanência não é fruto do trabalho, que origina salários, vencimentos, gratificações.

*In casu*, a percepção de renda não se dá a título de contraprestação pelo serviço ou remuneração de mão-de-obra. O valor recebido pelo servidor em decorrência de seu trabalho, ressalte-se, permanece inalterado. Nesse sentido, faz-se importante observar no respectivo contracheque que as importâncias recebidas a título de vencimentos (rubrica 11102), adicional de tempo de serviço (rubrica 11404) e comissões, permanecem inalterados.

Nesse sentido, consigne-se que a própria Lei nº 10.887/04 exclui da base de contribuição previdenciária, dentre outras verbas de igual natureza indenizatória, o Abono de Permanência.

Art. 4º A contribuição social do servidor público ativo de qualquer dos Poderes da União, incluídas suas autarquias e fundações, para a manutenção do respectivo regime próprio de previdência social, será de 11% (onze por cento), incidente sobre a totalidade da base de contribuição.

§ 1º Entende-se como base de contribuição o vencimento do cargo efetivo, acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, os adicionais de caráter individual ou quaisquer outras vantagens, *excluídas*: [...]

IX – o abono de permanência de que tratam o § 19 do art. 40 da Constituição Federal, o § 5º do art. 2º e o § 1º do art. 3º da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.

Tal disposição dá-se por força do disposto no art. 49 da Lei nº 8.112/90, a saber:

Art. 49. Além do vencimento, poderão ser pagas ao servidor as seguintes vantagens:

- I – indenizações;
- II – gratificações;
- III – adicionais.

§ 1º *As indenizações não se incorporam ao vencimento ou provento para qualquer efeito.*

§ 2º *As gratificações e os adicionais incorporam-se ao vencimento ou provento, nos casos e condições indicados em lei. (grifos nossos)*

Corroborando com o disposto o Conselho Nacional de Justiça, conforme se depreende do teor de sua recente Resolução nº 14, de 21.3.2006, segundo a qual o Abono de Permanência fica excluído da incidência do teto remuneratório constitucional dos servidores do Poder Judiciário da União (art. 4º, IV).

Por fim, não há como se equiparar tal riqueza com proventos, uma vez que o Abono tem por função tão-somente reparar lesão ao patrimônio do servidor.

Ratifique-se que, quando da conversão em pecúnia da aposentadoria voluntária não gozada, não há percepção de renda em virtude

de trabalho ou capital, mas tão-somente uma transformação, permuta, e não um acréscimo. Substitui-se o direito de fruição do descanso legalmente previsto pelo de ser ressarcido monetariamente.

Inequívoco, pois, que o Abono de Permanência não constitui riqueza nova tributável pelo Imposto de Renda.

## 5. Conclusão

Com fundamento em todo o exposto, conclui-se que, dada sua nítida natureza indenizatória, o Abono de Permanência não constitui base imponible à incidência do Imposto de Renda, sendo ilegal a tentativa de sobre ele fazer-se incidir tal exação.



# O DEPÓSITO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E SUAS INJURIDICIDADES

Diego Diniz Ribeiro

## 1. O depósito recursal na instância administrativa fiscal

### 1.1. Da previsão legal

É de praxe, atualmente, que a admissibilidade de um recurso interposto em sede de processo administrativo tributário seja condicionada ao depósito de um determinado valor ou arrolamento de bens até um dado limite.

Tal prática encontra guarida em diversas legislações infra-constitucionais e é utilizada não só pela União, mas também por Estados-membros e Municípios.

A análise, entretanto, das legislações díspares produzidas por esses diferentes entes políticos praticamente inviabilizaria a realização do presente estudo, além de demandar enorme tempo.

Desta feita, faremos aqui um corte metodológico e nos restringiremos a uma análise das exigências de depósitos e arrolamentos impostas aos contribuintes no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Analisaremos, portanto, o art. 32 da Lei nº 10.522/02, que deu nova redação ao art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e que condicionou à prestação de garantia (depósito ou arrolamento) a admissibilidade do recurso interposto em processo administrativo fiscal decorrente da exigência tributária sob a regência da Receita Federal.

Analisaremos, ainda, o art. 126, § 1º, da Lei nº 8.213/91, com a redação que lhe fora atribuída pelo art. 10 da Lei nº 9.639/98, que também subordina a admissibilidade dos recursos destinados ao Conselho de Recursos da Previdência Social ao depósito (não há previsão

legal de arrolamento) de 30% do valor debatido no respectivo processo administrativo fiscal.

Certificaremos que referidas legislações apresentam inconstitucionalidades insuperáveis, devendo, pois, serem banidas do nosso ordenamento jurídico.

## 2. Contextualização do problema

### 2.1. O fluxo de positivação da relação jurídica tributária

Antes, contudo, de nos debruçarmos sobre a temática aqui proposta, mister se faz a fixação de certas premissas e, em especial, a contextualização do problema a ser aqui tratado dentro do fluxo de positivação da relação jurídica tributária.

Importante delimitar, para tanto, que referido fluxo nada mais é do que a “dinâmica estabelecida para que o direito percorra todas as instâncias, das normas constitucionais delineadoras de competências, até as normas terminais, de máxima concretude e individualidade”.<sup>1</sup>

Tal mister deve partir da análise do direito tributário à luz da Constituição Federal, pedra angular do nosso ordenamento jurídico<sup>2</sup>, devendo ainda esse labor exegético preliminar se debruçar sobre as denominadas normas de competência tributária.<sup>3</sup>

- 
1. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Efeitos da concomitância entre processos judicial e administrativo: análise do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80. *Processo tributário analítico*, XXX.
  2. Na verdade, a análise de qualquer tema em direito deve partir sempre da Carta Republicana, eis que ela é a regra máxima em nosso ordenamento jurídico, cabendo às demais normas extrair-se da Constituição Federal seu fundamento de validade. Segundo ensina Klaus E. Rodrigues Marques, isso decorre do fato de que “o sistema do direito positivo é composto por uma integração normativa de fatos segundo valores, que estão dispostos numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, tanto formal quanto material [...] as normas figurativamente designadas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores, e estas, em última análise, têm como suporte a norma mais elevada do sistema, a Constituição Federal” (*O duplo grau no processo administrativo e a exigência de depósito para admissibilidade de recursos administrativos em matéria fiscal*, no prelo).
  3. Segundo leciona Roque Antônio Carrazza, “competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos” (*Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 429).

Como é sabido, referidas normas atribuem aos diferentes entes tributantes aptidão para criar tributos. Como leciona Camila Vergueiro, “tais regras permitem pressupor a existência de relações entre o Estado e o particular, segundo as quais o primeiro estará apto a exigir do segundo parcela do patrimônio deste para que aquele possa manter suas atividades e atingir seus fins”.<sup>4</sup> É exatamente aí que se inicia o fluxo de positivação da relação jurídica tributária.

Não basta, entretanto, a existência de tais normas de competência para que mencionado fluxo chegue ao seu fim. Necessário se faz que sobredita aptidão seja efetivamente exercitada pelos seus detentores. Em outros termos, torna-se indispensável o advento da regra-matriz de incidência tributária.

A regra-matriz, ou norma padrão de incidência, trata-se de norma geral e abstrata, que traz em seu antecedente uma determinada hipótese fática que, uma vez ocorrida no mundo fenomênico, implicará no surgimento da relação jurídico-tributária prescrita no seu conseqüente. Resumidamente, poder-se-ia afirmar que a regra-matriz é a norma instituidora de um dado tributo.

Ocorre que, para pôr fim ao fluxo de positivação da relação jurídico-tributária, não basta a mera criação da norma padrão de incidência, nem a simples subsunção de uma dada circunstância fática à hipótese normativa da regra-matriz.

Ainda se faz necessário que a subsunção aludida seja vertida em linguagem competente (linguagem técnico-jurídica), *i.e.*, seja introduzida no universo jurídico por meio de um mecanismo habilitado pelo sistema para esse fim. Esse veículo introdutor nada mais é do que a figura do lançamento tributário.

É com o lançamento tributário que a obrigação jurídica tributária se individualiza e ganha ares de concretude. A partir desse momento torna-se possível precisar os atores dessa relação, bem como delimitar os direitos e obrigações de cada um deles:

---

4. A ação de consignação em pagamento e a extinção do crédito tributário. *Processo tributário analítico*, XXX.

O lançamento não exaure o processo de positivação do direito tributário, o que somente ocorrerá se o contribuinte efetuar espontaneamente o pagamento da prestação objeto da obrigação tributária. Em caso de não-pagamento espontâneo do crédito pelo sujeito passivo da obrigação tributária, uma série de outros atos se sucederá, prolongando a cadeia do processo de positivação, como, *v.g.*, a inscrição em dívida ativa.<sup>5</sup>

Dentre os diferentes atos capazes de prolongar o fluxo de positivação sobredito, encontramos alguns que antecedem a inscrição em dívida ativa e a conseqüente expedição da CDA, tais como as figuras da impugnação e do recurso administrativo.

É exatamente nesse esboço aqui retratado que reside o problema que nos propomos a analisar, eis que, como vimos, para que o contribuinte possa recorrer das decisões proferidas em sede de “primeira instância administrativa”, há a exigência do malfadado depósito, como condição de admissibilidade de referido recurso, exigência que, *data venia*, temos por absolutamente inconstitucional pelas razões a seguir expostas.

### 3. As diferenças entre o depósito recursal no processo administrativo e a penhora no processo executivo fiscal

Mais uma vez, antes de se iniciar a análise sobre as inconstitucionalidades que pairam sobre o depósito recursal em processo administrativo fiscal, insta delimitar a diferença existente entre a figura desse instituto com o da penhora em sede de ação exacional.

Tal distinção faz-se mais do que necessária, eis que alguns doutrinadores procuram equiparar referidos institutos com o escopo de justificar a malsinada figura do depósito recursal.

Aliás, tratando do tema, Alberto Xavier assim professora:

---

5. PRIA, Rodrigo Dalla. O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre contribuinte e fisco. *Processo tributário analítico*, XXX.



Não é idêntica a situação jurídica do particular na impugnação em processo administrativo e nos embargos à execução, pois nestes a execução iniciou-se com base em título executivo já constituído, que declara a existência de dívida certa e líquida, o que justifica a exigência de prestação de garantias para que a execução se suspenda, enquanto na impugnação administrativa visa-se apenas discutir a legalidade do lançamento tributário, independentemente de uma execução em curso ou a instaurar, pelo que não se justifica subordinar a própria discussão a caução prévia.<sup>6</sup>

Percebe-se que a norma que trata da penhora a prevê como verdadeira condição de procedibilidade para a oposição de embargos à execução fiscal. Trata-se, portanto, de norma jurídica de cunho processual, perfeitamente amparada pelo nosso ordenamento jurídico, na medida em que a ação exacional vê-se calcada em título executivo com pressuposto de certeza e liquidez, diferentemente do que ocorre em sede de impugnação ou recurso administrativo.

Ora, no âmbito do processo administrativo fiscal, não há acertamento de contas ou satisfação de crédito, pois inexistente ainda título executivo passível de ser exigido. Há, na verdade, a revisão de um ato administrativo, qual seja, o ato do lançamento.

Ademais, a natureza da norma que prevê a figura do depósito recursal é completamente distinta daquela que trata da penhora, uma vez que esta apresenta um cunho processual, enquanto aquela se reveste de uma natureza de direito material.

Tal conclusão é mais do que certa, na medida em que as normas que previram a figura do depósito recursal nada mais fizeram do que criar uma nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, norma essa de notório cunho material.

Hoje, a simples interposição do recurso administrativo não é mais suficiente para suspender a exigibilidade do crédito tributário. É necessário que o contribuinte providencie, além da interposição de mencionado recurso, o depósito de um determinado valor que

---

6. Da inconstitucionalidade da exigência de garantia como condição de admissibilidade de recursos no processo administrativo em geral e no processo administrativo fiscal em particular. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 101, 2004, p. 15.

está sendo debatido no processo administrativo fiscal, para que, só então, a exigibilidade do crédito questionado seja suspensa.

Patente, por essas razões, as distinções existentes entre a penhora em processo executivo fiscal (instituto de natureza processual) e o depósito recursal em sede de processo administrativo fiscal (instituto de natureza material), não sendo possível, portanto, justificar-se a existência desse último pela existência do primeiro.

#### 4. As injuridicidades do depósito recursal no processo administrativo fiscal

##### 4.1. Da ofensa ao art. 146, III, b, da CF

Como vimos no tópico anterior, partimos da premissa que a figura do depósito recursal apresenta natureza jurídica de causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. As normas que tratam desse mencionado instituto apresentam, portanto, cunho de direito material.

Afirma-se isso pois, como antecipado, a interposição de recursos em sede de processo administrativo fiscal federal não tem mais o condão, por si só, de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Torna-se imprescindível que, juntamente com o sobredito recurso, o contribuinte providencie o depósito de um dado valor ou o arrolamento de bens.

Percebe-se, dessa feita, que as Leis nº 10.522/02 e nº 8.213/91, ao veicularem a figura do depósito para a interposição de recurso em processo administrativo fiscal, nada mais fizeram do que, de forma absolutamente inconstitucional, criar uma nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Registre-se, desde já, a inconstitucionalidade das aludidas legislações, na medida em que elas afrontam o disposto no art. 146, III, b, da CF.<sup>7</sup>

---

7. "Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária".

O mencionado dispositivo constitucional reservou à lei complementar o trato de determinadas questões em matéria tributária, dentre as quais se destacam aquelas atinentes a obrigação, prescrição e lançamento tributário.

Não obstante, o constituinte nacional também subordinou outra importante questão tributária ao julgo da lei complementar, qual seja, o crédito tributário, sendo que, “no que concerne ao ‘crédito’, inegavelmente a matéria mais relevante é a relativa à ‘suspensão da sua exigibilidade’”<sup>8</sup>

Percebe-se, assim, que leis ordinárias, como as aqui tratadas, jamais poderiam versar sobre questões atinentes ao crédito tributário, uma vez que a Carta Republicana de 1988 elegeu a lei complementar como a única fonte competente para tanto.<sup>9</sup>

Aliás, como ensina Klaus E. Rodrigues Marques, é “importante frisar que a expressão ‘nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo’ constante no art. 151, III, do Código Tributário Nacional, não outorga competência, como quer fazer crer o Fisco, ao legislador ordinário para criar condições para o exercício do recurso administrativo”.<sup>10</sup>

Chega a soar deselegante repetir o óbvio, mas peço vênia para reiterar que referida expressão autoriza o legislador ordinário a, tão-somente, *regulamentar* o processo administrativo tributário, tratando, pois, de questões procedimentais, prazos, competência e estruturação dos órgãos da Administração habilitados para julgar o processo administrativo fiscal, além de outras questões congêneres.

Se assim não fosse, do que adiantaria a Constituição Federal estatuir, expressa e claramente, que as questões atinentes ao crédito tributário estão reservadas à lei complementar se tal legislador, no uso dessa atribuição, pudesse delegar tal mister ao legislador

---

8. XAVIER, Alberto Xavier. *Op. cit.*, p. 32.

9. Nesse esteio, observa-se o seguinte julgado: “A interposição da reclamação ou recurso administrativo, nos termos do art. 151, III, do CTN, já é condição suficiente para ensejar a suspensão do crédito tributário, sendo que essa norma tem natureza de lei complementar, não podendo ser alterada por lei ordinária” (TRF, AMS 2000.61.13.002860-3, rel. Des. Suzana Camargo, 22.9.2003, grifo nosso).

10. *Op. cit.*

ordinário? Sobredita disposição constitucional seria desprovida de qualquer sentido, vazia de qualquer conteúdo, o que, s.m.j., nos parece absurdo.

Cumpre, mais uma vez, trazer à baila as lições de Alberto Xavier, quando afirma que “a competência para legislar sobre ‘crédito tributário’ é reservada e indelegável”.<sup>11</sup> Afirma, ainda, que em caso contrário, “ocorreria, nas relações entre lei complementar e lei ordinária, fenômeno similar ao que, nas relações entre lei ordinária e regulamento, é denominado de ‘deslegalização’ e ‘degradação do grau hierárquico’”.<sup>12</sup>

Notória é, portanto, essa primeira inconstitucionalidade das leis ordinárias aqui tratadas, na medida em que criou nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em total descompasso com o prescrito no art. 146, III, b, da CF.

#### 4.2. Da ofensa ao princípio da ampla defesa

Como é sabido, o art. 5º, LV, da CF estabelece que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

A grandeza desse dispositivo legal dispensa maiores comentários, na medida em que veicula importantes garantias individuais (ampla defesa e contraditório), ambas alçadas ao *status* de cláusulas pétreas em nosso ordenamento jurídico. Trata, ademais, dos corolários lógicos do princípio do devido processo legal, que, por sua vez, constitui verdadeiro alicerce para a existência de um Estado Democrático de Direito.

Percebe-se, pois, que, em razão da demasiada importância da referida norma, essa deve ser interpretada de forma a se extrair a sua máxima efetividade ou eficácia. Ensina Jorge Miranda que para

---

11. *Op. cit.*, p. 33.

12. *Idem, ibidem.*

“uma norma fundamental tem de ser atribuído o sentido que mais eficácia lhe dê”.<sup>13</sup>

Assim, fazendo a dicotomia do referido dispositivo constitucional e restringindo nossa análise ao princípio da ampla defesa, entendemos ser esse o direito que o indivíduo tem de não só integrar, mas de participar efetivamente da relação processual que faz parte, com amplos poderes de produção de provas e de convencimento, não podendo qualquer questão relevante para sua defesa ficar à margem da cognição de todos os órgãos de julgamento cabíveis para o caso em comento.

Dessa feita, sempre que tratarmos de ampla defesa, devemos abordá-la de forma substancial e não meramente formal, sob pena de fazermos tábula rasa de tão importante princípio.

Partindo de tais premissas, a garantia da ampla defesa não se restringe à oportunidade que o contribuinte tem de, na seara de processo administrativo fiscal, impugnar um determinado lançamento ou de produzir provas que invistam contra referido ato administrativo.

Mais do que isso, o contribuinte necessita da garantia de que tal impugnação e suas provas serão efetivamente capazes de influenciar no julgamento a ser realizado pela Administração.

Tais garantias, por seu turno, são imprescindíveis para a realização efetiva, plena, substancial da ampla defesa. Sem elas, a efetividade máxima a ser extraída desse princípio restará prejudicada, reduzindo-o – repita-se – a mera formalidade.

É exatamente por conta disso, *i.e.*, para que a ampla defesa seja realizada de forma plena e substancial, que determinados pressupostos devem ser obrigatoriamente respeitados no transcorrer do processo administrativo.

O primeiro desses pressupostos é a existência da paridade de posições entre os atores que compõem a relação processual-administrativa. Fisco e contribuinte devem estar em pé de igualdade, até mesmo para que tenham armas igualmente fortes e capazes

---

13. *Manual de direito constitucional*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 1996, p. 261.

de convencer aquele que será o responsável pelo julgamento da lide administrativa.

Ocorre que, para tanto, torna-se indispensável à existência de um julgador isento e equidistante das partes. Aliás, tal assertiva não nos traz qualquer novidade, eis que decorre da estruturação lógica da relação processual (seja ela judicial ou administrativa) e que pode ser graficamente assim representada:



Tal gráfico demonstra, claramente, que o responsável pelo julgamento de um determinado processo (judicial ou administrativo) deve estar sempre em posição diferenciada e equidistante das próprias partes. Esse cuidado é fundamental para que os litigantes possam, de forma igualitária, influenciar o sobredito julgador acerca das suas razões.

Nesse esteio, podemos afirmar que a consecução substancial da ampla defesa depende, necessariamente, da existência de uma relação processual (administrativa ou judicial) nos exatos moldes em que fora há pouco representada.

Caso contrário, mencionado princípio constitucional (ampla defesa) apresentar-se-á defeituoso, já maculado por um vício insuperável, capaz de prejudicar a validade de todo o processo administrativo.

Tecidas tais considerações e fixadas tais premissas, cumpre-nos agora observar se a relação processual fiscal federal desenvolvida em “primeira instância administrativa” subordina-se a tais limites.

A solução para tal problemática existiria caso pudéssemos responder positivamente a todas as questões a seguir formuladas:

(i) A impugnação apresentada pelo contribuinte em sede de processo administrativo fiscal federal é julgada por órgão equidistante das partes litigantes?

(ii) O julgador da referida impugnação é pessoa isenta para o exercício desse mister?

(iii) Referida impugnação é julgada por órgão paritário?

(iv) Há de fato “julgamento” ou mera revisão de ato administrativo por superior hierárquico?

Com a devida vênia, parece-me que nenhuma, absolutamente nenhuma, das questões alhures formuladas podem ser respondidas afirmativamente, o que por si só já seria mais do que suficiente para demonstrar que inexistente ampla defesa em “primeira instância administrativa”.

Para se chegar a tal conclusão, basta uma singela análise do processo administrativo fiscal federal em sua “primeira instância”. Referido processo é instaurado por um agente fiscal que trabalhará no sentido de apurar a existência ou não de tributo a ser lançado.

Em caso positivo, ou seja, apurando a existência de tributo devido, o agente fiscal providenciará a notificação do contribuinte para que este efetue o correspondente pagamento ou apresente defesa cabível.

Uma vez apresentada a defesa supramencionada, a mesma será objeto de “julgamento”, ou melhor, análise pelo superior hierárquico do agente fiscal responsável pela autuação, ou seja, por outro representante (hierarquicamente superior) da parte interessada (Fisco) na aludida autuação.

Ora, referido modelo torna impossível o tratamento paritário das partes litigantes. Mais do que isso, remete-nos aos tristes tempos de processos inquisitórios, em que os órgãos acusadores e julgadores confundiam-se em um só. Inexiste, portanto, equidistância do julgador para com as partes litigantes.

Na verdade, há, em “primeira instância administrativa”, uma mera “revisão” do ato de lançamento que, exceto em casos absurdamente teratológicos, nunca é modificado; um verdadeiro teatro “de faz-de-conta”.<sup>14</sup>

---

14. O douto advogado José Rubens Hernandez, em artigo em que também se insurge contra a exigência do depósito recursal para os casos sob a regência do INSS, afirma, quase em tom de desabafo, que “a despeito de não haver estatísticas sobre esse assunto, praticamente são desconhecidas decisões dos órgãos regionais, que correspondem à primeira instância administrativa do INSS, favoráveis aos interesses dos contribuintes. O autor deste artigo, por exemplo, em doze anos de advocacia nunca viu nenhuma” (INSS: a exigência (indevida) de depósito recursal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 36, 1998, p. 80).

Percebe-se, pois, que a ampla defesa aqui pregada, ou seja, aquela que se apresenta de forma substancial, plena, só existe, em sede de processo administrativo fiscal federal, no âmbito da segunda instância administrativa (na realidade, primeira instância administrativa, eis que somente em sede recursal o contribuinte vai deparar com um julgamento no sentido técnico e efetivo do termo).

Resumidamente, quer-se dizer que inexistente ampla defesa na chamada “primeira instância administrativa”. Tal princípio constitucional só tem eficácia plena no âmbito da segunda instância administrativa, oportunidade em que a relação processual administrativa começará a se formar angularmente, diante de um órgão julgador isento e equidistante das partes litigantes.

Desta feita, subordinar o julgamento do recurso administrativo nos processos fiscais à exigência do depósito implica em anular o princípio da ampla defesa, eis que – frise-se – esta só se perfaz de forma substancial nesse momento, *i.e.*, após a interposição do recurso administrativo e o seu conseqüente julgamento pelas instâncias administrativas superiores.

## 5. A posição do STF sobre o tema

Como é sabido, o Pretório Excelso já decidiu que a exigência exarada nas normas aqui mencionadas reveste-se de constitucionalidade. Partiu, todavia, do pressuposto de que a figura do depósito não mitigaria o princípio do devido processo legal, muito menos dos seus corolários lógicos (contraditório e ampla defesa), eis que o processo administrativo não se sujeitaria obrigatoriamente à figura do duplo grau de jurisdição.

Admite, pois, que a subordinação do processo administrativo à “primeira instância administrativa” seria suficiente para consagrar o devido processo legal e que, portanto, a supressão da instância recursal não seria óbice para a realização deste princípio constitucional e seus consectários lógicos.



Todavia, em momento algum, o STF apreciou a questão sob a ótica aqui abordada, qual seja, de que o devido processo legal e, em especial, a ampla defesa substancial só começam a existir após a interposição de recurso administrativo, ou seja, quando da apreciação do processo administrativo pelas instâncias superiores, pois somente nessa oportunidade o contribuinte vê-se subordinado a um processo dialético (acusatório e não inquisitório), em que o órgão julgador é parte isenta, paritária e equidistante das partes litigantes.

Tal fato, por si só, já seria suficiente para instigar nova manifestação do aludido Tribunal Superior. Não obstante, outro fator importante deve ser considerado para se levar a cabo tal provocação; as decisões proferidas pelo STF que julgaram constitucional a exigência do depósito recursal decorreram de julgamentos com votações apertadas, sendo que três dos votos vencedores à tese pró-Fisco foram proferidos por Ministros atualmente aposentados, *i.e.*, que não mais integram os quadros do Pretório Excelso.

Ademais, a nova composição do STF tem sinalizado com a possibilidade de rever tal posicionamento<sup>15</sup>, consoante se observa, exemplificativamente, da decisão recentemente proferida pelo Ministro Marco Aurélio, a seguir transcrita:

---

15. Nesse diapasão, confere-se recente decisão da lavra do Min. Joaquim Barbosa: “A constitucionalidade da exigência de depósito prévio como condição para conhecimento de recurso na esfera administrativa tributária está sob exame do Pleno do STF, nos REs 389.383 e 390.513, ambos relatados pelo ministro Marco Aurélio e que se encontram em meu gabinete, em virtude de pedido de vista. A simples admissão, para julgamento pelo Plenário, de recursos ou outras ações relativos a matérias já pacificadas no seio desta Corte, embora sirva como indicio de possível modificação da orientação firmada, não induz necessariamente à expectativa de que o sentido da jurisprudência do Tribunal será invertido. No caso dos autos, contudo, o fundamento constitucional invocado para afastamento da exigência é, em primeira análise, verossímil. A urgência da tutela justifica-se ante à iminência da sessão em que será apreciado o recurso do contribuinte. Do exposto, concedo a medida cautelar requerida, *ad referendum* da Turma, para imprimir efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto da decisão em Apelação em Mandado de Segurança 2002.38.00.042074-9, que tramitou no TRF da 1ª Região, até final julgamento da questão pelo Plenário. Comunique-se o teor desta decisão à ré. Cite-se. Publique-se e intimem-se. Brasília, 21 de fevereiro de 2005” (D.O.U. de 25/02/2005).

A Primeira Turma afetou ao Plenário os Recursos Extraordinários nºs 388.359, 389.383 e 390.513 a versarem sobre a inconstitucionalidade da exigência de depósito para a admissibilidade de recurso administrativo. Ante a possibilidade de revisão do entendimento sobre a matéria, tendo em vista a nova composição da Corte, determino o sobrestamento deste processo. (STF, RE 419.257-8, rel. Min. Marco Aurélio, 19.3.2004, DJ 14.4.2004)

Latente é, pois, a possibilidade de mudança na jurisprudência do STF, face a sua nova composição, sendo esse, inclusive, um dos motivos que nos ensejou a novamente tratar de um tema aparentemente esquecido pela doutrina.

## 6. Conclusões

Diante de todo o proposto, conclui-se que:

(i) O art. 32 da Lei nº 10.522/02, que deu nova redação ao art. 33 do Decreto nº 70.235/72, bem como o art. 126, § 1º, da Lei nº 8.213/91, com a redação que lhe foi atribuída pelo art. 10 da Lei nº 9.639/98, subordinaram a interposição de recursos administrativos em sede de processo fiscal federal à realização de depósito ou arrolamento de bens por parte do contribuinte.

(ii) A penhora em processo executivo fiscal (instituto de natureza processual) e o depósito recursal em sede de processo administrativo fiscal (instituto de natureza material) não se assemelham, não sendo possível, portanto, justificar a existência deste último instituto pela do primeiro.

(iii) Os dispositivos legais alhures mencionados criaram nova causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em total desconhecimento com o disposto no art. 146, III, *b*, da CF.

(iv) O princípio da ampla defesa deve ser interpretado de forma substancial, de modo a se extrair sempre a sua máxima efetividade ou eficácia.

(v) A efetivação da ampla defesa pressupõe a existência de um processo dialético, angular, com um órgão julgador paritário

e equidistante das partes litigantes, sob pena de referido princípio tornar-se inócuo. A “primeira instância administrativa” em sede de processo fiscal federal, por sua vez, não apresenta tais pressupostos, consistindo em verdadeiro “processo” inquisitório, em que a parte acusadora também atua como julgador, razão pela qual não há que se falar em ampla defesa nesse instante.

(vi) A ampla defesa substancial só existe no processo administrativo fiscal federal em grau de recurso, pois apenas nesse momento a lide será apreciada por um órgão paritário, isento e equidistante das partes litigantes. Somente aí é que se torna possível falar em processo acusatório ou dialético, em que as partes litigantes atuam em pé de igualdade, ou seja, com igualdade de armas.

(vii) Condicionar o acesso à segunda instância administrativa à efetivação de depósito ou arrolamento seria, por conseguinte, esvaziar a ampla defesa substancial de qualquer eficácia.

(viii) Embora o posicionamento atual do STF seja pela constitucionalidade do depósito/arrolamento, tal quadro pode ser revertido, eis que os julgados que consolidaram tal entendimento no Pretório Excelso restringiram-se a analisar a questão da ampla defesa sob a ótica do duplo grau de jurisdição. Ademais, em razão da sua nova composição, o aludido Tribunal Superior tem acenado, por meio de recentes julgados, com a possibilidade de rever o entendimento firmado pela constitucionalidade do depósito recursal em sede de processo administrativo fiscal federal.



# IRPJ E CSLL: EFEITOS DA CORREÇÃO MONETÁRIA DO CAPITAL SOCIAL COM BASE EM PRECEITO CONTRATUAL OU DELIBERAÇÃO DE ASSEMBLÉIA GERAL

Edmar Oliveira Andrade Filho

## 1. Questões em debate: a inflação com fato social

Pretendo, neste estudo, discutir as questões jurídicas fundamentais em torno da validade da correção monetária do valor do capital social com base em deliberação de sócios ou acionistas de sociedades, que são pessoas jurídicas contribuintes do IRPJ e da CSLL calculados com base no lucro real.<sup>1</sup>

O fio condutor das discussões é a existência de inflação<sup>2</sup> e alguns dos seus efeitos no resultado das empresas tributadas com base no lucro real, cujas idéias mestras já expus em outro lugar.<sup>3</sup>

A inflação, fenômeno que as ciências econômicas descrevem – em apertada síntese – como um aumento geral de preços no mercado, é fato social que não pode ser ignorado pelo direito positivo, posto que, consoante adverte Caio Tácito, “a ordem jurídica não

- 
1. Adiante que as premissas e as conclusões que serão aqui expostas podem ser, *mutatis mutandis*, estendidas para o campo das contribuições sociais incidentes sobre a receita. De fato, considero ser legítima a exigência de tributo sobre correção monetária e variação cambial quando elas representam atualização de receita ou lucro efetivo, como é o caso, por exemplo, da correção monetária incidente sobre o preço de um produto vendido que deveria ter o mesmo tratamento atribuído à receita de venda.
  2. Não me interessa discutir, aqui, a eventual responsabilidade estatal pelo fenômeno da inflação. Remeto o leitor para: TILBERY, Henry. Inflação e tributação. In: *Direito tributário: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 455; e MARTINS, Ives Gandra da Silva. Ajustes por perdas inflacionárias e cambiais e o seu tratamento perante o imposto sobre a renda. In: *V Colóquio internacional de direito tributário*. São Paulo: IOB, 2003. p. 157.
  3. *Imposto de renda das empresas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 256. Na mesma obra discorri sobre a correção monetária dos prejuízos fiscais (p. 359), matéria que não foi considerada neste estudo, mas que tem afinidade estrutural e teleológica com as premissas e conclusões aqui expostas.

pode ser indiferente aos pressupostos econômicos que lhe servem de alicerce”.<sup>4</sup> De igual modo, são ainda atuais as lições de Amilcar de Araújo Falcão, proferidas em 1967, segundo o qual “à ordem jurídica não é possível ficar indiferente diante do fenômeno da depreciação da moeda”, posto que ela constitui, para aquele douto jurista, um dos instrumentos básicos “para a definição de inúmeros dos seus institutos e para a formulação da maior parte das soluções jurídicas que consagra”.<sup>5</sup>

Portanto, os efeitos da inflação sobre a vida econômica das pessoas em geral não podem ser desprezados sem justa causa.<sup>6</sup> Um dos mecanismos de consideração do fenômeno inflacionário é a correção monetária. Ainda de acordo com Amilcar de Araújo Falcão, ela “é a técnica pelo direito consagrada de traduzirem-se em termos de idêntico poder aquisitivo quantias e valores que, fixados *pro tempore*, se apresentam expressos em moeda sujeita a depreciação”.<sup>7</sup>

A ordem jurídica positiva volta suas costas para o fato social que é a inflação quando não dispõe de regras que permitam reduzir as probabilidades de decisões que levam a injustiças. Se numa determinada comunidade há inflação, a falta de mecanismos de correção ou acomodação de seus efeitos levam a uma lacuna axiológica<sup>8</sup>, que pode implicar decisões injustas ou não eqüitativas.<sup>9</sup> Por tal razão, é atual a advertência de Caio Tácito, no sentido de que “o reajustamento da expressão nominal de obrigações pecuniárias, de modo a conservar o seu valor intrínseco diante da deterioração da moeda, repousa em princípios gerais de direito respeitáveis, de fundo eqüitativo: o da ilegitimidade do enriquecimento sem causa

---

4. *Direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 1975. p. 320.

5. A inflação e suas conseqüências para a ordem jurídica. *Revista de Direito Público*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 1, jul.-set. 1967, p. 54-63.

6. ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1969. p. 165.

7. *Op. cit.*, p. 54-63.

8. DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 63.

9. CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa. *Obrigações de pagamento em dinheiro*. Rio de Janeiro: EJU, 1971. p. 81-8.

do credor e o da irresponsabilidade pela álea econômica extraordinária, insuportável pelo devedor”.<sup>10</sup>

O potencial lesivo<sup>11</sup> da falta de mecanismos de atualização monetária, diante de um quadro de notória inflação, é tanto maior quando a ordem jurídica está assentada em uma desigualdade estrutural, que se forma quando ela nega tutela jurídica para certas situações em que o fenômeno atua, mas, ao mesmo tempo, permite a adoção de mecanismos de estabilização em certas áreas da vida social e econômica, ou seja, quando existem condições jurídicas para que apenas parte dos *players* do jogo social e econômico acaulem-se contra os nefastos efeitos da desvalorização da moeda.<sup>12</sup>

No campo tributário, esta lacuna pode subverter ou destruir a distribuição de competências encartada na Constituição Federal<sup>13</sup> e malferir o princípio da capacidade contributiva. A lesão<sup>14</sup> que a ausência de condições jurídicas que permitam aos sujeitos passivos proteger-se dos efeitos da inflação torna-se candente se considerarmos que o Poder Público conta com leis que garantem a realidade valorativa do crédito tributário por via de juros que embutem expectativas inflacionárias.<sup>15</sup>

---

10. *Op. cit.*, p. 320.

11. Em situações extremas, a lacuna pode levar a situações em que o ordenamento passa a tutelar o enriquecimento sem causa que deveria combater. A respeito: PAES, Pedro. *Introdução ao estudo do enriquecimento sem causa*. São Paulo: VB, 1975. p. 31. Acerca da equidade como fundamento moral da necessidade de repressão ao enriquecimento ilícito, vide: COMPARATO, Fábio Konder. *Direito empresarial*. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 531; e RIPERT, Georges. *A regra moral nas obrigações civis*. São Paulo: Book-seller, 2000. p. 245.

12. Exemplo são as regras que dispõem acerca da correção monetária nos contratos entre particulares e nos contratos de concessão de serviços públicos.

13. DERZI, Misabel. *Os conceitos de renda e patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. p. 19.

14. A idéia de lesão, nas relações jurídicas, estará presente quando as bases contratuais ou legais não estiverem baseadas na equivalência das prestações ou das condições jurídicas existentes em determinada época e comunidade. A respeito: PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Lesão nos contratos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. p. 190.

15. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 137.

## 2. As distorções da falta de correção monetária do capital

No ordenamento jurídico vigente, não há regra a determinar o reconhecimento dos efeitos da inflação sobre ao patrimônio das sociedades, a exemplo do ocorria quando do advento da Lei nº 6.404/76, que, no art. 185, prescrevia uma sistemática de correção monetária dos valores constantes do patrimônio líquido (capital, lucros e reservas) e do Ativo Permanente; a lei tributária – o Decreto Lei nº 1.598/77, especialmente – estabeleceu as condições de aplicação prática da sistemática de correção monetária do balanço e prescreveu os efeitos tributários para fins de determinação do lucro real. O objetivo das normas sobre correção monetária do balanço era permitir que a contabilidade capturasse os efeitos da inflação sobre o patrimônio social de uma forma mais abrangente.

A cada ano, o efeito era medido e computado como perda ou ganho em rubrica específica do resultado do exercício, e os valores constantes do balanço eram atualizados. O sistema de normas então vigentes não determinava a correção integral dos elementos do Ativo e do Passivo, posto que se limitava a determinar a atualização dos valores permanentes, na suposição de que os valores circulantes (os débitos e direitos, inclusive estoques) corrigiam-se por si mesmos porque eram liquidados em curto período de tempo e, no mais das vezes, protegidos por cláusulas de estabilização monetária.

As normas sobre correção monetária, que tinham importância na determinação do montante dos tributos incidentes sobre os resultados das empresas, foram revogadas pela Lei nº 9.249/95.

A falta de regras sobre correção monetária do balanço acaba por gerar distorções nos resultados tributáveis, o que se pode comprovar a partir de um singelo exemplo.

Tomemos o caso de um investidor que subscreve capital de uma sociedade no valor de R\$ 100.000,00, e que o dinheiro recebido tenha sido depositado em uma conta remunerada que rendeu o mesmo que a inflação do período, fixada em 10%. Ao cabo do período considerado, a sociedade apurará um “lucro” de R\$ 10.000,00, que não corresponde a um incremento do valor do capital investido; ele



deriva, unicamente, da atualização do valor da moeda. No entanto, segundo as regras hoje vigentes, esse contribuinte deveria recolher IRPJ e CSLL sobre esse lucro, que não é real; é apenas nominal.<sup>16</sup> Se ainda vigorassem as normas sobre correção monetária do balanço, o resultado apurado pela sociedade em questão seria igual zero, pois a correção monetária do capital social investido seria considerada uma perda inflacionária; ou seja, os efeitos da inflação seriam integralmente captados na origem e na aplicação dos recursos.

Todavia, se fosse possível (válida) a correção monetária do valor do capital social com base em dispositivo contratual ou assemblear, o resultado daquela hipotética sociedade seria igual a zero, pois, em contrapartida ao aumento do valor do capital social, seria contabilizada despesa no valor de R\$ 10.000,00. Por conseguinte, se esta correção monetária não puder ser registrada, continuará havendo tributação sobre renda apenas nominal.

No caso, há apenas aparência de lucro, que é mascarado pelo sistema de contabilidade que não consegue captar todos os efeitos da inflação sobre aquele patrimônio. Para haver tributação legítima – a advertência é de Cleber Giardino e Geraldo de Ataliba –, não basta a aparência, é necessário que “a potencialidade econômica seja efetiva, de maneira que os ganhos, para não serem falseados, devem ser demonstrados em termos monetários homogêneos (Moschetti)”.<sup>17</sup>

A ilegitimidade da tributação de uma renda fictícia, como a do nosso exemplo, foi denunciada por Pontes de Miranda nos seguintes termos:

A expressão “correção monetária” é elíptica. Não é a moeda que se corrige; é o valor da moeda. Mais precisamente: corrige-se o valor das dívidas ou das promessas em moeda, para que o valor, não corrigido, da moeda,

16. Deveria recolher, também, contribuições ao PIS e COFINS, salvo nos casos em que a lei não exige tais contribuições sobre as chamadas “receitas financeiras”.

17. Intributabilidade das correções monetárias: capacidade contributiva. Princípios tributários no direito brasileiro e comparado. In: *Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 174.

deixe de ser nocivo às relações jurídicas entre devedores ou promitentes e credores ou promissários.<sup>18</sup>

A renda supõe o acréscimo de valor em moeda, entre dois pontos de tempo, a determinado poder econômico, sem que se possa pensar em renda se o poder econômico apenas mudou de valor por ter-se degradado a moeda. Não importa qual seja a teoria dos economistas para conceituar renda (e.g. Georg Stranz, B. Puisting, R. M. Haig, G. Strutz). A depreciação da moeda não é fonte de renda: o *valor* verdadeiro persiste, em princípios, por isso se corrige o valor falsificado, digamos assim, da moeda.<sup>19</sup>

Correção do valor monetário absolutamente não aponta renda. Nada rendeu; foi a moeda que se desvalorizou. O Estado, para poder editar regras jurídicas sobre tributos, tem de partir da afirmação e da prova de que há suporte fático necessário e suficiente para cada uma das regras jurídicas. Onde não há terreno não se pode tributar com imposto predial. Onde não há ato jurídico não se pode exigir selo de instrumento. Onde não há venda ou consignação não se pode querer que se atenda a imposto de vendas e consignações. Onde não há renda não é concebível imposto de renda.<sup>20</sup>

O tema foi debatido diversas vezes no STF. Cabe referir os votos dos Ministros Oswaldo Trigueiro, relator do RE nº 71.758<sup>21</sup>, e do Ministro Cunha Peixoto, do RE nº 89.791-7, ao analisarem o sentido e o alcance do art. 43 do CTN. Disse o primeiro:

Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou, como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou ju-

---

18. *Tratado de direito privado*, v. 50. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1965. p. 481.

19. *Idem*, p. 492-3.

20. *Idem*, p. 492.

21. Publicado na *Revista Trimestral de Jurisprudência*, n. 66/150.

rídica. Concordo que a lei pode casuisticamente dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis.

Para bem explicar a Constituição, o Poder Judiciário tem de fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o Imposto de Renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda.

Dir-se-á que a lei pode alterar a definição de qualquer imposto, como pode, para fazê-lo, recorrer ao expediente das ficções jurídicas. No caso, porém, esse argumento não tem préstimo, porque estamos diante de um conceito da Constituição, explicitado pelo Código Tributário Nacional.

Por sua vez, o douto Ministro Cunha Peixoto deixou assentado que:

Na verdade, por mais variado que seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas unem-se em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo de patrimônio.

Ora, a correção monetária, realmente, não constitui rendimento, porque lhe faltam elementos constitutivos deste, principalmente a reprodutividade. A renda destaca-se da fonte sem empobrecê-la.

Tal não ocorre na correção monetária, onde o capital continua o mesmo; apenas é atualizado para o valor do dia do pagamento. Sem ela, haveria uma diminuição do capital. Procura-se, com a correção monetária, apenas dar ao capital o mesmo valor que tinha quando do negócio. Nada se lhe acrescenta; portanto, nenhuma renda há.

A correção, portanto, não é renda, mas simples restauração do valor primitivo do capital. Trata-se de mera alteração nominal, e não real. Mera substituição do desfalque do valor, e não acréscimo do valor. E nota-se que, no caso *sub judice*, as partes estabeleceram a correção monetária tomando por índices que não acompanham os da inflação, sendo-lhe inferior. Há, pois, mesmo com a correção monetária, nos termos em que é posta no contrato, um decréscimo no capital, e não é lícito ao legislador dizer que a diminuição do patrimônio constitui renda, pois o conceito dela, além de estar consubstanciado no art. 43 do CTN, existe no direito privado, no Código Comercial (lucros, etc., arts. 302, 288) ou no Código

Civil (frutos, produtos, rendimentos, rendas, etc. – arts. 60, 178, § 10, 674, VI, 749, etc.).

Consoante demonstrado a partir do exemplo numérico antes apresentado, a falta de correção monetária do valor do capital social produz um efeito tributário que implica incidência tributária sobre uma riqueza inexistente. De fato, em essência, a falta de norma que imponha a correção monetária do valor do capital social acaba por mudar a forma de medida dos fatos econômicos, “porém não sua consistência substancial”.<sup>22</sup>

A conseqüência imediata deste tipo de distorção<sup>23</sup> é o aumento da carga tributária e cobrança de tributo sobre hipótese material de incidência não autorizada pela Constituição, posto que leva à tributação de “manifestação fictícia de capacidade contributiva”.<sup>24</sup> A correção monetária do valor do capital social, como será demonstrado, tem a virtude de eliminar os nefastos efeitos da tributação incidente sobre atualização meramente nominal, sem geração de acréscimo patrimonial efetivo.

### 3. Ofensa ao princípio da capacidade contributiva

A tributação, por via direta ou transversa, de acréscimos nominais não traduzíveis em receita ou ganho de qualquer espécie acaba por vulnerar, de forma irremediável, o princípio da capacidade contributiva.

Dispõe o § 1º do art. 145 da CF que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Toda norma jurídica (princípio ou regra) desempenha uma ou mais funções na ordem jurídica positiva à qual pertencem. Os princípios têm, por natureza, função sistêmica mais abrangente, por-

---

22. GIARDINO, Cleber; ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 158.

23. Neste sentido: TILBERY, Henry. *Op. cit.*, p. 467.

24. *Idem*, p. 159.

quanto fornecem fundamento de validade para grande número de regras e prestigiam valores caros à comunidade. As regras estabelecem situações concretas de dever-ser, estipulando diretamente o que é permitido, obrigatório ou proibido.

Pois bem, o princípio da capacidade contributiva tem uma importante função: ele induz à idéia de justiça distributiva. O bem jurídico que o princípio da capacidade contributiva visa proteger é a distribuição da carga tributária de forma razoável; assim, de um ponto de vista funcional, ele visa estabelecer critérios indispensáveis para o estabelecimento de um equilíbrio entre as necessidades públicas e a preservação da fonte produtora da riqueza. Em outras palavras, a razão última do referido princípio é a justiça do sistema tributário.

De fato, o princípio da capacidade contributiva (ao lado da isonomia e proporcionalidade) faz parte do núcleo das normas que visam realizar os ideais de justiça da ordem jurídica positiva de nosso país. Portanto, nesta condição, ele adquire importância sistemática que o credencia a ostentar a posição de princípio fundamental de proteção dos direitos e garantias individuais que se projetam sobre a vida de todas as pessoas, individuais ou coletivas.

A despeito da inegável importância deste princípio para a ordem jurídica positiva ainda existem dúvidas sobre a aplicação dele em relação às contribuições. Colabora para esta dúvida o enunciado do § 1º do art. 145 da CF, segundo o qual “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

O texto normativo faz referência apenas e tão-somente aos “impostos” e, portanto, não menciona as “contribuições”. Essa lacuna torna-se ainda mais problemática se considerarmos que permanece arraigada, entre nós, a idéia de esse princípio só se aplica aos impostos, pois os demais tributos, taxas e contribuições, são governados pelo princípio da retribuição ou utilidade.

Temos como verdadeiro, todavia, que, para um cidadão ser incluído entre aqueles que contribuirão para as receitas do Estado, é de fundamental importância que revele condições de suportar a

exigência que a lei tributária cria, ou seja, a exação deve guardar proporcionalidade com esta capacidade.

Essa exigência de proporcionalidade irradia-se para as contribuições, sem dúvida alguma. Também em relação a elas, a obrigação tributária que surge da ocorrência do fato gerador deve ser dimensionada segundo a capacidade que, virtualmente, o sujeito passivo deverá ter. Se assim não fosse, estariam abertas as portas para o arbítrio, um absurdo que deve ser conjurado.

Assim, se não se pode haurir do § 1º do art. 145 da CF a conclusão de que as contribuições submetem-se ao crivo do princípio da capacidade contributiva, é indisputável que exigência de proporcionalidade – que adentra a ordem jurídica pela porta do princípio que consagra o *substantive due process of law* – imponha tal consideração pela norma tributária.

Na idéia de proporcionalidade está contida a de razoabilidade, que constitui importante freio ao exercício do poder de tributar consoante decidiu o Plenário do STF quando da apreciação da Medida Cautelar em ADIn nº 2.010, cuja decisão está publicada no DJ de 14.4.2002 nos seguintes termos:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

Em outra decisão, quando do julgamento da ADIMC 1.407, aquela mesma Corte delineou as vigas mestras do princípio da proporcionalidade como limite ao poder de legislar, dizendo:

O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela

que veicula a garantia do *substantive due process of law* – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV).

Por essas razões, estou plenamente convicto de que não há tributo que não se submeta, por inteiro, aos limites do princípio da capacidade contributiva.

Este princípio tem uma função positiva e outra negativa. Sob o ponto de vista positivo, ele estabelece um programa normativo ou pauta de ação para legislador; no sentido negativo, interdita, de plano, a validade da norma tributária que eleja como fato tributário algo desprovido de conteúdo econômico apreciável.

Estas funções estão presentes em diversas manifestações da doutrina. Para Alfredo Becker, em face deste princípio, o legislador ordinário “deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital. A desobediência pelo legislador ordinário a esta regra constitucional tem como consequência a inconstitucionalidade da lei”.<sup>25</sup>

A doutrina de Alfredo Becker coincide, em linhas gerais, com a antiga lição de Alberto Xavier:

Nem todas as situações da vida abstratamente susceptíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como fatos tributáveis. Este encontra-se limitado na faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora de capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo.

---

25. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 454.

Pode o legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma – mas sempre deverá proceder a essa escolha entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há-de (sic) referir na definição dos critérios da medida do tributo.<sup>26</sup>

Francesco Moschetti adverte que o conceito de capacidade contributiva refere-se a uma aptidão efetiva (*um'attitudine effettiva*) e, portanto, “*esistente in concreto, certa ed attuale*”; de modo que tal princípio requer que sejam consideradas manifestações econômicas reais e não meramente fictícias.<sup>27</sup> Na lição de Geraldo Ataliba, este princípio traduz-se na exigência de que a tributação seja modulada de modo a se adaptar à riqueza dos contribuintes e “Implica que cada lei tributária tenha por efeito atingir manifestações, ou aspectos dessa riqueza, sem destruir sua base criadora”.<sup>28</sup>

A escolha pelo legislador de situações que comporão o suporte fático da uma norma tributária não pode ser aleatória ou desprovida de substância econômica, conforme observam Cleber Giardino e Geraldo Ataliba:

No Brasil, mais que alhures, há exigência insuperável de que o fato imponible seja passível de medição; quer dizer, deve necessariamente – e a necessidade é impostergável, porque constitucional – ter conteúdo econômico.

Assim, o postulado universalmente consagrado da capacidade contributiva é, aqui, erigido em exigência básica e fundamental, a que não pode fugir o legislador. Portanto, tributo com hipótese de incidência destituída de qualidades subjetivamente mensuráveis – quer dizer substância econômica – é, no Brasil, inconstitucional.<sup>29</sup>

---

26. *Manual de direito fiscal*. Lisboa: FDL, 1974. p. 108.

27. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973. p. 261-2.

28. Progressividade e capacidade contributiva. In: *Princípios constitucionais tributários*, Separata da *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: IDEPE, 1991. p. 50.

29. *Op. cit.*, p. 164.



Cabe aditar que este princípio, por dispor sobre matéria relativa aos direitos e garantias fundamentais, está sujeito ao cânone da *máxima efetividade* das normas constitucionais.<sup>30</sup>

Em matéria de capacidade contributiva, o mandamento da máxima efetividade atua na formulação hipotética da norma e da aplicação prática da mesma, diante dos fatos relevantes para a incidência na norma tributária e, há muito, deixou de ser mera recomendação ao legislador.<sup>31</sup> Assim, tal mandamento será cumprido na medida em que o princípio da capacidade contributiva deixar de ser uma mera hipótese normativa constitucional para se tornar ato concreto na vida quotidiana dos sujeitos passivos em geral; ou seja, quando a promessa constitucional de proteção for efetivamente cumprida. A exigência de concreção daquele princípio impõe, aos formuladores e aplicadores das leis tributárias e das normas regulamentares, o dever de permitir que a sua potencialidade normativa seja exercida da melhor maneira possível e de modo a garantir-lhe a máxima efetividade.

Em obra mais recente, Alberto Xavier adverte que “não basta que o imposto tenha como fato gerador e base de cálculo fatos reveladores de capacidade contributiva: é ainda necessário que o imposto seja graduado em face de manifestações diferenciadas dessa mesma capacidade”.<sup>32</sup>

A concretização do princípio da capacidade contributiva é feita pela lei segundo critérios técnicos ou de valoração adotados pelos legisladores. Na lição de Tulio Raúl Rosembuj, “a noção de tributo resulta da convergência do princípio da legalidade e da capacidade

30. FARIAS, Edilsom Pereira de. *Colisão de direitos*. Porto Alegre: Fabris, 1996, p. 75; ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Lisboa: Almedina, 1987, p. 228-9; MIRANDA, Jorge. *Op. cit.*, p. 306-20, *passim*; ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 272-4.

31. A importância sistemática do princípio da capacidade econômica supera antigas concepções doutrinárias acerca da sua condição de “norma programática”. Vide, a respeito: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 68.

32. XAVIER, Alberto. *Inconstitucionalidade dos tributos...*, 1991, p. 50.

contributiva, convergência que marca, frente a cada tributo, sua legitimidade constitucional”.<sup>33</sup>

A lei é, por excelência, o veículo de concretização do princípio da capacidade contributiva, de modo que a sua consideração não pode ser olvidada quando da construção da hipótese normativa de toda norma tributária. Quando a lei falhar, caberá ao Poder Judiciário suprir a deficiência ou falha e aplicar a Constituição em adição (interpretação conforme a Constituição), ou em substituição da lei que, no caso, não existe. No caso presente, não cabe considerar que o Poder Judiciário, ao reconhecer a validade da correção monetária do valor do capital social com base em deliberação dos sócios ou acionistas, esteja agindo como “legislador positivo”, o que lhe é vedado em certas circunstâncias; os juizes e tribunais estarão aplicando as regras sobre correção monetária nas relações entre particulares (a sociedade não se confunde com os seus sócios ou acionistas) e sobre a dedutibilidade de despesas de variações monetárias.

Essas considerações são inteiramente pertinentes à questão que constitui o ponto central deste estudo. O exemplo numérico acima apresentado mostra, de forma clara e insofismável, que a falta de correção monetária do valor do capital social implica incidência de tributo sobre algo que não constitui riqueza nova, com frontal ofensa ao princípio da capacidade contributiva que invalida a incidência de tributo sobre fato sem conteúdo econômico apreciável.

Por último, cabe lembrar que, além da frontal ofensa ao princípio da capacidade contributiva, a falta de correção monetária do valor do capital social, que produz a incidência de tributos sobre mera atualização monetária – fora dos casos em que essa atualização refere-se a uma receita, ganho ou acréscimo patrimonial efetivo ou real –, constitui violação, também, ao princípio que veda a tributação confiscatória<sup>34</sup> e permite a tributação sobre patrimônio sem lei anterior, com ofensa aos arts. 150, IV, e 154, I, da CF.

---

33. *El hecho de contribuir*. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975. p. 108.

34. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 168.

#### 4. A correção monetária do capital social

Como exposto, as normas sobre correção monetária que tinham importância na determinação do montante dos tributos incidentes sobre os resultados das empresas foram revogadas. Ocorre, todavia, que a inflação não foi banida com a revogação e continua a trazer os mesmos transtornos vislumbrados pelo legislador de 1976, que, ao editar a Lei nº 6.404, determinou que fossem reconhecidos os efeitos da inflação sobre o patrimônio das sociedades por ações.

Naquela oportunidade, a introdução da medida foi justificada com base em argumentos técnicos que não mudaram com o tempo. Portanto, é de se indagar sobre a atualidade dos argumentos contidos na Exposição de Motivos da Lei nº 6.404, que a certa altura, a respeito da correção monetária do valor do capital, dizia:

O parágrafo único do art. 5º prescreve a correção anual da expressão monetária do valor do capital social, regulado nos arts. 168 e 186. No curso do processo inflacionário, a fixação do capital em moeda nominal, sem correção, conduz à redução gradativa do seu valor (em termos de moeda do mesmo poder aquisitivo) e à distribuição do capital aos acionistas, sob a forma de dividendo, não obstante o Código Penal conceituar essa distribuição como crime.

A ocorrência de distorções que a falta de correção monetária do capital acarreta foi cogitada pelo consagrado José Luiz Bulhões Pedreira:

A inflação, ao modificar o poder de compra da moeda nacional, tem efeitos sobre os elementos patrimoniais que distorcem as demonstrações financeiras levantadas com base em escrituração que adota custo histórico como critério de avaliação e usa a moeda nacional como unidade de medida de valor.

A finalidade do procedimento de correção monetária, previsto nas leis comercial e tributária, é eliminar essas distorções do balanço e da demonstração do resultado do exercício.

O saldo devedor dessa conta elimina das contas de resultado lucros contábeis, que são fictícios, porque têm a função de manter – em moeda de poder de compra constante – o capital de giro próprio da pessoa jurídica.<sup>35</sup>

Também, o douto mestre Rubens Gomes de Sousa<sup>36</sup> vislumbrava que a falta de um adequado sistema de correção das demonstrações financeiras acabava por criar lucros fictícios:

Mas, no caso que interessa ao presente trabalho, o objetivo visado é evidentemente evitar a descapitalização das empresas pela tributação de lucros meramente escriturais (às vezes, popularmente chamados de “lucros de papel”), decorrentes apenas de uma apreciação, em termos de moeda desatualizada, dos valores patrimoniais ou financeiros que concorrem para a formação do lucro “real”.

Pois bem, cabe indagar se a falta de norma regulando a forma da correção monetária dos elementos do patrimônio muda o pressuposto, contido no trecho da Exposição de Motivos acima transcrito: (a) a falta de atualização do valor do capital diminui o seu valor intrínseco e afeta a garantia dos credores, e (b) a falta de consideração dos efeitos da inflação mascara os resultados apurados pelas empresas e pode, perfeitamente, permitir a distribuição de lucros fictícios, que, a despeito de ser prática proibida, implica prejuízo, uma vez mais, do valor do capital que é distribuído de forma oblíqua.

Essas considerações permitem uma reflexão sobre a possibilidade de, a despeito da falta de autorização legal, poderem os sócios deliberar sobre a correção monetária do valor do capital. Em favor dessa possibilidade, podem ser aduzidas as seguintes razões: (a) a falta de permissão não implica proibição, (b) a indexação dos contratos com terceiros é perfeitamente legal e largamente utilizada, de modo que não há razão plausível para discriminar os sócios;

35. *Imposto de Renda Pessoas Jurídicas*, v. II. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 694.

36. *Pareceres 3: Imposto de Renda*. Edição póstuma. São Paulo: IBDT/USP, 1976. p. 107.

se eles podem receber juros sobre o capital, podem, pelas mesmas razões de ordem econômica e jurídicas, pactuar correção monetária. Em princípio, a validade dessas proposições só poderia ser posta em questão se admitirmos que a inflação não é um fato social que existe de forma concreta; persiste a despeito de ser solenemente ignorada pelo direito em certas circunstâncias.

A simples existência da inflação e dos efeitos apontados no exemplo numérico antes apresentados já seria suficiente para, à luz do princípio da capacidade contributiva, justificar a validade da correção monetária do capital, a despeito da existência de lei imperativa. Como dito, a possibilidade jurídica da cogitada correção tem esteio nas regras sobre correção monetária aplicáveis nas convenções entre particulares e nas regras sobre dedutibilidade de variações monetárias passivas.

Todavia, as proposições expostas poderiam ser, em princípio, refutadas em face do princípio da legalidade tributária; pois, de fato, se não existe lei que a autorize, a correção monetária do valor do capital social não deveria produzir nenhum efeito tributário, e, portanto, a dedutibilidade da despesa seria cerceada em face da impossibilidade jurídica do ato jurídico que lhe deu causa.<sup>37</sup> A suspeita de invalidade seria reforçada pelo enunciado do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.249/95, segundo o qual “fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários”.

Em primeiro lugar, é um rematado equívoco considerar que correção monetária tem como única fonte a lei; ela tem origem na lei, no contrato e na jurisprudência dos tribunais. Sobre a origem da correção monetária, Rubens Gomes de Sousa observa que esta pode ser de índole patrimonial ou obrigacional: a primeira decorre da atualização de elementos estáticos do patrimônio social; a segunda, por outro lado, é dinâmica, pois versa sobre valores a liquidar e produz

---

37. Isto me traz à lembrança o texto de um antigo Parecer Normativo editado pela Coordenadoria do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal. Trata-se do Parecer Normativo nº 9/96, em cuja ementa está dito: “não são operacionais as despesas decorrentes de operações de realização impossível, em razão de disposições legais”.

efeitos imediatos em função do próprio ato ou negócio a que se refere.<sup>38</sup> Ademais, em antiga decisão do STF, quando do julgamento do RE nº 69.268, ficou assentado que o regime da correção monetária é aplicável em virtude de leis específicas, “por construção de jurisprudência e, pela sua própria natureza, nas dívidas de valor”.<sup>39</sup> Assim, consoante adverte Arnaldo Wald, “a jurisprudência passou a aplicar a correção monetária mesmo independentemente de lei, a fim de fazer prevalecer a justiça em hipóteses nas quais a manutenção rígida do princípio nominalista implicaria iniquidade”.<sup>40</sup>

A correção monetária pode ser objeto de contrato entre particulares, e, por tal razão, os sócios podem convencionar que a sociedade define a correção monetária do valor do capital. O motivo do contrato, no caso, é a necessidade de proteção contra tributação injusta, porque recai sobre fato sem conteúdo econômico apreciável. Em outras palavras, o motivo do contrato é corrigir um problema estrutural da ordem jurídica tributária, para evitar que ela propicie enriquecimento sem causa justa para o tesouro público, que não pode, por via direta ou transversa, exigir tributário que não atenda ao princípio da capacidade contributiva.

Sobre o sentido e o alcance da norma do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.249/95, basta dizer que a correção monetária do capital não constitui, em si, um sistema de correção monetária do balanço, ao menos no modelo das normas revogadas, porque nele corrigiam-se as contas do patrimônio líquido e do Ativo Permanente (inclusive depreciações) e algumas contas do Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo. Todavia, há um problema de validade da citada norma que não pode ser negligenciado; ela é inválida porque: (a) contraria o princípio da capacidade contributiva; (b) opera verdadeiro confisco, pois, sem lei complementar, faz incidir imposto de renda e contribuição social sobre o patrimônio e não sobre a renda (acréscimo patrimonial) e sobre o lucro; (c) introduz uma proibição não equitativa na medida em que a inflação é con-

---

38. *Pareceres 3...*, p. 297-8.

39. WALD, Arnaldo. Parecer publicado na *Revista Forense*, n. 258, p. 196.

40. *Idem*, p. 195.

siderada para outros fins; e (d) arrima o enriquecimento sem causa do tesouro público pelas três razões antecedentes.

## 5. Conclusões

À vista do exposto, considero plausível e legítima a deliberação social ou a cláusula contratual que determinar a correção monetária do valor do capital social segundo os índices oficiais e idôneos de inflação. A despesa correspondente – se em montante compatível com as taxas de inflação apuradas por instituições oficiais ou particulares de ilibada reputação – será considerada dedutível na determinação do lucro real, e o valor correspondente pode ser registrado em Reserva, no Patrimônio Líquido, ou ser creditado ao sócio ou acionista. O eventual valor creditado ao sócio ou ao acionista não será tributável, porque a correção monetária, no caso, não é a mera reposição de um ganho patrimonial, mas a simples atualização do valor de um bem que está afetado a um patrimônio empresarial. Quando o sócio ou acionista for residente ou domiciliado no exterior, a atualização monetária pode ser feita em face da variação do valor da moeda de registro do investimento no Banco Central do Brasil, de modo que o valor do capital social registrado na contabilidade reflita, em moeda nacional, o montante em moeda estrangeira constante do Certificado de Registro previsto na Lei nº 4.131/62.





# A SELETIVIDADE DO IPI: SUA CORRELAÇÃO COM A EXTRAFISCALIDADE, A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A NOÇÃO DE ESSENCIALIDADE

Frederico Araújo Seabra de Moura

## 1. Introdução

O presente estudo tem por escopo cuidar de alguns aspectos relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, cuja previsão constitucional reside no art. 153, IV, da CF. Seu campo de abrangência é restrito, pois pretende analisar apenas aquilo que a doutrina costuma denominar “princípio da seletividade”, contido no art. 153, § 3º, I, da CF, cuja redação determina ser o Imposto sobre Produtos Industrializados *seletivo, em função da essencialidade do produto*.

Iniciaremos nosso trabalho cuidando de um assunto muito em voga nos estudos atuais da teoria do direito, que é a distinção entre princípios e regras. O objetivo único desta fase inicial é aferir – diante de diversas concepções acerca dessa distinção – se nossa doutrina tem razão em chamar a norma da seletividade de princípio, ou se, ao contrário, estaríamos diante de uma verdadeira regra de natureza constitucional.

Em seguida, observaremos *como* o IPI é capaz de alcançar seus fins extrafiscais. Para isso, será necessário relacionarmos a norma da seletividade com a idéia de extrafiscalidade. Nesse momento da investigação, tornar-se-á fácil identificar o nítido “dirigismo” que envolve o IPI, pois, através deste imposto, é possível que sejam atingidas metas que não são precipuamente arrecadatórias. Através de que *meio* o IPI tem essa capacidade?

Trataremos de demonstrar, ainda, se a seletividade diz respeito à capacidade contributiva. Seria a seletividade uma decorrência desse princípio, ou tratam-se de duas normas totalmente independentes, uma não dizendo respeito à outra?

Por fim, daremos atenção à essencialidade, cuidando de esclarecer o que esse vocábulo significa. Adentraremos esse campo investigativo, não nos olvidando de identificar os critérios constitucionais que servem como guia para a eleição das alíquotas dos diversos produtos sujeitos ao IPI e a conseqüente construção da TIPI (Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados).

Um esclarecimento preliminar: quando, ao longo do texto, nos referirmos ao “legislador do IPI”, estaremos aludindo – indistintamente – tanto ao Poder Legislativo, competente para determinar as alíquotas-limite do imposto, quanto ao Poder Executivo, a quem cabe manejá-las, em razão da discricionariedade que lhe confere a Constituição Federal, no art. 153, § 1º. Isso porque o mandamento constitucional da seletividade e a observância da essencialidade dirigem-se a ambos, inexoravelmente.

## 2. Classificação normativa da seletividade: princípio ou regra?

Praticamente a totalidade de nossa doutrina vem afirmando que a seletividade é um princípio (espécie do gênero “norma”, ao lado das regras). Entretanto, percebe-se no contexto do discurso da maioria de nossos autores uma ausência de reflexão quanto aos motivos que lhes levaram a qualificar aquela norma como um princípio: aparentemente *convencionou-se* chamá-la de “princípio da seletividade”. –

Cotejaremos uma série de pensamentos acerca do que são os “princípios” e, paralelamente, outros tantos cuidando de sua diferença, em face das “regras”, para que, diante disso, possamos concluir se a seletividade é, enfim, um princípio ou uma regra.

### 2.1. A doutrina dominante no direito público brasileiro

Roque Antônio Carrazza, alicerçando suas ponderações no pensar de Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, bem representa nossa doutrina tradicional, ao dizer que os princípios

estariam para nosso sistema jurídico como os alicerces e as vigas mestras estariam para um edifício.<sup>1</sup>

Seria o caso de nos indagarmos se, diante da lição corrente de nossa doutrina – que leva em consideração o grau de abstração e de fundamentalidade das normas dentro do sistema –, a norma da seletividade poderia ser enquadrada na categoria dos *princípios*. Tem a norma da seletividade o caráter de mandamento nuclear em nosso sistema? Seria correto elevá-la ao *status* de “pedra angular” de ordenamento brasileiro? Trata-se de uma norma de grande generalidade, que influencia grande parte de nosso direito ou mesmo de nosso direito tributário? Enfim, é a norma da seletividade disposição fundamental, dentro de nossa Constituição Federal?

Todas essas perguntas merecem uma resposta negativa. É inegável que a seletividade é um notável *instrumento* de justiça, uma vez que visa promover a desoneração de produtos de extrema necessidade no dia-a-dia dos indivíduos. Funcionando justamente como instrumento, a seletividade é, em nossa visão, uma simples regra, de aplicação restrita<sup>2</sup> e que concretiza um princípio jurídico de grande envergadura: o da justiça.<sup>3</sup>

1. “Segundo nos parece, *princípio jurídico* é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso, mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 33, grifos do original).
2. Aplica-se apenas aos denominados “impostos indiretos” – IPI e ICMS –, sendo, neste último, facultativo (o art. 155, § 2º, III, da CF diz que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”). Perguntamos: como considerar a seletividade um “princípio” se a sua aplicação – além de restrita –, em um dos casos nos quais é prevista, é facultativa? Norma que se pretenda denominar “pedra angular” ou “mandamento nuclear” de um sistema não pode ser de observância facultativa. Normas fundamentais são obrigatórias, e não facultativas. Registre-se o entendimento de Roque Antônio Carrazza, para quem a seletividade é obrigatória, mesmo no ICMS: “Convém salientarmos, desde logo, que, a nosso ver, este singular ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’. Não se está, aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória” (*ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 322).
3. Humberto Ávila observou que as regras exercem uma “função definitiva (de concretização), na medida em que delimitam o comportamento que deverá ser adotado para concretizar as finalidades estabelecidas pelos princípios” (*Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 83).

Em síntese, trata-se de norma importantíssima em nosso sistema, pois faz cumprir valores altamente prestigiados, como a justiça e até mesmo a dignidade da pessoa humana, em razão de facilitar o consumo de bens indispensáveis ao mínimo existencial. Todavia, apesar de toda a magnitude do conteúdo da seletividade, estamos certos que o sistema jurídico não se abalaria caso não houvesse sua previsão constitucional. Não é a seletividade, portanto, uma “viga mestra” de nosso “edifício jurídico”.

## 2.2. Ronald Dworkin: *the model of rules*

Sinteticamente, segundo a concepção dworkiniana, as regras deverão ser sempre aplicadas por completo, caso os pressupostos de fato previstos verifiquem-se empiricamente. É o que o autor denomina “tudo ou nada”: ou elas se aplicam ou não; e, para que possam ser aplicadas, é imperioso que (além de serem válidas) os eventos nelas previstos concretizem-se no mundo dos fenômenos. Portanto, se a regra for válida e se se verificar a hipótese normativa, a regra *deve* ser aplicada *totalmente*.<sup>4</sup>

Diante do entendimento de Dworkin, nitidamente diverso do clássico, acreditamos ser possível concluir – tal como o foi diante daquele modelo – que a norma da seletividade é uma regra. O modelo do “tudo ou nada” é perfeitamente aplicável ao caso. A norma é clara e prescreve um comportamento concreto: “aplique alíquotas menores para os produtos mais essenciais, e alíquotas maiores para os produtos supérfluos e/ou nocivos”. Assim, é possível verificar-se se a regra da seletividade foi ou não observada: mantendo os olhos fixos nos parâmetros que nos informam acerca da essencialidade, saberemos se houve ou não respeito à regra.<sup>5</sup>

---

4. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 40 e ss.

5. Por exemplo: se verificarmos que produtos como os constantes da cesta básica foram tributados com alíquotas de 50%, poderemos imediatamente afirmar que a regra da seletividade não foi observada pelo legislador; igualmente, se as bebidas alcoólicas forem beneficiadas com alíquota zero concluiremos que a norma foi afrontada.

Ademais, é de se atentar que Dworkin afirma o seguinte: (a) os princípios não são aplicados prontamente quando se observam as condições tidas por necessárias para tanto, pois, dentre outras razões, poderia haver outros princípios que apontassem para direções opostas (já a seletividade deve ser aplicada imediatamente, quando se observa a hipótese de haver norma jurídico-tributária da União instituindo o IPI; além disso, trata-se de determinação inescapável para o legislador, não existindo qualquer possibilidade de a Constituição admitir IPI não-seletivo: jamais haverá outro “princípio” apontando para direção diversa); e (b) os princípios demonstrariam simplesmente nortes, não estatuinto prescrições, enquanto a norma da seletividade prescreve ao legislador que, quando ele decida instituir o IPI, o faça de forma a aplicar alíquotas seletivas, em função da essencialidade dos produtos.<sup>6</sup> Os princípios teriam, assim, uma dimensão que as regras não têm – a dimensão do peso ou importância.<sup>7</sup>

- 
6. Numa posição de certa forma próxima da de Ronald Dworkin, encontramos Robert Alexy, para quem os princípios configurar-se-iam como “mandamentos de otimização”, no sentido de que determinam que dada coisa seja realizada na maior medida possível. Podem os princípios, segundo essa concepção, ser cumpridos em diferentes graus, de acordo com as possibilidades materiais e/ou jurídicas. Já as regras, para o autor alemão, ou são cumpridas, ou não são, pois encerram deveres definitivos, e não meros mandamentos *prima facie* (como se observa nos princípios, que podem ter sua aplicação relativizada ou atenuada diante de outros princípios que apontem soluções outras). Vê-se, assim, que a diferença entre esses tipos de norma é qualitativa, e não de graduação. Fácil notar também que, diante do entendimento de Alexy, a norma da seletividade se configura como regra, e não como princípio, pois, como registramos anteriormente, ela não pode ser cumprida *mais ou menos*, em diferentes graus: ou a seletividade é observada pelo legislador do IPI, ou não é. A seletividade não é, assim, nenhum mandamento de otimização, mas um mandamento efetivo e definitivo, cujo destinatário é o legislador: “eleja alíquotas seletivas” (ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos Fundamentales*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 87 e ss).
7. DWORKIN, Ronald. *Op. cit.*, p. 42. Contra essa posição, entendendo que a dimensão de peso não é exclusiva dos princípios, ver ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, p. 43 e ss.; e GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 3. ed. São Paulo: Malheiros. p. 173.

### 2.3. A teoria dos princípios de Humberto Ávila

Importa registrarmos a posição de Humberto Ávila, que, ao menos entre os pátrios, foi aquele que com maior atenção e precisão cuidou da distinção entre princípios e regras, dedicando ao assunto uma obra inteira. Esmiuçaremos suas definições acerca de princípios e regras<sup>8</sup>, analisando-as parte por parte, a fim de demonstrarmos que, também diante delas, a seletividade reveste-se do caráter de regra.

*As regras são normas imediatamente descritivas, e os princípios, imediatamente finalísticas.* Isso significa que as regras prestam-se a estabelecer mandamentos, que se exteriorizam nas três modalidades deônticas: permissões, proibições ou obrigações. São “normas-do-que-fazer” (*ought-to-do-norms*), que visam determinados fins. Os princípios não têm essa característica, mas estabelecem um *estado de coisas*, para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos.<sup>9</sup> Essas categorias normativas estabelecem fins a serem perseguidos, fazendo com que se exijam certas condutas tidas como indispensáveis à concreção do estado de coisas. Os princípios são, assim, “normas-do-que-deve-ser” (*ought-to-be-norms*)<sup>10</sup>: eles mandam que o estado de coisas seja promovido, através da adoção de comportamentos necessários para tanto.

Vê-se, com isso, que também, diante dessa construção teórica, a seletividade enquadra-se como uma regra, pois determina um comportamento (aplicar alíquotas seletivas) em nome de um fim (a justiça, através da desoneração de produtos essenciais). A norma da seletividade não exige a promoção de um estado de coisas para que se possa denominá-la de princípio. Não é uma norma imediatamente finalística, mas apenas *mediatamente*.

8. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*, p. 70.

9. Explica o autor: “Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação” (*Teoria dos princípios*, p. 63).

10. *Idem*, p. 63 e ss.

Ainda analisando as definições de Ávila, ele menciona terem as regras *caráter primariamente retrospectivo* (pois descrevem um contexto fático conhecido pelo legislador), e os princípios, um *caráter primariamente prospectivo*<sup>11</sup> (por determinarem um estado de coisas a ser promovido).

A situação de fato conhecida pelo legislador (no caso, o legislador constituinte) é justamente a possibilidade de haver exercício da competência tributária por parte da União ao instituir o IPI, compelindo-lhe, nesse contexto, a respeitar a norma da seletividade. Nesse prisma, igualmente, a seletividade é uma regra.

As regras são *preliminarmente decisivas e abarcantes* (pois, apesar de visarem abranger todos os aspectos relevantes para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões). Por outro lado, os princípios são normas *primariamente complementares e preliminarmente parciais*<sup>12</sup> (porque, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão).

Mais uma vez, enquadramos a seletividade como regra: ela tem a pretensão de gerar uma solução específica, determinando que o legislador do IPI aja de determinada maneira no tocante às alíquotas. Se princípio fosse, ela meramente auxiliaria à tomada de decisão do legislador do IPI; não geraria uma solução específica. Não é o que acontece, já que a seletividade não simplesmente “auxilia” o legislador do IPI em nada (não é uma norma com caráter de complementaridade), mas efetivamente *manda* que ele aplique alíquotas seletivas.

Por fim, temos que as regras, para serem aplicadas, exigem a *avaliação de correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos*. Já para a aplicação dos princípios, é exigida uma *correlação entre o estado de*

---

11. *Idem*, p. 67.

12. *Idem*, p. 68.

*coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.*

Assim, para que a norma seja uma regra, é necessário haver possibilidade de subsunção do conceito do fato ao conceito da norma, de forma que, uma vez ocorrido aquele no mundo real, deve dar-se a conseqüência da aplicação do mandamento contido na regra. Exemplificando: dado o fato de a União exercer sua competência tributária ao instituir o IPI, deve ser sua obrigação eleger alíquotas seletivas.

### 3. Seletividade e extrafiscalidade

Não é novidade o fato de que o fenômeno da tributação existe, primordialmente, em função da necessidade do Estado de obter receita para o desempenho de suas funções básicas. Essa é uma lição basilar de direito público. Sem o instrumento da tributação, não se conceberia o adequado funcionamento do Estado moderno, uma vez que seus gastos com saúde, educação, segurança pública, funcionalismo público, entre outros, jamais poderiam ser cumpridos. Portanto, o objetivo imediato de todo e qualquer sistema tributário é a obtenção de verba, ou seja, o abastecimento dos cofres públicos, para que seja possível a manutenção dos serviços públicos gerais. Em poucas palavras, a tributação visa à arrecadação. É o que se optou por chamar de *fiscalidade*.

Paralelamente à fiscalidade, caminha a extrafiscalidade, que, ao contrário do que pode parecer, não são planos antagônicos, mas complementares. Não existe fiscalidade sem extrafiscalidade, e vice-versa.

É bem verdade que a fiscalidade pretende fazer com que o Estado abasteça seus cofres para que seus objetivos sejam alcançados. Noutro passo, os tributos extrafiscais não visam a esses fins, mas servem de instrumento para a implementação de determinados objetivos (não financeiros) colimados pelo Estado. Um tributo extrafiscal pode fazer com que determinadas condutas desejadas (ou



indesejadas) pelo Estado sejam tomadas (ou não) pelos particulares, em áreas como a saúde pública, a economia, a política, o meio ambiente, por exemplo.<sup>13</sup>

Conforme registramos acima, apesar dessa divisão entre tributos *fiscais* e *extrafiscais*, estamos certos de que se trata de uma separação que diz respeito tão-somente às funções primordiais desses tributos. Todo tributo com efeito fiscal, ou seja, que vise primacialmente ao abastecimento dos cofres públicos, detém uma carga extrafiscal, por menor que seja e por mais imperceptível que possa parecer. Igualmente, nos tributos de caráter extrafiscal, resta claro que o ente tributante não apenas orientará (ou tentará orientar) determinados comportamentos dos particulares.<sup>14</sup> Esta será sua função mais importante, mas não se pode duvidar que de tal “forma de orientação” resultará em um inexorável abastecimento de seus cofres, à exceção, evidentemente, dos casos de alíquota zero, em que não há tributação, mas isenção. Aliás, disso já cuidou Alcides Jorge Costa<sup>15</sup>, que, ao criticar a expressão “tributo extrafiscal”, constatou não haver nenhum tributo que não tenha algum efeito além daquele da mera arrecadação, concluindo ser mais adequado falar em “efeitos *dirigistas*”.<sup>16</sup>

Especificamente no campo da extrafiscalidade do IPI, algumas ponderações devem ser feitas. Eduardo Domingos Bottallo realizou um precioso levantamento das normas constitucionais que detém caráter extrafiscal, concluindo que, dentre elas, seria factível a dissociação em duas modalidades: “a) as voltadas à consecução de metas

---

13. Diz Hector Villegas: “La actividad financiera com finalidad extrafiscal procura atender el interes público en forma directa. Para ello utiliza la actividad financiera gubernamental cumpliendo distintas actuaciones y tomando intervención em diferentes acciones desarrolladas por la comunidad” (*Curso de finanzas, derecho financiero y tributário*. 9. ed. Buenos Aires: Astrea, 2005. p. 15).

14. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 233.

15. Idéias em torno de uma reforma. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 67, p. 199.

16. Fernando Aurélio Zilveti, com amparo em Luis Eduardo Schoueri, denomina os tributos com caráter eminentemente extrafiscal de “tributos indutores”, pois “ocorre a indução do particular, que se vê forçado a adotar condutas [...] por meio de incentivos ou desincentivos fiscais” (*Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 190).

que poderiam ser chamadas de desenvolvimento econômico; b) as que visam à realização de objetivos de justiça social”.<sup>17</sup> Segundo seu raciocínio, algumas regras atinentes ao IPI poderiam ser enquadradas nessas categorias. Na primeira delas, encontramos a norma do art. 153, § 1º, da CF, além daquela contemplada no art. 153, § 3º, III. Já entre as normas constitucionais com caráter extrafiscal, naquela modalidade que visa à realização de objetivos de justiça social, encontramos a já citada norma do art. 153, § 3º, I, que determina que o IPI deverá ser seletivo, em função da essencialidade do produto.

Assim, abalizados pelas observações de Eduardo Bottallo, percebemos que a previsão da regra da seletividade é um importante instrumento de extrafiscalidade no campo do IPI. Como já citamos, este preceptivo constitucional visa à realização de objetivos de justiça social. Isto porque ele é quem *determina* que a eleição das alíquotas desse imposto leve em consideração, de um lado, a essencialidade e, de outro, a superfluidade/nocividade dos produtos industrializados que chegarão às mãos dos consumidores.<sup>18</sup>

Assim, a seletividade pretende fazer com que os produtos mais importantes no uso diário das pessoas ou não sejam tributados ou o sejam de forma branda (facilitando seu consumo); e, ao mesmo tempo, visa aumentar a tributação de produtos como tabaco e bebidas alcoólicas, “impondo-se a eles pesadas alíquotas com o fim de desestimular seu consumo e, conseqüentemente, inviabilizar a indústria dedicada a essa atividade econômica”.<sup>19</sup> É aí que reside o “dirigismo”, “indução” ou “extrafiscalidade” da tributação através do IPI.<sup>20</sup>

---

17. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 59-61.

18. Portanto, esta norma constitucional *ordena* que o legislador do IPI leve em consideração, ao determinar as alíquotas do imposto, o tipo de produto de que se trata: se vital (extremamente essencial), se muito importante (bastante essencial), se útil (razoavelmente essencial), se dispensável (não essencial), ou se se trata de um produto supérfluo (desnecessário), ou mesmo nocivo à saúde de quem o utiliza (recomendável não utilizá-lo, apesar de lícito fazê-lo).

19. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário...*, p. 192.

20. Entretanto, conforme mencionamos alhures, não há nenhuma tributação – por mais nitidamente extrafiscal que seja – sem um mínimo de função fiscal, pois não se pode negar que os cofres da União são abastecidos com o recolhimento do IPI.

Do que até aqui foi exposto, resta claro que a regra da seletividade deve fazer com que as alíquotas do IPI variem em razão de um fator: a *utilidade social*<sup>21</sup> daquele produto. Essa seria uma “noção-chave”, pois, de acordo com sua variação em relação a cada produto, deve ser a mudança da alíquota do IPI a ele aplicável. Quanto mais útil para uma sociedade for um produto “x”, menos IPI sobre ele deve incidir. Quanto menos útil for este produto, ou seja, quanto mais supérfluo, quanto mais desnecessária sua utilização na vida diária ou mesmo quanto mais nocivo for, maior deve ser sua tributação.

Se é através de um instrumento tributário (o IPI) que o Estado pretende fazer com que alguns produtos sejam mais facilmente consumidos – ao passo que deseja onerar o consumo de outros –, dúvida não resta quanto ao caráter majoritariamente extrafiscal dessa exação, característica que, conforme já se assentou, é derivada diretamente da regra da seletividade.

#### 4. Seletividade e capacidade contributiva

A capacidade contributiva rege a tributação por meio de impostos, pois determina que essas exações só podem incidir quando o contribuinte demonstre capacidade econômica para tanto, desde que, é claro, a materialidade do imposto reste configurada e esteja ligada ao sujeito passivo. As leis tributárias precisam respeitar a aptidão para contribuir, tributando de uma forma mais violenta as pessoas que maior capacidade econômica demonstrem, e de uma forma mais atenuada quem exteriorizar menos capacidade. Sua previsão constitucional encontra-se no art. 145, § 1º, da CF. É o que se convencionou chamar de princípio informador dos impostos, uma vez que estes só podem ser cobrados quando haja manifestação de riqueza por parte daquele sujeito passivo previsto no conseqüente da regra-matriz de incidência do tributo.

---

21. TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 18, 1997, p. 95.

É necessário um registro: capacidade econômica e capacidade contributiva não significam a mesma coisa. *Capacidade econômica corresponde à potencialidade econômica, a manifestação de renda ou patrimônio ou disposição desta renda através do consumo. Capacidade contributiva, por sua vez, pressupõe capacidade econômica, ou seja, potencialidade econômica.*<sup>22</sup> Assim, podemos afirmar: onde houver capacidade contributiva haverá capacidade econômica, mas nem sempre onde houver capacidade econômica haverá capacidade contributiva.

É certo que a capacidade contributiva liga-se umbilicalmente à idéia de justiça; no caso, justiça fiscal. O *justo* é que se tribute, através dos impostos, as manifestações de riquezas<sup>23</sup> demonstradas pelos particulares, quanto maiores forem, desde que, evidentemente, elas existam. Não é menos certo que essas noções, de certa forma, estão conectadas à idéia da isonomia. Chega-se até a afirmar que o princípio da capacidade contributiva é o próprio princípio da igualdade em matéria de impostos.<sup>24</sup>

Nesse passo, é fácil perceber que o princípio da capacidade contributiva é uma norma constitucional de observância obrigatória. Nosso sistema constitucional não tolera a desigualdade, a quebra da isonomia. Todavia, não somos nós, particulares, que devemos obediência a esse princípio, pois não somos os seus destinatários

---

22. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 108.

23. Um ponto ainda precisa ser clareado. Deve-se ter em mente o que se quer significar com o vocábulo “riqueza”. “Riqueza”, nesse contexto, não é todo e qualquer indicio de existência de capacidade econômica, pois não se pode considerar como tal aquelas quantias utilizadas pelos indivíduos para sua subsistência, em seus gastos ordinários com alimentação, vestuário, saúde, por exemplo. Portanto, todos os gastos destinados à manutenção do indivíduo que sejam tidos como indispensáveis para uma vida digna não podem ser considerados índices de capacidade contributiva, ensejadores de tributação por meio de impostos. Desta forma, não demonstra capacidade contributiva aquele indivíduo que apenas disponha de capacidade econômica para se manter dentro de um mínimo indispensável. O próprio princípio da justiça impede isso. Toda capacidade econômica que detenha o indivíduo e que seja excedente aos gastos com as necessidades básicas pode, em tese, ser tributada por impostos, desde que haja materialidade prevendo a incidência.

24. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 77 e ss.

imediatos. Percebe-se, nesse contexto, tratar-se a capacidade contributiva de uma norma voltada para o legislador tributário e para o aplicador do direito. É por isso que não cabe ao legislador (e ao aplicador do direito) optar por sua aplicação ou não.<sup>25</sup>

#### 4.1. A aplicabilidade da capacidade contributiva

Não há qualquer dificuldade em analisar a capacidade contributiva diante do que a ciência das finanças chamou de impostos diretos – aqueles que recaem sobre o patrimônio e a renda. Sua averiguação é simples: demonstram mais capacidade contributiva aquelas pessoas cujas rendas sejam mais vultuosas e cujos patrimônios sejam maiores. Devem, assim, contribuir aos cofres públicos de forma mais acentuada, através de alíquotas progressivas. Já nos impostos indiretos, o panorama muda. Invariavelmente, quem vai suportar o impacto econômico de tributos como o IPI (e o ICMS) não são os contribuintes de direito, mas os consumidores finais (ditos “contribuintes de fato”). O contribuinte de direito paga o tributo. Mas o mecanismo da não-cumulatividade permite-lhe compensar o que foi gasto na operação anterior, fazendo com que aquele dispêndio não lhe gere um impacto financeiro, que é sempre transferido ao consumidor final. Este, todavia, não está a pagar tributo, que já foi recolhido anteriormente durante o ciclo produtivo; paga o preço do bem, dentro do qual está compreendido o valor aos impostos indiretos.

Se o consumidor final não paga tributo, e sim preço, é de se concluir que ele não detém capacidade contributiva, mas mera capacidade econômica de compra. Capacidade contributiva demonstra quem contribui, ou seja, quem é contribuinte *de jure*. No caso do IPI, portanto, quem demonstra capacidade contributiva não é o consumidor final do produto, mas, por exemplo, aquela pessoa que realiza operações com produtos industrializados – por mais que ela não vá sentir o impacto econômico do tributo.

---

25. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 53.

#### 4.2. O critério de incidência do IPI: a desvinculação entre a capacidade contributiva e a regra da seletividade

O IPI é um imposto que recai sobre o consumo, o que não significa que os critérios para graduação de sua incidência sejam tomados levando-se em consideração a *pessoa* do consumidor. Admitir isso seria incorrer em grave equívoco. A riqueza ou pobreza das pessoas não são critérios que interferem nas alíquotas do IPI. Rememore-se que a Constituição diz que esse imposto deverá ser seletivo, não em razão da condição social ou financeira dos consumidores, mas *em função da essencialidade dos produtos*.<sup>26</sup>

Sendo a seletividade o *único* critério existente que pode influenciar a variação das alíquotas no IPI, resta totalmente afastada a possibilidade de se ver o IPI graduado em função de quaisquer características ínsitas aos consumidores. O IPI varia em função da *essencialidade do produto*, e nada mais. É critério constitucional e, portanto, inescapável. Ao legislador do IPI não importa se quem vai consumir açúcar é rico ou pobre. A essencialidade desse produto para o consumo diário das pessoas – ricas ou pobres – determina que sobre ele incida uma alíquota baixa, ou mesmo nula. Sob esse mesmo raciocínio, pouco importa se quem consome aguardente é milionário ou indigente: a nocividade desse produto recomenda que se aplique uma alta alíquota de IPI.<sup>27</sup>

---

26. “‘Seletividade em função da essencialidade’ é o *único critério para a incidência do IPI* e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular, e não razão direta de sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social” (TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade, p. 95, grifos do original).

27. E isso é enfatizado por Humberto Ávila: “A Constituição brasileira estabelece que alguns produtos ou serviços, em virtude de sua essencialidade, devem ser desonerados (art. 153, § 3º, I, art. 155, § 2º, III). *Essa desoneração não decorre da capacidade econômica do sujeito passivo*, que apenas conduziria a uma alíquota proporcional, mas de outras normas constitucionais” (*Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 379, grifos nossos).

As reflexões trazidas até aqui nos autorizam chegar à conclusão que pretendemos. Se o IPI é graduado pela seletividade, que, por sua vez, só pode variar em função da essencialidade do produto, e não de seu preço ou da qualidade do consumidor, não resta outra alternativa senão afirmar: *não há qualquer correlação entre o princípio da capacidade contributiva e a regra da seletividade*, do que discorda, por exemplo, Ricardo Lobo Torres.<sup>28</sup>

Não há como afirmar estar a seletividade vinculada à capacidade contributiva, porque aquela não diz respeito às pessoas, mas aos produtos (que vão ser adquiridos pelos consumidores, que nem mesmo contribuintes são). Se a seletividade não diz respeito às pessoas<sup>29</sup>, não se pode conceber estar essa regra vinculada à capacidade contributiva, que é princípio atinente justamente às potencialidades econômicas *dos contribuintes*.

Em outras palavras, não é pensando no perfil econômico de quem vai consumir os produtos que as alíquotas do IPI são determinadas<sup>30</sup>: sua meta é fazer com que produtos essenciais sofram tributação mais branda, ao passo que produtos supérfluos sejam mais fortemente tributados. Não é objetivo da seletividade fazer com que consumidores mais ricos paguem mais IPI do que consumidores mais pobres, pelo menos enquanto adquirentes do mesmo produto. Um rico empresário pagará tanto IPI incidente no arroz quanto um vendedor ambulante. O que a seletividade visa, aqui, é desonerar o consumo desse bem tão importante no dia-a-dia de *todas* as pessoas, ao passo que objetiva elevar a alíquota do *escargot* ou do caviar, *unicamente* porque são produtos supérfluos, devendo, assim, ser tributados mais acentuadamente pelo IPI.

28. O IPI e o princípio da seletividade, p. 98.

29. Não foi por outra razão que Misabel Derzi afirmou que “seria muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece em substituição, o princípio da seletividade” (In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 694).

30. Nessa linha de raciocínio, ver ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 381.

Um parêntese é necessário. Não estamos pretendendo sustentar que o *consumo* não seja um índice para se aferir capacidade contributiva. Sabe-se que ele, ao lado da renda e do patrimônio, é elemento que nos faz identificar a capacidade contributiva<sup>31</sup>, uma vez que, em regra, representa manifestação de riqueza passível de apreensão pelo legislador tributário, na eleição de fatos de conteúdo econômico que servirão de pressupostos para a instituição de impostos.<sup>32</sup>

Outro argumento que pretendemos utilizar para comprovar a total desvinculação entre seletividade e capacidade contributiva é a posição, majoritária em nossa doutrina, de que os impostos, para atender ao princípio da capacidade contributiva, devem ser progressivos.<sup>33</sup> Ou seja, para haver respeito efetivo à capacidade contributiva, o mecanismo da progressividade deve estar presente. Assim, resta comprovada mais uma vez que a seletividade não se conecta à capacidade contributiva: se para haver respeito a esta última é necessária a progressividade das alíquotas, como harmonizar a convivência com a seletividade? Impossível! *Um imposto não pode ser progressivo e seletivo ao mesmo tempo.*<sup>34</sup>

É impensável um imposto que gradue suas alíquotas em razão do aumento da capacidade econômica dos contribuintes (como deveria acontecer em todos os impostos sobre a renda e o patrimônio) e, simultaneamente, faça com que suas alíquotas sejam

---

31. COSTA, Regina Helena. A tributação e as relações de consumo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, São Paulo, Malheiros, v. 78, 1997, p. 279.

32. Essa constatação, destarte, não nega o que sustentamos até agora: a seletividade, que é uma regra aplicável a um imposto que grava o consumo (imposto indireto) – o IPI –, não se conecta à capacidade contributiva. A despeito de o IPI onerar o consumo (e de o consumo ser indicio de capacidade contributiva), não quer isso significar que a graduação de suas alíquotas vai se dar de acordo com as qualidades dos consumidores, ou seja, de acordo com a capacidade contributiva. Foi a mesma Constituição que fez com que o IPI onerasse o consumo e, ao mesmo tempo, elegesse como critério para incidência desse imposto o grau de essencialidade dos produtos, e não a capacidade contributiva do contribuinte de direito, ou a capacidade econômica do contribuinte de fato.

33. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, p. 78.

34. Afirmando ser a seletividade “uma especial manifestação do princípio da progressividade”, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*, v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 323.



escolhidas em razão da essencialidade dos produtos (como ocorre no IPI e pode ocorrer no ICMS). A progressividade é mecanismo de alteração das alíquotas dos impostos que visam à fiscalidade, pois as gradua em função da riqueza da própria pessoa do contribuinte; já a seletividade é instrumento de extrafiscalidade, pois não faz as alíquotas variarem em razão das características, nem dos contribuintes de direito, nem dos contribuintes de fato (consumidores), mas em razão da essencialidade dos produtos industrializados.

Em face de tais ponderações, é de se concluir que, em razão da previsão constitucional da regra da seletividade (antagônica à da progressividade), a capacidade contributiva *não se aplica em sua inteireza significativa* ao IPI, uma vez que as *alíquotas desse imposto não serão graduadas de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes de direito*, mas em razão da essencialidade dos produtos. Todavia, não se pode simplesmente afastar a correlação da capacidade contributiva com o IPI, pois um outro lado dela deve ser observado por *todos* os impostos: aquele que determina que tais exações *só podem ser instuídas diante da existência de capacidade econômica*.<sup>35</sup>

## 5. A essencialidade

É chegada a hora de compreendermos o que o legislador constituinte pretendeu ao falar em “essencialidade”. Eis um ponto pouco

---

35. Discorrendo sobre o assunto, Alberto Xavier pondera o seguinte: “Sendo a essencialidade do produto o *único critério* permitido pela Constituição, está bem de ver que neste imposto não se aplica, em toda sua plenitude, o princípio da capacidade contributiva. [...] O princípio da capacidade contributiva, na sua máxima extensão, pode decompor-se em duas proposições: uma *negativa*, que proíbe a adoção de fatos geradores que não representem manifestações de capacidade contributiva [...], e uma proposição *positiva*, segundo a qual os tributos devem ser graduados conforme a capacidade contributiva. Ora, se o princípio da capacidade contributiva, na sua formulação negativa, como corolário que é do princípio da igualdade, aplica-se necessariamente ao IPI, já a sua formulação positiva, que ordena a graduação do tributo segundo a capacidade contributiva, não é aplicável, eis que incompatível com o princípio da seletividade” (A tributação do IPI sobre cigarros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 118, 2005, p. 20-1).

explorado por nossa doutrina, que até agora, em sua imensa maioria, pouco lhe deu atenção, apenas salientando tratar-se de um critério que serve de guia à regra da seletividade, e praticamente mais nenhum esclarecimento fazendo acerca de tal expressão.

Antes de tudo, urge salientar que há possibilidade de graduação da essencialidade.<sup>36</sup> Aliás, nada mais evidente: se a Constituição fala que a carga do IPI deve variar conforme a essencialidade dos produtos, é óbvio que dentro dessa mensagem há uma outra implícita, aludindo que existem uns produtos mais essenciais e outros menos essenciais. É uma escala contínua, que não permite uma delimitação precisa. Entre os “extremos” dessa “escala” (produtos indispensáveis e produtos supérfluos ou nocivos), existe uma enorme variedade de produtos, que podem ser tidos como mais ou menos essenciais, se comparados com os mencionados extremos ou se comparados entre eles mesmos. Vê-se, assim, que, quando a Constituição fala em essencialidade, ela traz um vocábulo de difícil análise, pois permite uma complexa graduação: existem extremos que vão da máxima necessidade à mais absoluta superfluidade (ou mesmo nocividade), passando por uma infundável série de graduações.

Assim, como exemplo, façamos uma ilustração, demonstrando que: a) o sal e o arroz são alguns daqueles produtos que devem ser tidos como mais essenciais, pelo que merecem ser tratados com alíquota zero; b) o filé *mignon* já não é tão importante assim (é menos essencial), motivo pelo qual deve sofrer uma tributação um pouco mais elevada; c) uma barra de chocolate é menos essencial ainda que o filé *mignon* (pode ser tido até mesmo como um produto supérfluo), pelo que sua tributação deve ser mais impactante; d) já o caviar, por se tratar de um produto ainda mais supérfluo e de consumo extremamente restrito, precisa sofrer uma tributação alta, para que a seletividade seja cumprida; e) todavia, existem produtos que devem sofrer tributação ainda mais violenta, não por serem

---

36. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 321.

simplesmente supérfluos, mas por também serem nocivos à saúde das pessoas, como é o caso das bebidas alcoólicas; o IPI deve ter uma alíquota bastante elevada nesses casos.

Feitas tais colocações, não se pode deixar de admitir que o conceito de essencialidade não pode ser precisado, em razão da existência de uma série de variantes que não nos permitiriam, por exemplo, afirmar: “a *essencialidade*<sup>37</sup> é a característica daqueles produtos que devem ser consumidos por todos os indivíduos e que sejam indispensáveis à sobrevivência deles”. Essa definição não pode ser aplicada à idéia de “essencialidade”, posta constitucionalmente. Ela é, em verdade, uma das formas de apresentação da essencialidade, aproximando-se, mais ou menos, da noção de um daqueles extremos que mencionamos na escala teórica da essencialidade.<sup>38</sup>

Percebemos a dificuldade em se conceituar “essencialidade”, pois essa noção admite uma graduação considerável. A variedade de produtos que podem ser considerados mais ou menos essenciais, indispensáveis, mais úteis, menos úteis, ou mesmo supérfluos termina gerando esta perplexidade. Todavia, demonstrou-se ser possível, teoricamente, conceituar os “pontos fixos” da “escala da essencialidade”, pois, conforme mencionamos, há possibilidade de se dizer o que é indispensável e o que é supérfluo.

Contudo, o problema não se encerra aí. A *variação das condicionantes espaço-temporais* pode fazer com que mesmo aqueles “pontos fixos” – os extremos da “escala”, que dissemos ser passíveis de delimitação – passem a ser de precisão problemática. Vejamos que os produtos postos no exemplo anterior (sal, arroz,

---

37. Atente-se para o fato de que não estamos afirmando ser impossível conceituar-se a expressão “essencial”. Inclusive, Humberto Ávila disse que “‘essencial’ significa que algo é de importância decisiva. Decisiva para quê? A essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade humana, para a vida ou para a saúde do homem. Isso significa que a tributação de alimentos e remédios deve ser regressiva” (*Sistema constitucional tributário*, p. 380).

38. Seria possível, igualmente, construirmos um conceito que nos informasse o que é algo “supérfluo”, dentro daquela mesma escala, sendo-nos lícito afirmar, por exemplo, que supérfluos são os produtos que não necessitam ser utilizados diariamente pela população, uma vez que sem eles há perfeita possibilidade de subsistência.

filé, chocolate, caviar e bebidas alcoólicas) refletem aquilo que supostamente a nossa sociedade entenderia como uma graduação admissível em termos de essencialidade. Talvez pouquíssimos brasileiros não concordem que sal e arroz são essenciais no dia-a-dia das pessoas, ao passo que o filé *mignon* nem tanto, e muito menos ainda o chocolate e o caviar. Mas isso reflete a *nossa* idéia de essencialidade, *hoje*.<sup>39</sup>

Resta claro que a problemática da essencialidade advém tanto de questões semânticas, como também é conformada em função de aspectos sociais e temporais.<sup>40</sup> Em síntese: o que poderia ser considerado essencial há cinquenta anos pode não o ser hoje, da mesma forma como o que antes se dizia dispensável ao consumo popular pode ser considerado produto de grande utilidade social, hodiernamente.<sup>41</sup>

Dissemos que a idéia de essencialidade diz respeito às necessidades de subsistência dos indivíduos. Assim, podemos fazer uma

---

39. Quem pode afirmar, com segurança, que daqui a várias décadas o filé *mignon* não vai se tornar um produto popular, de consumo importante para todos? Recordemos, por exemplo, que o fenômeno inverso ocorreu com o bacalhau: anos atrás, tratava-se de produto de fácil acesso, amplamente consumido pelas camadas mais baixas da população brasileira, ao passo que, contemporaneamente, tornou-se praticamente um produto de luxo. Naquele contexto, o bacalhau poderia ser tido até mesmo como um produto útil no dia-a-dia das pessoas, pelo que a incidência do IPI deveria ser branda. Hoje, diante da superfluidez de seu consumo, o bacalhau deve ter uma tributação mais pesada.

40. Ricardo Lobo Torres, com mestria, fala o mesmo: "É que a noção de produto essencial varia segundo as condições de tempo e lugar. Certos artigos da indústria podem ter conotações de bens de luxo na fase inicial de sua produção; mas, depois de generalizados, passam a ocupar lugar de necessidade no consumo da população em geral, independentemente de a pessoa ser rica ou pobre [...]. Adam Smith percebeu o fenômeno há dois séculos: 'Os bens de consumo ou são de primeira necessidade ou de luxo. Por bens de primeira necessidade entendo não só os que são indispensáveis para o sustento, mas todos os que o costume do país considera indigno para as pessoas que não os possuírem, mesmo as das classes mais baixas [...]. Sobre bens de primeira necessidade eu compreendo não só aquelas coisas que nutrem, mas as que as regras estabelecidas da decência tornaram necessárias às pessoas de mais baixa condição'" (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, p. 323-4).

41. SOARES DE MELO, José Eduardo. *O Imposto sobre Produtos Industrializados na Constituição de 1988*. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p. 109.

relação entre a essencialidade e a noção de mínimo existencial ou mínimo vital. Nesse contexto, é lícito afirmarmos que os produtos tidos como essenciais são aqueles indispensáveis à sobrevivência dos indivíduos, ou seja, sem os quais não se alcança sequer o mínimo vital.<sup>42</sup> A compreensão do que vem a ser o “mínimo existencial” faz-nos enxergar que não se pode sobreviver sem os produtos da mais alta essencialidade, motivo pelo qual, para um produto ser tido como essencial, é necessário aceitarmos ser ele necessário ao mínimo existencial dos indivíduos. Eis aí a correlação entre *máxima essencialidade e mínimo vital*.

Portanto, como a idéia de algo essencial é influenciada pelo conceito de mínimo existencial, falar em produto essencial é dizer que ele é necessário ao mínimo vital; e pensar em mínimo vital é saber que dentro dele os produtos essenciais são indispensáveis.<sup>43</sup> Em outras palavras, tudo que é essencial à sobrevivência dos indivíduos faz parte do mínimo existencial – as idéias são correlacionadas e extremamente mutáveis.<sup>44</sup>

### 5.1. A CF/88 e as prescrições que influenciam a idéia de essencialidade

O que mais nos interessa é a identificação da existência ou não de critérios jurídicos – inseridos constitucionalmente –, que nos permitam saber o que é essencial e o que é supérfluo para a nossa realidade atual. Ou seja, pretendemos descobrir se a Constituição

42. “Entendemos por tal aquella renta o capital necesarios para que una persona y su familia puedan desarrollar una existência digna y decente dentro de la sociedad” (VILLEGAS, Hector. *Curso de finanzas...*, p. 266).

43. “Nos impostos indiretos que incidem sobre a atividade produtiva e sobre consumo, é possível observar-se o mínimo isento estabelecendo a intributabilidade de produtos de primeira necessidade” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça fiscal e mínimo existencial*, p. 108).

44. Assevera Fernando Facury Scaff: “O mínimo existencial não é uma categoria universal. Varia de lugar para lugar, mesmo dentro de um mesmo país. É a combinação de capacidades para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais que determinará este patamar de mínimo existencial. Não são apenas os aspectos econômicos os principais envolvidos” (Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÓRRES, Heleno Taveira (Coords.). *Princípios de direito financeiro e tributário*, p. 120).

Federal trouxe em seu texto critérios que sirvam de baliza à atuação do legislador, quando da determinação das alíquotas do IPI.

Percorrendo o texto constitucional, encontramos, de início, o art. 6º<sup>45</sup>, que nos diz quais são os direitos sociais.<sup>46</sup> Como entre eles estão consagrados a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, por exemplo, é certo que o Estado brasileiro tem a obrigação de implementar tais direitos, mediante sua atuação positiva. Eles fazem parte do anteriormente aludido “mínimo existencial”.<sup>47</sup> O Estado obriga-se a proporcionar esses direitos aos mais necessitados, a fim de que a educação e a saúde, por exemplo, não sejam privilégios das camadas mais altas de nossa sociedade, o que não significa, absolutamente, que estas últimas pessoas não sejam destinatárias de tais direitos.<sup>48</sup> O lazer é direito de todos, sem qualquer discriminação – nesse setor, o Estado tem obrigação de atuar positivamente, a fim, principalmente, de que os menos favorecidos também possam gozar desse direito.

Acreditamos na possibilidade de se fazer uma ligação teórica entre os direitos sociais e a regra da seletividade: se o Estado brasileiro tem a obrigação constitucional de garantir esses direitos por meio de prestações positivas, *conseqüentemente* o legislador do IPI deve tê-los em mente quando da designação das alíquotas desse imposto.

---

45. “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência dos desamparados, na forma desta Constituição.”

46. Segundo José Afonso da Silva, os direitos sociais são “prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais” (*Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 289).

47. “Verifica-se, portanto, vários pontos de contato entre os conceitos de *mínimo existencial* e de *direitos fundamentais sociais* em sociedades periféricas como a brasileira, que possui uma enorme desigualdade econômica e social. No Brasil, como em vários países, periféricos, as carências sociais e econômicas por parte de grandes parcelas da população e as desigualdades sociais dentro do mesmo país atingem níveis alarmantes, que fazem com que seja necessário um esforço ingente para a ultrapassagem desta situação de iniquidade” (SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível..., p. 122, grifos do original).

48. TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p 584.

Vale dizer, as alíquotas do IPI devem ser determinadas de forma a respeitar os direitos sociais (por serem considerados fundamentais), motivo pelo qual, por exemplo, os produtos escolares básicos devem ser tributados com alíquotas brandas, uma vez que a educação é um direito social constitucionalmente assegurado. Isto não quer significar que *todos* os produtos escolares devam sofrer uma tributação baixa; não há qualquer justificativa para que um caderno fabricado com produtos caros e adornado com adesivos e etiquetas (entre outras superfluidades) sofra a mesma tributação de um caderno simples; eles encontram-se em setores diferentes na escala da essencialidade dos produtos, sendo o primeiro até mesmo um artigo de luxo, uma vez que é composto de adereços não essenciais ao implemento do direito social “educação”.

Igualmente, as alíquotas devem fazer com que o direito à moradia não seja demasiadamente onerado: materiais básicos necessários à construção civil devem sofrer tributação leve, no que tange ao IPI. O mesmo se dá com os remédios, que devido ao seu alto grau de essencialidade (e em razão de ser a saúde um direito social) precisam ter alíquotas baixíssimas ou mesmo nulas.

Utilizamos todos esses exemplos a fim de demonstrar a plausibilidade da concepção da garantia constitucional dos direitos sociais como um “norte” para o legislador do IPI, pois, por eles, é possível que se tenha uma idéia do que a Constituição quis dizer com “essencialidade” dos produtos industrializados.

É essencial que se garantam todos os direitos arrolados no art. 6º da CF, pois não existe vida digna sem que eles sejam respeitados. É imperioso que a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, entre outros direitos sociais, sejam garantidos. O princípio da dignidade da pessoa humana exige isso. Portanto, o IPI e todos os demais impostos não devem dificultar o gozo desses direitos.<sup>49</sup>

---

49. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça fiscal e mínimo existencial, p. 108. Seriam, assim, teoricamente inconstitucionais quaisquer alíquotas que onerassem demasiadamente e, em consequência, dificultassem o gozo dos direitos sociais, ao menos no que diz respeito aos produtos industrializados básicos, necessários à fruição desses direitos. Como exemplo, poderíamos usar a hipótese de um lápis grafite comum de madeira, em comparação com uma lapiseira de plástico e metal: ambas servem ao mesmo escopo,

Mais adiante, a Constituição Federal destina ao direito à saúde uma seção, que vai do art. 196<sup>50</sup> ao art. 200. Vê-se, nesse primeiro dispositivo e em toda a mencionada seção do texto constitucional, uma preocupação do legislador constituinte com a saúde. Trata-se de valor altamente prestigiado, como não poderia deixar de ser em um Estado moderno. Se a Constituição Federal determina que a saúde deve ser garantida pelo Estado, não há de se ter receio em afirmar que há uma ligação à idéia da essencialidade. O próprio senso comum nos faria chegar a essa conclusão; afinal, a saúde é essencial para todos.

Encontramos nesses dispositivos (art. 196 e ss. da CF) um desdobramento aprofundado do que fora prescrito no art. 6º, convencendo-nos de que, efetivamente, eles funcionam como critérios jurídicos que devem pautar o manejo das alíquotas do IPI: diante da essencialidade do bem “saúde”<sup>51</sup>, os produtos industrializados que digam respeito a ele devem sofrer um baixo impacto do IPI (alguns, como os remédios, por sua vez, devem ser tratados com alíquota zero). A baixa incidência do IPI, nos produtos industrializados ligados à saúde, é, portanto, uma forma de o Estado facilitar aos particulares o acesso a ela.

O art. 205 da CF cuida da educação.<sup>52</sup> Vê-se que a educação, como a saúde, teve um tratamento especial por parte do constituinte,

---

cumprem a mesma função, mas se distinguem em razão da sofisticação da lapiseira, que, então, haverá de ser onerada com tributação mais pesada, em razão desta não se configurar como um produto essencial para que o direito à educação seja efetivamente observado. Afigurar-se-ia, em tese, inconstitucional uma alíquota alta para o lápis de madeira, devido à essencialidade do seu consumo, face ao direito à educação, constitucionalmente garantido.

50. “Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

51. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 321.

52. “Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”



que, além de citá-la no art. 6º, lhe destinou uma seção inteira, transformando-a em um dever do Estado, que deve promover e incentivar a educação (com auxílio da sociedade). Uma das formas desse desiderato constitucional ser implementado é por meio da regra da seletividade do IPI, que, interpretada em conjunto com o art. 205, nos leva à conclusão de que os produtos industrializados que digam efetivamente respeito à concretização do direito à educação são essenciais para a população, merecendo, por isso, sofrer uma moderada incidência de IPI.

Destaquemos agora os arts. 215, 217 e 218<sup>53</sup>, que cuidam da cultura, desporto, ciência e tecnologia: todos foram postos como valores importantes pela Constituição Federal, mas, diferentemente da saúde e da educação, não haviam sido mencionados no art. 6º. Por isso, os produtos industrializados que (a) de alguma maneira incentivem a valorização e a difusão das manifestações culturais brasileiras, (b) digam respeito ao direito dos indivíduos quanto à prática desportiva e (c) sejam utilizados pela ciência, visando a seu desenvolvimento, fazem jus a baixas alíquotas quanto ao IPI<sup>54</sup>, diante do prestígio constitucional dado à cultura, ao desporto e à ciência e tecnologia.<sup>55</sup>

Adiante, chegamos ao art. 225<sup>56</sup>, cuja prescrição constitucional é clara ao dizer que o meio ambiente equilibrado é essencial à vida das pessoas. Eis a justificativa para que os produtos industrializados “ecologicamente corretos” sejam incentivados, com baixas alíquotas

---

53. “Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais. [...] Art. 217. É dever do Estado fomentar práticas desportivas formais e não formais, como direito de cada um, observados: [...] Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.”

54. Não tão baixas quanto os produtos industrializados necessários ao gozo dos direitos à saúde e à educação, esses sim extremamente essenciais.

55. Tudo isso faz muito sentido, se rememorarmos a questão da extrafiscalidade: a baixa incidência de IPI faz com que se estimule a cultura, a prática esportiva e o avanço da ciência e da tecnologia.

56. “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”

de IPI.<sup>57</sup> Portanto, deve-se inferir que o consumo dos produtos que respeitam o meio ambiente deve ser estimulado. São assim, produtos – se não essenciais – de altíssima importância no dia-a-dia, não das pessoas individualmente consideradas, mas de toda a população.

O § 1º do art. 225 prescreve, num rol exemplificativo, uma série de medidas que deverão ser tomadas pelo Poder Público para “assegurar a efetividade desse direito”. Assim como as medidas citadas nos incisos do art. 225, poderíamos mencionar o dever de o legislador do IPI aplicar alíquotas baixas para os produtos “ecologicamente corretos”, como forma de respeitar a regra da seletividade e a do próprio *caput* do art. 225, pois, agindo assim, o Poder Público estará, ao menos parcialmente, cumprindo sua obrigação constitucional de defender e preservar o meio ambiente.

Estamos certos que com essas considerações foi possível demonstrar que a Constituição Federal contemplou através de seu texto uma série de prescrições que se conectam à idéia da essencialidade<sup>58</sup>, configurando-se, pois, como verdadeiros critérios jurídicos que não podem deixar de ser observados pelo legislador do IPI na determinação das alíquotas desse imposto.

## 6. Conclusões

Por todo o exposto, algumas conclusões podem ser tiradas:

---

57. BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*, p. 63.

58. Além de todas as prescrições constitucionais mencionadas, é de se registrar a existência do art. 7º, IV da CF, que, ao cuidar do salário mínimo (que, à evidência, foi concebido como forma de cobrir as despesas que dizem respeito ao “mínimo vital” dos indivíduos), fala: “Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV – salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família, com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”.

Fácil perceber, assim, que todos os itens arrolados nesse inciso são elementos essenciais à vida dos elementos de nossa sociedade, motivo pelo qual, além de todos os outros já citados nesse capítulo, merecem ser tributados levemente pelo legislador ordinário do IPI.

a) a norma da seletividade vem sendo equivocadamente chamada de “princípio” por nossa doutrina, uma vez que, conforme observamos da análise de diversas teorias, sua natureza é eminentemente de *regra*;

b) o IPI é um imposto de forte caráter extrafiscal, cujos efeitos são “dirigistas” ou “indutores”: isto se torna possível através da regra da seletividade, pois são seus ditames que fazem as alíquotas variar em razão da utilidade social dos produtos, devendo ser mais altas quanto maior for sua nocividade ou superfluidade, e mais baixas quanto mais necessário for seu consumo;

c) a seletividade é o único critério que nosso direito positivo fornece para que as alíquotas do IPI sejam alteradas, o qual, conforme assentado, deve variar em razão da essencialidade dos produtos e não das características dos consumidores. Daí surge a conclusão de que não há correlação entre capacidade contributiva e seletividade. Todavia, isso não quer significar que a capacidade contributiva não seja aplicável ao IPI: não o é totalmente, mas apenas parcialmente, uma vez que, apesar de suas alíquotas não serem alteradas pelo mecanismo da progressividade (e sim pelo da seletividade), este imposto – como todos os outros – só pode ser instituído caso haja demonstração de capacidade econômica por parte do contribuinte *de jure*;

d) a essencialidade – em função de que a seletividade deve ser aplicada – é uma noção problemática, que admite graduação e cuja concepção pode cambiar tanto em razão de questões semânticas quanto em função de condicionantes espaciais e temporais. Todavia, é certo que a “máxima essencialidade” sempre vai estar vinculada à idéia de “mínimo vital” e que a Constituição traz uma série de prescrições que a essas idéias podem ser relacionadas, as quais, por fim, deverão servir de guia ao legislador do IPI quando da eleição e do manejo de suas alíquotas. Dentre tais prescrições, destacam-se aquelas relativas aos direitos sociais (art. 6º e seus desdobramentos nos arts. 196 a 200 e 205), à cultura, ao desporto, à ciência (arts. 215, 217 e 218) e ao meio ambiente (art. 225), além do conteúdo do art. 7º, IV, que, ao cuidar do salário mínimo, determina quais gastos ele deve ser capaz de cobrir e que, evidentemente, são considerados essenciais à vida dos indivíduos.



## FATOS GERADORES DO IRPJ – COMENTÁRIOS AO ART. 43 DO CTN E AO ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/01

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 153, I, repetindo o que vinha sendo feito desde a Constituição brasileira de 1934, atribui competência à União para instituir, por lei ordinária, observadas as normas gerais de lei complementar (art. 146, CF), o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Nega, no entanto, a atual Carta Política, no seu art. 150, VI, *a, b e c*, §§ 2º, 3º, e 4º, competência à União para instituir este imposto sobre patrimônio, renda e serviços dos entes da federação, suas autarquias e fundações, instituídas e mantidas pelo Poder Público (imunidade intergovernamental recíproca), sobre templos de qualquer culto (imunidade das instituições religiosas) e sobre partidos políticos, inclusive suas fundações, sobre as entidades sindicais dos trabalhadores, sobre as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Consoante determina o art. 153, § 2º, da CF, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza será informado pelos critérios da generalidade (incidente sobre todos)<sup>1</sup>, da universalidade (atingindo todas as formas de rendimento) e da progressividade (a alíquota deve aumentar à proporção que aumenta a base de cálculo), na forma da lei.

Obviamente, os princípios constitucionais tributários, previstos nos arts. 145, § 1º (da pessoalidade e da capacidade contributiva), 150, I a IV, e 151, I e II (da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da anterioridade e do não-confisco), aplicam-se a este imposto, ganhando

---

1. O critério da generalidade é intimamente relacionado ao princípio constitucional da igualdade do tratamento tributário do art. 150, II, já que esse critério é pressuposto deste princípio.

relevo, além, é claro, dos princípios da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

Confere a Constituição da República, no seu art. 146, competência à lei complementar para dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios (inciso I); regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II); e para estabelecer a título de norma geral, vale dizer, como diretrizes ou lineamentos básicos, a definição das hipóteses de incidência, bases de cálculo e dos contribuintes dos impostos nela discriminados, entre eles, o Imposto sobre a Renda (inciso III, *a*); estabelecer normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência (inciso III, *b*); e sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (inciso III, *c*).

Quanto ao cumprimento do art. 146, III, *a*, da CF, a competência da lei complementar está satisfeita quando estabelece, como norma geral, as hipóteses de incidência materiais dos impostos, suas possíveis bases de cálculo (elementos quantitativos das hipóteses de incidência) e seus contribuintes (elementos subjetivos), sendo que sempre se admitiu que compete à lei ordinária instituidora especificar os elementos espacial e temporal dos fatos geradores, bem como precisar as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos.

A esse respeito, Roque Carrazza preleciona que “a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, a ocupar-se com peculiaridades da tributação”<sup>2</sup>

Isto foi dito, para afastar, preempitoriamente, eventual concepção no sentido de que o princípio da universalidade, como critério espacial para incidência do Imposto sobre a Renda, só teria sido, validamente, introduzido no Brasil com a Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001, que, como mera forma de explicitação do que alcançavam os dispositivos já existentes dos arts. 43 a 45 do CTN, acrescentou o § 1º ao art. 43 do CTN, com o seguinte teor: “A

---

2. *Curso de direito constitucional tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros. p. 794.

incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

Portanto, não merece acolhida, e vem contra antiga tradição a esse respeito, a tese de que a ampliação do aspecto espacial do fato gerador do Imposto de Renda, ao se incluir na base de cálculo do gravame os rendimentos obtidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com a adoção do princípio da universalidade, a par do princípio da territorialidade, só teria sido licitamente introduzida com a LC 104, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, e que, por via de consequência, considera inconstitucionais por suposta invasão da competência de lei complementar dispositivos anteriores de leis ordinárias, que dispuseram no mesmo diapasão do novo preceptivo codificado.

Expostas estas palavras propedêuticas, passo a analisar o tema dos fatos geradores do IRPJ.

A Constituição Federal, como de fato não lhe competia, não definiu, explicitamente, a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, deixando expresso apenas o conceito implícito do âmbito de incidência deste imposto ou o elemento material do Imposto de Renda.<sup>3</sup>

O CTN (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) – recebido, como sabido, como lei complementar, já que, quando de sua edição, não existia no nosso Direito esta figura, e por tratar de normas gerais de Direito

---

3. A respeito do âmbito constitucional de incidência do IR, tragam-se à colação os seguintes trechos, colhidos do STF: “Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concorro que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito” (trecho do voto do Ministro Oswaldo Trigueiro, no RE 71.758-GB, 29.8.1973). “Renda é conceito constitucional. Não pode lei infraconstitucional definir como renda o que insitamente não seja” (trecho do voto do Ministro Moreira Alves, no RE 195.059-5-SP, 1ª Turma do STF, 02.5.2000).

Tributário, matéria que a Carta de 1988 atribui a competência a lei complementar (ADCT da CF, art. 34, § 5º) – explicita este elemento material do fato gerador do imposto, em baila, definindo *renda e proventos de qualquer natureza*, e extraindo destas definições a necessidade da existência de acréscimo patrimonial para a ocorrência do fato gerador.

Assim, o CTN define, no *caput* e incisos I e II do art. 43, o elemento material desse fato gerador como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda*, entendida como o *produto do capital* (rendimentos de aluguéis ou de aplicações financeiras, etc.) *do trabalho* (salários, vencimentos, honorários, etc.) e da *combinação de ambos* (lucros de quotas ou dividendos de ações, etc.); e de *proventos de qualquer natureza*, assim compreendidos os *demais acréscimos patrimoniais*, não inclusos no conceito de renda (de aposentadorias e pensões, prêmios de loterias, ganhos ilícitos, etc.).<sup>4</sup>

A doutrina pátria mais consolidada considera que ocorre *disponibilidade econômica* quando *sucede a efetiva percepção em dinheiro ou outros valores*, ou seja, *algum benefício ou auferimento de alguma vantagem econômica*; por outro lado, verifica-se a *disponibilidade jurídica*, quando *este recebimento só dependa da manifestação de vontade única do próprio titular contribuinte*.<sup>5</sup>

4. A respeito do fato gerador do IR, ver esquema didático em CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 382.

5. Transcrevam-se os seguintes trechos do Acórdão do STF do RE 172.058-1/SC, em sessão plenária de 30.6.1995, quando se julgou a constitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88, que considerava fato gerador do imposto de renda da pessoa física do sócio da empresa o levantamento do balanço contábil, com a apuração do lucro do exercício social da correspondente pessoa jurídica, para fim de recolhimento na fonte do IRPF: “RETENÇÃO NA FONTE – SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade ‘desconto na fonte’, relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não



O Plenário do STF tem corroborado, unanimemente, essa doutrina, conforme ilustra trecho de voto do Ministro Carlos Velloso, proferido por ocasião do julgamento do RE 117.887-6/SP, em 11.2.1993: “Não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou proventos sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo

---

implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA – RETENÇÃO NA FONTE – TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização” (*DJU*, de 13.10.1995).

No XI Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado pelo emérito tributarista Ives Gandra da Silva Martins, discutiu-se esta controvérsia do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, tendo o plenário chegado à seguinte conclusão: “Aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos de qualquer natureza é a obtenção de direitos de créditos, não sujeitos à condição suspensiva”. Destacamos, no mesmo artigo, a doutrina trazida no voto do relator do RE 172.058-1/SC, Ministro Marco Aurélio: “Consoante Bulhões Pedreira, disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para se tornar efetiva”. Chamou atenção, também, para o magistério de Rubens Gomes de Sousa (*Pareceres 3: Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, p. 277), o qual transcrevo: “O elemento essencial do fato gerador é a aquisição da disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial [...] a disponibilidade adquirida pode, nos termos da definição ser econômica ou jurídica (CTN, art. 43, *caput*). Aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam *separação* de renda: é sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores (RIR, art. 498). A aquisição de *disponibilidade jurídica* corresponde ao que os economistas chamam de *realização* da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja economicamente disponível (isto é, efetivamente percebida), entretanto, o beneficiário já tenha título hábil para percebê-la (RIR, art. 95, §1º).” Ainda nesse sentido, é o abalizado magistério de Hugo de Brito Machado: “Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente a dispor, embora este não esteja ainda nas mãos. [...] Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. É a disponibilidade de fato, efetiva. Já a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do contribuinte, sem qualquer obstáculo” (*Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 315-6).

patrimonial que ocorre *mediante ingresso ou auferimento de algo*, a título oneroso”.

Portanto, em regra, o CTN previu como hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza, considerando que essa aquisição de disponibilidade traga um acréscimo patrimonial, isto é, riqueza nova, ou seja, o valor excedente às despesas, legalmente dedutíveis, necessárias para auferir os rendimentos.<sup>6</sup>

As despesas do IRPJ dedutíveis são aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (RIR, art. 299).

Esse acréscimo patrimonial pode ser verificado dentro de um determinado período (trimestral ou anual, para as pessoas jurídicas) – caso de incidência periódica do imposto, ou no exato momento da percepção econômica ou jurídica da renda, quando a incidência, na espécie, é instantânea, caso do Imposto de Renda retido na Fonte, e que, em algumas vezes, também é definitiva.

É relevante observar que a Constituição Federal admite a incidência instantânea e isolada do Imposto sobre a Renda, quando o acréscimo patrimonial é constatado logo com o recebimento da receita, sem que seja possível deduzir os custos para a obtenção da renda. Isto ocorre com os preceptivos constitucionais dos arts.

---

6. Assim leciona Hugo de Brito Machado (*Idem*, p. 315): “Quando afirmamos que o conceito de *renda* envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de *proventos* também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violação à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo”.

Em outra obra (*Comentários ao código tributário nacional*, v. 1. São Paulo: Atlas, 2003. p. 428), Machado volta a tratar do assunto: “É admissível a liberdade do legislador para estabelecer normas da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato *renda*, vale dizer, *acréscimo patrimonial*.”

157, I, e 158, I, que dispõem que pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza, *incidente na fonte*, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações.

O art. 44 do CTN define, como base de cálculo do imposto (normalmente, o elemento quantitativo do fato gerador juntamente com a alíquota), o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos.

Abre-se, aqui, um parêntese, para ressaltar que compete à lei ordinária federal estabelecer, observado o princípio da razoabilidade, aquilo que pode ser deduzido, abatido ou compensado, para se encontrar a renda tributável.

Por outro lado, o parágrafo único do art. 45 do CTN dispõe que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Destarte, tradicionalmente no País, em algumas hipóteses de tributação na fonte, como no caso do rendimento enviado para o exterior pelo responsável tributário para o pagamento de serviços, recebido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente do local da execução dos serviços, em face da impossibilidade de uma tributação, pelo Fisco brasileiro, com base na verificação do real acréscimo patrimonial do contribuinte no modelo receita menos despesas legalmente dedutíveis, tem sido admitida a tributação da renda instantânea ou uma tributação isolada e definitiva da renda, que, no caso, apenas identifica-se economicamente com a receita, embora, geralmente, possa o contribuinte estrangeiro, ocorrido o fato gerador no exterior, deduzir do imposto sobre a renda no país de domicílio a parcela paga ao Fisco brasileiro, sendo tributado, no exterior, pela receita líquida ou pelo lucro. Já tive oportunidade de discorrer, com mais detalhes, sobre esta questão.

Quanto à tributação dos domiciliados no Brasil, sempre adotamos, para as pessoas físicas, o princípio da universalidade com base

no domicílio. Em relação às pessoas jurídicas até 1995, o critério era o da territorialidade. A partir de 1996, passou a vigor o princípio da universalidade com supedâneo no domicílio.

Em relação aos não-residentes, nunca houve discrepância, na doutrina e na jurisprudência pátria, quanto ao fato de incidir o Imposto de Renda na fonte sobre o rendimento decorrente de serviço prestado ou produzido no Brasil por parte de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, mas pago por pessoa física ou jurídica aqui domiciliada.

Divergências ocorreram quanto aos serviços prestados ou produzidos totalmente no exterior, embora pagos por fonte nacional, diante da concepção equivocada de que teríamos acolhido o princípio da territorialidade segundo o critério da fonte produtora da renda e não da fonte pagadora da renda.

Essa hipótese não é o caso do serviço de complementação de ligações telefônicas iniciadas no Brasil e finalizadas no exterior, já que o serviço, em foco, não é totalmente prestado no exterior.

Na realidade, há muito tempo o Fisco Federal tem entendido ter aplicação, em relação à incidência do Imposto sobre a Renda dos não-residentes, o princípio da territorialidade com base na fonte de produção do serviço, quando este fosse executado no Brasil, ou na fonte de pagamento, quando o serviço, prestado no exterior, fosse pago por fonte brasileira.

Nossa legislação sempre estipulou, como regra geral, a incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte, quando da remessa de rendimentos a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior (RIR/94, art. 743, I; RIR/99, art. 682, I), sendo as isenções casos de exceções expressamente previstas em lei.

O art. 97, *a*, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23.9.1943, que dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda (Decreto 1.041/94 – RIR/94, art. 743, I; Decreto 3.000/99 – RIR/99, art. 682, I) estabelece:

Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 10% os rendimentos percebidos:

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro. [...]

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

O Decreto-Lei nº 5.844/43 expressamente excluiu da tributação na fonte do Imposto sobre a Renda as comissões pagas pelos exportadores de café a seus agentes no exterior, o que demonstra que já estava sujeita ao tributo toda remuneração remetida em razão de qualquer outro serviço.

O Decreto-Lei nº 7.885/45 veio tornar mais nítida essa orientação fiscal, pois, ao isentar também as comissões pagas pelos exportadores de quaisquer produtos nacionais a seus agentes no exterior e as comissões pagas pelas empresas de navegação a seus agentes no exterior, fê-lo pela forma de exceção, de sorte que os rendimentos auferidos por não-residentes no Brasil, que não foram isentos, ficaram sujeitos à tributação.

O art. 77 da Lei nº 3.470/58, que altera a legislação do Imposto de Renda, modifica a alíquota para 25% sobre “os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no estrangeiro, inclusive aqueles oriundos da exploração de películas cinematográficas”.

Antes das mudanças de textos legislativos, havia um entendimento, sobretudo na jurisprudência, que a lei, ao aludir a “rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro” pressupunha que tais rendimentos só fossem resultantes de negócios ou serviços realizados ou executados no Brasil.

A tese contrária, no sentido de que a incidência do Imposto de Renda na Fonte, em relação às pessoas físicas ou jurídicas, residentes e domiciliadas no exterior, ocorre tanto quando o serviço ou o negócio é realizado no Brasil, como também quando a fonte pagadora do rendimento situa-se no País, embora o negócio ou o serviço seja realizado no exterior, fortaleceu-se com a edição do

Decreto-Lei nº 401/68, que, no seu art. 11, introduziu uma norma legal de caráter interpretativo destinada a afastar interpretação jurisprudencial equivocada, dando como sujeito ao desconto o Imposto sobre a Renda na Fonte sobre “o valor dos juros remetidos ao exterior, devidos em razão da compra de bens a prazo, ainda que o beneficiário do rendimento seja o próprio vendedor”.

Posteriormente, foi editado o Decreto-Lei nº 1.418/75, que, na mesma linha, no seu art. 6º, preceituou: “O imposto de 25% de que trata o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, incide sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, independentemente da forma de pagamento e o local e data que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada”.

A partir, de então, as jurisprudências do Supremo Tribunal Federal e do extinto Tribunal Federal de Recursos passaram a ser favoráveis à incidência do Imposto sobre a Renda na Fonte a qualquer rendimento pago por fonte brasileira a beneficiário estrangeiro, mesmo que o serviço ou o negócio tenha sido realizado totalmente no exterior.

Após o advento do Decreto-Lei nº 1.418, de 03.9.1975, a jurisprudência pátria admitiu, pois, pelo menos, a modificação do sistema, passando a tomar, como critério de tributação, nesses casos, também o lugar da origem dos fundos remuneratórios dos serviços prestados no exterior.

O TFR editou a Súmula nº 174, e o STF, em várias decisões, assentou que, em face da nova legislação, não tem mais aplicação a Súmula 585 [STF. Pleno, RE 71.758-GB, rel. Min. Thompson Flores. Ementa: “Imposto de Renda. Remessa de juros para o exterior, após o advento do Dl. 401/68. Incidência” (in *RTJ* 66/140); STF. Pleno, RE 76.792-SP, rel. Min. Xavier de Albuquerque. Ementa: “Imposto de Renda. Juros sobre empréstimo em dinheiro, contraído no exterior para aplicação no Brasil. Remessa sujeita a incidência do imposto” (in *RTJ* 71/479); STF. Pleno, RE 101.066-5-SP, rel. Min. Oscar Corrêa.

Ementa: “Imposto de Renda – Incidência nas remessas para o exterior, na forma do Dec.-Lei 1.418/75. Inaplicabilidade da Súmula 585 e não-dissídio com decisões posteriores, diversa a hipótese. Recurso extraordinário não conhecido” (in *DJ* 19.10.1984); STF. 2ª T., RE 100.275-SP, rel. Min. Djaci Falcão. Ementa: “Tributário. Imposto de Renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil. Não se aplica a Súmula 585 do STF, ante a superveniência do Decreto-Lei nº 1.418 de 02.9.1975. Recurso extraordinário não conhecido” (in *RTJ* 113/267); STF. 2ª T., RE 103.566-SP, rel. Min. Djaci Falcão. Ementa: “Tributário. Imposto de renda sobre remessa de numerário para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil. Não se aplica ao caso a Súmula nº 585 do STF, ante a superveniência do Decreto-Lei nº 1.418 de 02.9.1975. Recurso extraordinário não conhecido” (in *RTJ* 112/1380); STF. 2º T., RE 102.365-SP, rel. Min. Moreira Alves. Ementa: “Imposto de Renda. Remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior. Acórdão fundado no Decreto-Lei 1.418/75. Falta de prequestionamento (Súmulas 282 e 356) da questão relativa ao artigo 43, I e II, do CTN. Dissídio de jurisprudência não demonstrado, pois a Súmula 585 e os acórdãos trazidos a confronto se baseiam em normas jurídicas anteriores ao Decreto-Lei 1.418/75. Recurso extraordinário não conhecido” (in *DJ* de 23.11.1984); STF. 2ª T., RE 102.641-SP, rel. Min. Moreira Alves. Ementa: “Imposto de Renda. Serviços prestados no exterior. Decretos-leis nºs 1.418/75 e 1.446/76. Já se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que a Súmula nº 585 não se aplica às hipóteses ocorridas depois do advento do Decreto-Lei nº 1.418/75. Eventual dissídio de jurisprudência estaria superado (Súmula nº 286). Aplicação da Súmula nº 400 quanto à alegação de negativa de vigência dos artigos 43, I e II, e 101, ambos do CTN, e do artigo 9º, § 2º, da Lei de Introdução ao Civil. Recurso extraordinário não conhecido”. Trago à colação trecho do voto do Ex<sup>mo</sup> Sr. Min. Moreira Alves: “Por outro lado, no tocante à alegação de negativa de vigência dos artigos 43, I e II, e 101, ambos do CTN, e do artigo 9º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, o aresto prolatado em

embargos de declaração assim a repeliu: 'Detendo-me, no entanto, nas ressalvas oferecidas, estou em que o Decreto-lei nº 1.446/76 não conflita com o art. 43 do CTN, pois, no seu sistema, o remetente brasileiro não se identifica com o contribuinte, com o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica, mas aparece uma relação de sujeição passiva indireta, enquanto responsável tributário, retentor na fonte nos moldes do Decreto-Lei nº 401/68, cuja constitucionalidade foi proclamada pelo Alto Pretório (*RTJ* 59/199). Em outras palavras: aqui, *o legislador, pretendendo atingir o rendimento do contribuinte domiciliado no exterior, sem dependências no Brasil, não o podendo fazer diretamente, sob o ângulo prático, utilizava o expediente técnico-jurídico da retenção na fonte, fazendo-o por via indireta*. De outro lado, o princípio emergente do art. 9º da Lei de Introdução ao Código Civil, tendente à regra de territorialidade da lei, nos contratos oponível no regime fiscal anterior, à falta de tratamento particular, não é invocável hoje, *data venia*, em face de norma tributária explícita: frise-se que o imposto de renda não incide sobre contratos das obrigações pactuadas e que os valores perseguidos pelo legislador tributário não se identificam com os que informam a lei introdutória. Nesse contexto, não vejo afronta do Decreto-lei nº 1.446/76 ao artigo 101 do CTN'. Essa interpretação é, pelo menos razoável, motivo por que é de aplicar-se a Súmula nº 400" (in *RTJ* 114/778 e 783-784); STF. 2ª T., RE 103.567-SP, rel. Min. Francisco Rezek. Ementa: "Imposto de renda. Remessa de divisas para o exterior. Decreto-lei nº 1.418/75. Súmula 585 (inaplicabilidade). A partir do Decreto-Lei nº 1.418/75 é lícita a retenção do imposto de renda na remessa de divisas para o exterior, pagando serviços prestados por empresa ali sediada. Interpretação do artigo 9º da Lei de Introdução ao Código Civil. Recurso extraordinário não conhecido. Nesse julgamento, assim se expressou o Ex<sup>mo</sup> Sr. Min. Rezek: "A norma em exame tampouco tem a ver com a assertiva – de resto, rotundamente equívoca – de que o fato gerador da obrigação tributária deva necessariamente produzir-se no território na nação tributante" (in *RTJ* 112/933-934); STF. 1ª T., RE 104.214-1-BA, rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: "Imposto de Renda sobre remessa de divisas para pagamento



de custas, no exterior, posteriormente à nova legislação que regulou a hipótese (Decretos-Leis 1.418/75 e 1.446/76). Inaplicabilidade da Súmula 585, editada no regime anterior. Recurso extraordinário não conhecido” (in *DJ* 19.12.1984); STF. 1ª T., RE 103.370-3-SP, rel. Min. Oscar Corrêa. Ementa: “Imposto de renda sobre remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil, posteriormente à nova legislação que regulou a hipótese (Decretos-Leis 1.418/75 e 1.446/76). Inaplicabilidade da Súmula 585, editada no regime anterior. Recurso extraordinário não conhecido” (in *DJ* de 17.5.1985); STF. 2ª T., RE 104.225-7/BA, rel. Min. Aldir Passarinho. Ementa: “Tributário. Imposto de Renda. Remessa de numerário para o exterior. Operação posterior ao Dec.-Lei 1.418, de 03.9.1975. Súmula 585: inaplicação. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal que após a vigência do Dec.-Lei nº 1.418 já não subsiste a jurisprudência consubstanciada na Súmula 585. E que, após aquele diploma legal, é exigível o imposto sobre a remessa de divisas para o exterior embora para pagamento de serviços ali prestados por empresa que não opera no Brasil” (in *DJ* de 22.11.85)].

O art. 7º da Lei nº 9.779, de 19.1.1999, não visou, como alguns tributaristas insinuaram, instituir o Imposto de Renda na Fonte sobre os rendimentos provenientes de serviços gerais executados no exterior, mas pagos por fonte situada no Brasil, pois essa incidência, conforme o entendimento da Administração Tributária da República Federativa do Brasil, já existe desde 1943.

O art. 7º da Lei nº 9.779, de 19.1.1999, reza que o mero crédito relativo à prestação de serviço, feito pela empresa domiciliada no país à beneficiária do exterior, ainda que não integralmente remetido, perfaz o fato gerador do Imposto de Renda na modalidade fonte.

O que pretendeu o dispositivo do art. 7º da Lei 9.779/99, conforme explicita a Exposição de Motivos nº 834-A/MF, de 29.12.1998, foi aumentar de 15% para 25% as alíquotas do Imposto de Renda incidente na fonte sobre rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e da prestação de serviços, atribuídos a residentes e domiciliados no exterior, uniformizando o tratamento dos não-residentes ao aplicável aos residentes no Brasil.

Assim, rendimentos de serviços gerais, inclusive *royalties* permaneceram com alíquota de 25%. Rendimentos oriundos de exploração de película cinematográficas, que, em 1998, incidia uma alíquota de 15% (Lei 9.430/96, art. 72), passaram com o art. 7º da Lei 9.779 para a alíquota de 25%. Remuneração de serviços técnicos, de assistência técnica, administrativa e semelhantes que, com base no art. 28 da Lei 9.249/95, incidia alíquota de 15%, passou a incidir, com base no art. 7º da Lei 9.779, alíquota de 25%.

Em conformidade a essa orientação legal mencionada, cite-se também o disposto no *caput* do art. 685 do Decreto nº 3.000, de 26.3.1999 – Regulamento do Imposto de Renda –, que se ateve à questão, nos seguintes termos:

Art. 685. *Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte* (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

*II. à alíquota de vinte e cinco por cento:*

a) *os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços;*<sup>7</sup> (grifos nossos)

Sobre a tributação em separado e definitiva do rendimento de capital e do lucro operacional, retido na fonte, de que tratavam os arts. 29 e 36 da Lei nº 8.541, de 23.12.1992, é conferir em favor da constitucionalidade, por entender que o princípio da universalidade não compreende o chamado princípio que seria implícito da unidade ou da reunião de todos os rendimentos numa mesma base de cálculo, para efeito de se verificar o

---

7. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. IRPJ, tráfegos entrante e sainte de telecomunicações: Regulamento de Melbourne. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário das telecomunicações*. São Paulo: Thomson-IOB, 2004. p. 101-6.

acréscimo patrimonial ou o prejuízo, justificando e legitimando todos os tipos de tributação do Imposto sobre a Renda na Fonte de forma autônoma ou exclusiva: Ives Gandra Martins<sup>8</sup> e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho.<sup>9</sup>

Sobre o fato de as Constituições brasileiras e o nosso direito tributário admitirem, em casos especiais, a impossibilidade de se obter a constatação do real acréscimo patrimonial, a tributação, na prática, a título do Imposto de Renda, com base nas receitas, em trabalho de autoria coletiva sobre o fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Gilberto de Ulhôa Canto, Antônio Carlos Garcia de Souza e Ian de Porto Alegre Muniz assim opinaram:

Em tese, parece-nos que alguns casos de tributação na fonte comportam a cobrança de uma alíquota prevista em lei sobre um rendimento tomado como base de cálculo representativa de um acréscimo patrimonial, pois o arbitramento é facultado pelo art. 148 do CTN quando não for possível a apuração da base real. Ora, essa é a situação quando, por exemplo, se trate de rendimento auferido por beneficiário residente e domiciliado no exterior, pois a autoridade tributária brasileira não pode ser compelida a exteriorizar todos os elementos que segundo a nossa lei conduzem à apuração do seu acréscimo patrimonial efetivo.<sup>10</sup>

Corroborando Bernardo Ribeiro de Moraes: “o conceito de receita acha-se ligado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita tem o seu patrimônio ou a sua riqueza alterada. [...] O dinheiro recebido

- 
8. A hipótese de imposição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. A convivência de regimes jurídicos distintos para a apuração do *quantum debeatur* concernente ao referido tributo – opinião legal. *LTr - Suplemento Tributário*, 28/1993.
  9. IR – rendimentos auferidos em aplicações financeiras: em regime distinto e segregado da tributação dos lucros operacionais, Lei nº 8.541, de 23.12.92. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 61, p. 115-21.
  10. *O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias*, n. 11. São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1986. pp. 11-2.

pela venda de um serviço é receita, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa prestadora do serviço”.<sup>11</sup>

O art. 110 do CTN estatui que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

Pode ser dito, como regra geral, que a Constituição Federal utiliza o conceito de renda e proventos como acréscimo patrimonial, variando esse conceito nos dois pólos: um deles como renda líquida ou lucro líquido, nos termos da lei comercial, mas admite, também no outro pólo, a incidência do Imposto de Renda sobre a receita, nas hipóteses em que, sucedida a disponibilidade da renda, ocorrendo o rendimento ou acréscimo patrimonial no exterior, há a impossibilidade de o Fisco brasileiro quantificar em termos reais esse acréscimo.

Neste ponto, cumpre ser analisado o fato gerador do IR, tendo em vista as novas disposições dos §§ 1º e 2º do art. 43 do CTN, acrescentados pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001, e do art. 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001.<sup>12</sup>

Parte da doutrina tem afirmado que a lei só pode considerar ocorrido o fato gerador, nas hipóteses de receita ou rendimento

---

11. *Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 520.

12. Cabe mencionar que o preceito do art. 74 da MP nº 2.158 foi incluído nessa medida provisória em julho de 2001, na 34ª edição do aludido diploma legal, antes, portanto, da edição da EC nº 32, de 11.9.2001, que, entre outras providências, altera os preceitos do art. 62 da CF. Não tendo sido apreciada, pelo Congresso Nacional, a MP nº 2.158 foi reeditada, mais duas vezes, no prazo de trinta dias, em consonância com a até então vigente disciplina das medidas provisórias, estabelecidas pelo originário teor do art. 62 da CF, sendo que a última reedição, de número 35, é datada de 24.8.2001. Ressalta-se que o art. 2º da EC nº 32 dispõe que as medidas provisórias editadas em data anterior à data de publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional.

auferidos no exterior, após a efetiva distribuição da empresa investida no exterior para a empresa investidora no Brasil, sobre o argumento que só assim sucederia a aquisição efetiva de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme consagrado no *caput* do art. 43 do CTN e não apenas com a constatação do lucro no balanço.<sup>13</sup>

Por essa razão, emergiram críticas contra o § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC 104, sob o argumento de que ou teria havido indevida delegação de competência para que lei ordinária definisse um outro tipo de fato gerador do IR, com violação ao art. 146, III, *a*, da CF, ou o preceptivo do art. 74 da MP nº 2.158-35 seria inconstitucional por ter invadido o âmbito da competência de lei complementar, violando, ainda, os arts. 153, III, e 195, I, *c*, da CF, ante a alegação de exigência do IR e da CSLL sobre situação que não configuraria renda ou lucro.

Já tive oportunidade de me posicionar contra esta tese, logo quando comecei a controvérsia.<sup>14</sup>

Pois bem, a LC 104 introduziu dois parágrafos ao art. 43 do CTN. O primeiro, corroborando a reforma da legislação, inaugurada em 1995, dispõe que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

Cumpra explicitar que, relativamente à delimitação da validade e eficácia de suas normas sobre tributação relacionada a renda no contexto internacional, sem tocar nas convenções para evitar bitributação, os Estados soberanos inspiram-se no princípio da territorialidade ou no da universalidade. Inspirando-se naquele, adotam o critério da fonte produtora da renda, onde se dá a prestação do serviço correspondente, ou da fonte pagadora da renda;

---

13. Ver, neste sentido, OLIVEIRA, Ricardo Mariz. A disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos auferidos no exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, n. 4, 2003, p. 9-33.

14. Fatos geradores do IRPJ: lucros no exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, n. 1, 2003, p. 28-45.

e, incutidos no segundo, eles podem adotar o critério da residência ou o da nacionalidade.

Assim, pelo princípio da territorialidade da tributação, a lei impositiva de determinado Estado alcança, na descrição de suas hipóteses de incidência, apenas as rendas decorrentes de serviços prestados em seu território (critério da fonte produtora da renda, onde a renda foi gerada) e/ou as rendas pagas a partir do seu território (critério da fonte pagadora da renda, lugar de origem dos fundos remuneratórios dos serviços).

Já pela tributação com base na renda mundial do contribuinte (*world-wide income taxation*) do princípio da universalidade, a Lei do Imposto sobre a Renda do Estado atinge a totalidade dos rendimentos auferidos por seus nacionais, qualquer que seja o local de domicílio (critério da nacionalidade) ou o total dos rendimentos auferidos pelos contribuintes deve ser tributado no país de seu domicílio (critério da residência).

Em relação às pessoas físicas e à incidência do Imposto sobre a Renda dos domiciliados no Brasil, o direito tributário brasileiro, há muito, adota o princípio da universalidade, segundo o critério do domicílio. Já quanto aos estrangeiros não domiciliados no Brasil, vem adotando o princípio da territorialidade, segundo os critérios da fonte produtora do serviço, se este se der no País, ou da fonte pagadora da renda.

No que tange às pessoas jurídicas, nosso direito tributário acolhia, em relação aos domiciliados em seu território, o princípio da territorialidade, segundo os critérios da fonte produtora da renda (fosse esta situada no Brasil), até o início da vigência da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, e, no que concerne aos estrangeiros não domiciliados no Brasil, ainda adota os critérios da fonte produtora da renda ou da fonte pagadora do rendimento (quando da remessa de receita do Brasil para o estrangeiro domiciliado no exterior, tendo, por exemplo, o serviço lá sido prestado, mas sendo a fonte pagadora situada no Brasil).

O art. 63 da Lei nº 4.506, de 30.11.1964, dispunha que, no caso das empresas cujos resultados proviessem de atividades exercidas

parte no País e parte no exterior, somente integravam o lucro operacional os resultados produzidos no País.

A partir de 01.1.1996, com o início da eficácia da Lei nº 9.249/95 e a conseqüente adoção da sistemática de tributação em bases universais, segundo o critério do domicílio ou da residência, a norma do art. 63 da Lei nº 4.506/64 tornou-se incompatível com o novo sistema, daí a sua revogação, já que o rendimento independe de ser produzido no todo ou em parte no exterior, passando, assim, todo o rendimento do contribuinte domiciliado no Brasil a ser submetido à tributação do Imposto sobre a Renda, tenha sido produzido no exterior ou no País, ou parte no exterior e parte no Brasil.

Enfatize-se que a Lei nº 9.249/95, parcialmente modificada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997, não traz novas normas gerais ou específicas a par das já existentes em lei anterior, mas exaure e consolida a matéria, regulando inteiramente a matéria tratada na legislação anterior, tornando a regra do art. 63 da Lei nº 4.506/64 incompatível para com ela, daí a sua revogação, nos termos do § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Lei nº 4.657, de 04.9.1942).<sup>15</sup>

---

15. Vejamos as transcrições dos arts. 25 a 28 da Lei 9.249/95:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira.

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

## Cabe enfatizar que os preceitos dos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no *caput*, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento."



9.249/95, com o declarado escopo da Exposição de Motivos que acompanhou o respectivo projeto de lei ao Congresso Nacional, de estabelecer o tratamento isonômico entre as pessoas físicas e jurídicas, bem como as normas posteriores dos arts. 15, 16 e 17 da Lei nº 9.430/96, do art. 1º da Lei nº 9.532, do art. 3º da Lei nº 9.959/00, inclusive o art. 74 da MP nº 2.158-35, mudam o critério de apuração do imposto sobre a renda das empresas domiciliadas no País: abandona-se o princípio da territorialidade com base no critério da fonte de produção da renda (no qual a tributação compete ao país em que o rendimento é produzido) para ingressar no princípio *world-wide taxation*, com base no critério do domicílio (no qual a

---

Transcreva-se o art. 1º da Lei nº 9.532, de 10.12.97:

“Art. 1º. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;  
b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea “b” do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer à transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;  
b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.”

tributação compete ao país onde a empresa tem sede, independentemente do lugar onde os rendimentos são produzidos).

O *caput* do art. 25 da Lei nº 9.249/95 estatui: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. A seu turno o § 1º do mesmo artigo reza que os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas”.

Insta ressaltar que os *rendimentos e ganhos de capital*, referidos no § 1º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

A palavra rendimento, do ponto de vista tributário, significa a receita obtida pela exploração de alguma atividade, significa o resultado positivo do capital transformado em ativos da empresa, empregados em seus fins constitucionais. Em se tratando de pessoas jurídicas, é o produto do capital investido em alguma atividade econômica. O termo “ganhos de capital” significa valores operacionais oriundos de alienação por preço acima do valor contábil, de bens do ativo permanente, ou resultados positivos apurados na venda de títulos e valores mobiliários negociados no mercado de capitais, sendo que, em relação aos ganhos na venda de bens do ativo permanente, são resultados que não fazem parte da operacionalidade habitual das empresas, aliás, muito pelo contrário, significam acréscimos pela venda de bens ou direitos que estavam afetos à sua atividade produtiva ou aos seus investimentos, tais como imóveis, veículos, móveis, etc.

Portanto, esses dois termos *rendimentos e ganhos de capital* aplicam-se aos casos em que a empresa domiciliada no Brasil presta diretamente atividade no exterior, mesmo que parcialmente, e lá obtém rendimentos, sem, no entanto, possuir base física no estrangeiro.

As pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil podem compensar do imposto de renda devido no Brasil o imposto de renda pago no exterior (Lei nº 9.249/95, art. 26; Lei nº 9.430/95, art. 15; Lei

nº 9.532/97, art. 1º, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00).

Por sua vez, o § 2º do art. 43 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001, dentro da mesma inspiração de combater a elisão fiscal, que possibilitou a edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, inovação, também, trazida pela aludida LC 104, autorizou à lei ordinária especificar um momento para que seja considerado ocorrido fato gerador do imposto de renda em relação à parcela dos lucros das empresas controladora ou coligada domiciliadas no Brasil em relação às receitas ou aos rendimentos obtidos por suas controladas ou coligadas no exterior.

Dispõe o § 2º do art. 43 do CTN que, “na hipótese de receita ou rendimento oriundo do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”.

No que tange ao preceito do § 2º do art. 43 do CTN, impende realçar que, no caso vertente, o conceito de *rendimento* inclui o de *lucro*.

Reza, por sua vez, o *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35 que, “para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”.

A palavra “lucros”, obtidos no exterior e vinculados a prestação indireta de serviços no exterior, significa o resultado algébrico entre as receitas obtidas e os custos e despesas incorridas. O termo dirige-se aos casos de filiais, controladas e coligadas instaladas no exterior, vale repisar, estruturas econômicas, com ou sem personalidade própria, que, de qualquer forma, recebem renda e incorrem em gastos, a fim de manter suas atividades. Neste caso, caberá à matriz controladora ou coligada brasileira apenas o resultado algébrico disponibilizado, já deduzidos os gastos necessários à manutenção do *manus* no exterior.

Não obstante a clareza do citado dispositivo legal, é de se entender que os lucros a que o mesmo se refere, relativamente às coligadas, por questão de técnica contábil, são aqueles apurados por empresas em que a investidora no Brasil tenha a obrigação de fazer a avaliação pelo método de equivalência patrimonial, tendo em vista que, nesses casos, os aumentos deles (lucros) decorrentes são, de imediato, reconhecidos na avaliação do patrimônio da investidora no Brasil, passando a compor sua massa patrimonial, independentemente de terem ou não sido distribuídos, postos à sua disposição, ou aplicados em seu nome a qualquer título.

A reforçar o entendimento acima, de que é legítima a tributação pretendida no art. 74 da MP nº 2.158-35/01, colime-se que a legislação que trata da determinação das bases de incidência do IRPJ e da CSLL autoriza sejam excluídas da tributação referidos efeitos de equivalência patrimonial, relativamente aos investimentos havidos no País.

Autoriza-se a exclusão porque referidos valores majoram os lucros apurados pelas pessoas jurídicas investidoras no País, e sua exclusão justifica-se, simplesmente, porque decorrem do produto de resultados positivos de participações societárias em empresas controladas ou coligadas domiciliadas no Brasil, os quais já foram nelas tributados, pelo IRPJ e CSLL, evitando-se a dupla incidência tributária sobre um mesmo resultado.

Diferentemente dessa situação, os lucros apurados no exterior, pelas empresas submetidas à avaliação pelo método de equivalência patrimonial, não estão por elas (controladas ou coligadas) tributados no Brasil, razão pela qual é de pleno direito que a tributação interna do País determine a sua adição na apuração do IRPJ e da CSLL tomando por base o acréscimo patrimonial deles decorrentes, que repercute no valor do investimento.

Por sua vez, assim dispõe o art. 21 da MP nº 2.158-35/01:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação

universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único: O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

*Os objetivos básicos do princípio world-wide income taxation, que o preceptivo do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 veio atender, não são, predominantemente, arrecadatórios, mas sim, são os de simplificar a legislação tributária e combater a evasão ou a elisão fiscal internacional abusiva ou com fraude a lei, geradas, sobretudo, pelas chamadas empresas de papel e pelos estímulos fiscais oferecidos pelos chamados paraísos fiscais.*

Hiroimi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, em respeitada obra sobre o imposto de rendas das empresas, acerca da teleologia da legislação brasileira do imposto sobre a renda, a partir do advento do preceptivo do art. 25 da Lei nº 9.249/95, destacam:

A tributação dos lucros auferidos no exterior, instituída pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, tem o mérito de diminuir as fraudes mediante a criação de controladas em paraísos fiscais. Dizemos fraudes porque os lucros nos paraísos fiscais eram gerados só no papel, mas que, na maioria das vezes, eram decorrentes de subfaturamento na exportação e superfaturamento na importação de bens ou serviços ou intermediações financeiras em que os lucros ficavam em paraísos fiscais.<sup>16</sup>

E não é de hoje que tributaristas, cômicos de suas responsabilidades sociais, aconselham o Governo a alterar o Código Tributário Nacional, alargando a definição do fato gerador do imposto de renda, para alcançar o caso das chamadas *empresas de papel*. Vejamos a sugestão de Eivany Antônio da Silva,

---

16. HIGUCHI, Hiroimi. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 92.

ao comentar preceptivos das Leis nº 9.249/95, nº 9.430/96 e nº 9.532/97:

A fim de evitar os transtornos [...], e serem plenamente atingidos os objetivos da tributação pelo *princípio da universalidade da renda*, o Governo deveria propor alteração no Código Tributário Nacional, via lei complementar, alargando, para alcançar o caso das chamadas *empresas de papel*, o conceito de fato gerador. E mais, a fim de agir com justiça, e, sem ferir norma constitucional, *seguir o que fazem países mais experientes na aplicação do princípio da universalidade da renda*, ou seja, submeter, à incidência do imposto de renda, na matriz, *já no momento de sua apuração*, os resultados das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, que exerçam *atividades não operacionais (off shore)*.<sup>17</sup>

A realidade é que inviabilizaria ou pelo menos dificultaria muito o alcance da meta originalmente perseguida pelo nosso País, caso se considere que o fato gerador da parcela dos lucros das empresas controladoras ou coligadas domiciliadas no Brasil só ocorreria com a efetiva distribuição dos lucros, auferidos no exterior pelas empresas controladas ou coligadas, para as empresas brasileiras (caracterizada essa distribuição pelo pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ou determinação da empresa nesse sentido); e não no momento da apuração desse lucro. Daí o preceptivo do art. 74 da MP nº 2.158-35.

Interpretação em sentido contrário é que seria gravosa para o nosso País, além de submeter, repita-se, o exercício do seu direito de receber o tributo e, portanto, o interesse público, a uma condição potestativa dos contribuintes: a manifestação da vontade da sociedade e de seus integrantes, no sentido de liberar os rendimentos.

A respeito da constitucionalidade da LC nº 104, no ponto em que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, e da legalidade do art. 74

---

17. SILVA, Eivany Antônio da. Imposto sobre a renda: teoria e prática – despesas de juros sobre o capital próprio, tributação de lucros e dividendos auferidos do exterior. *Justiça tributária – 1º Congresso internacional de direito tributário IBET*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 114.

da MP nº 2.158-35, trago à colação a opinião científica, elaborada por Hiromi e Celso Higuchi:

Entendemos que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 é perfeitamente aplicável para tributar, no Brasil, no mesmo ano-calendário da apuração dos lucros pela controlada ou coligada no exterior, por vários motivos.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que alterou a Lei nº 5.172/66 (CTN), acrescentou o § 2º no art. 43 com a seguinte redação:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

A redação é infeliz, porque lucro é diferente de receita ou rendimento. O dividendo é rendimento, mas o lucro, não. A redação seria melhor se tivesse dito receitas, rendimentos ou lucros gerados no exterior. Vamos considerar que os lucros de controlada ou coligada estejam compreendidos no rendimento.

O art. 43 do CTN dispõe que o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, mas o seu § 2º criou uma exceção para as receitas ou rendimentos do exterior. Com isso, tratando-se de receita ou rendimentos do exterior, a lei pode fixar outro momento para a ocorrência do fato gerador, diferente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, na forma do *caput* do art. 43 do CTN.

A tributação, no Brasil, de lucros apurados pela controlada ou coligada no exterior, no próprio ano-calendário da apuração, equivale a tributação em conjunto das empresas, como ocorre em outros países, com o acréscimo do § 2º no art. 43 do CTN, entendemos que o STF não vai declarar inconstitucional o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, como ocorreu com o art. 35 da Lei nº 7.713/88, em relação às sociedades por ações.

A Receita Federal, com base na DIPJ, deveria criar um cadastro de pessoas jurídicas no Brasil que têm filial ou controlada em paraísos fiscais

para fiscalização anual. Isto porque a criação de filial ou controlada em paraísos fiscais já é demonstração de falta de boa-fé.<sup>18</sup>

Em excelente artigo, Alberto Pinto<sup>19</sup> corrobora a tese de que o art. 74 da MP nº 2.158-35 não fere a definição de renda do art. 43 do CTN, ao determinar a tributação no Brasil de lucros auferidos por investidas no exterior antes mesmo de serem distribuídos, com supedâneo no método de equivalência patrimonial – MEP e a tributação com base na renda mundial do contribuinte. Trago à colação as seguintes conclusões deste estudo:

I – o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não fere o conceito de renda ao estatuir que os lucros auferidos por investidas no exterior avaliadas pela equivalência patrimonial serão considerados disponibilizados para a investidora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, pois:

a) com a introdução do instituto da equivalência patrimonial no nosso ordenamento jurídico, houve uma mitigação do princípio da entidade, já que, para as hipóteses em que o MEP é obrigatório, ressalta-se a figura da entidade econômica, em que investida e investidora estão sob um mesmo plexo de vontades;

b) é a legislação comercial (art. 248 da Lei nº 6.404/76)<sup>20</sup> que obriga as in-

---

18. Op. cit., p. 94-5.

19. SOUSA JÚNIOR, Alberto Pinto. A disponibilidade de lucros oriundos do exterior. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Fórum, n. 2, 2003, p. 72-4.

20. Assim dispõe o art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

“Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas: I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas; II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número



vestidoras no Brasil a reconhecerem, pelo regime de competência, os lucros auferidos por investida avaliada pela equivalência patrimonial, ou seja, reconhecer como receitas da investidora os lucros apurados em balanço pela investida, independentemente de terem sido pagos ou creditados;

c) por força da legislação comercial, os lucros auferidos por investida avaliada pela equivalência patrimonial representam um acréscimo patrimonial na investidora, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos ou pagos;

d) pela legislação comercial (art. 197 Lei nº 6.404/76),<sup>21</sup> a empresa não está obrigada a destinar à reserva de lucros a realizar a parcela do resultado positivo da equivalência patrimonial referente aos lucros auferidos por investida e ainda não distribuídos, por se tratar de mera faculdade;

e) caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar, o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investida avaliada pela equivalência patrimonial;

f) o exposto na alínea “d” acima, é a prova de que os lucros de investida avaliada pela equivalência patrimonial, já se constituem para a investidora em disponibilidades econômicas, ainda que não tenham sido financeiramente realizados (pagos pela investidas);

g) em vista das conclusões exaradas nas alíneas “a” a “e”, infere-se que sendo disponibilidades econômicas, os lucros auferidos por investida avaliada pela equivalência patrimonial, ainda que não distribuídos, são

---

anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada; III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício: a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada; b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos; c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários...”

21. “Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral *poderá*, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. § 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248); II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte”.

receitas tributáveis da investidora, logicamente, desde que já não tenham sido tributados na origem, ou seja, desde que a investida não esteja no Brasil;

h) se a investida estiver sediada no exterior, os seus lucros não são tributados no Brasil, razão pela qual a parcela a eles relativa do resultado positivo da equivalência patrimonial deverá compor, além do resultado contábil (como determina a lei comercial), o resultado fiscal da investidora, ou seja, passam a ser receitas tributáveis da investidora no Brasil;

i) se passaram a ser tributados os lucros auferidos por investidas no exterior, por outro lado, a legislação fiscal autorizou que os impostos pagos pelas investidas no exterior sobre tais lucros pudessem deduzir o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre tais receitas;

j) em vista do exposto na alínea “i” acima, conclui-se que só haverá IRPJ e CSLL a pagar no Brasil sobre os lucros auferidos por investidas no exterior se as alíquotas alienígenas forem menores que as brasileiras (para o IRPJ, 15%, mais 10% em caso de adicional, para a CSLL, 9%) ou, então, se não houver tributação, como sói acontecer nos denominados “paraísos fiscais”;

k) o art. 25 da Lei nº 9.249/95, o art. 1º da Lei nº 9.532/97 e o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não disciplinam matérias que sejam reservadas à lei complementar, já que dispõem sobre aspectos da hipótese de incidência tributária do imposto de renda;

l) a melhor exegese do inciso III do art. 146 da Carta Magna leva a entender que cabe ao CTN, primordialmente, a definição do aspecto material da hipótese de incidência (e mesmo assim de forma ampla), deixando para a lei ordinária o disciplinamento dos demais aspectos e das especificidades envolvendo o aspecto material, mesmo porque, quem institui tributo é a lei ordinária, quando define os aspectos da sua hipótese de incidência (subjeto, material, temporal e espacial).

II. o § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao vedar a compensação de prejuízos apurados no exterior com lucros auferidos no Brasil, criou um regime especial de compensação de prejuízos apurados no exterior, o qual não fere o conceito de renda, pois:

a) “o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação”;

- b) “os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária”;
- c) os prejuízos apurados no exterior podem compensar os lucros auferidos no exterior, até de forma mais ampla do que ocorre no regime de compensação dos prejuízos apurados no Brasil com os lucros aqui também apurados; e
- d) o direito de compensar os prejuízos apurados no exterior não prescreve, o que faz com que, cedo ou tarde, tais prejuízos venham compensar lucros auferidos no exterior.

Esta tormentosa questão tem sido alvo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588, estando, no momento, ao aguardo do voto de vista de Sua Excelência o senhor Ministro Marco Aurélio. Até o momento, foram proferidos dois votos. No primeiro deles da Relatora do feito a senhora Ministra Ellen Gracie, Sua Excelência fez a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas, já que nestas há posição de controle da empresa investidora domiciliado no Brasil em relação à investida controlada situada no exterior, fato que não sucede com a empresa coligada situado no exterior, e entendeu no sentido de que não se poderia falar nem sequer em disponibilidade jurídica, pela investidora brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou pelo menos, antes de deliberação dos órgãos diretores da sobre a destinação dos lucros do exercício. Em decorrência desta exegese, proferiu voto no sentido de julgar, no mérito, procedente, em parte, o pedido formulado na inicial pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão “ou coligada”, duplamente contida no *caput* do analisado art. 74 da MP nº 2.158-35/01, por ofensa ao disposto no art. 146, III, da CF, que reserva à lei complementar a definição dos fatos geradores dos impostos. O segundo voto do Excelentíssimo senhor Ministro Nélson Jobim foi muito bem resumido pelo *Informativo do STF* nº 327, nos seguintes termos:

O Min. Nelson Jobim, em voto-vista, inicialmente, entendeu ser necessário ao deslinde da questão discorrer sobre o Método de Equivalência Patrimonial - MEP. Disse que o MEP, introduzido pela Lei 6.404/76 para fins de controle da situação societária, consiste em um método de avaliação dos investimentos relevantes (na forma da lei) de uma empresa (investidora) em suas coligadas e controladas (investidas), cujo valor é determinado mediante a aplicação, sobre o valor do patrimônio líquido da investida, da porcentagem de participação da investidora no capital social daquela. Por meio dele, o lucro auferido por uma investida é automaticamente registrado no balanço societário da investidora como lucro líquido, independente de sua efetiva distribuição, pois o regime contábil é o de competência e não o de caixa, o que gera conseqüências comerciais para a investidora: reflete no valor de suas ações comerciáveis em bolsa e é considerado na apuração de seu próprio valor no caso de venda de seus ativos. Em seguida, demonstrou a evolução da legislação tributária brasileira, que passou a coincidir com a legislação societária, com a utilização do MEP também para fins tributários. Afirmou que a partir de 1995, em face da abertura da economia brasileira ao comércio internacional, a lei tributária sofreu diversas alterações, visando ao combate da elisão fiscal - verificada, principalmente, por parte de empresas com companhias no exterior - dentre as quais a substituição da regra de cobrança de imposto de renda das pessoas jurídicas (territorialidade) pelo sistema de tributação em bases universais - TBU (pelo qual se tributam as rendas auferidas no Brasil e no exterior). Esse sistema foi objeto de aperfeiçoamento da LC 104/2001, que permitiu que a MP 2.158-34/2001 estendesse às controladas e coligadas estrangeiras o tratamento que já vinha sendo dispensado às filiais e sucursais desde 1997 (MP 1.602/97, convertida na Lei 9.532/97), por meio do qual os lucros auferidos consideram-se disponibilizados pela investidora brasileira, para fins de tributação, na data do balanço da investida em que são apurados, independente de sua distribuição. Dessa forma, abandonou-se, também, em relação às controladas e coligadas, a chamada disponibilização financeira (regime de caixa) e adotou-se a disponibilização econômica (regime de competência). Ressaltou, ainda, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira. Por fim,

salientou que a incorporação de resultados, no balanço da investidora brasileira, por meio do MEP, independe de eventual controle que esta exerça sobre a investida estrangeira, pois, de acordo com a Lei das S/A, basta a existência de investimentos relevantes em sociedade coligada, e, antes da distribuição dos lucros, a investidora brasileira já experimenta benefícios reais decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso em seu balanço, por via daquele método. Com base nisso, afastou as alegações da requerente nestes termos: 1) quanto à violação ao art. 153, III, da CF e a existência de um conceito constitucional “ontológico” de renda: a) a idéia de disponibilidade econômica decorre do MEP e do regime de competência das pessoas jurídicas. Para estas, a disponibilidade de renda prescinde do efetivo recebimento de moeda. Dá-se com o acréscimo patrimonial que, no caso das investidoras submetidas ao MEP, ocorre com a incorporação dos lucros apurados nas suas investidas, na proporção de sua participação no capital social destas, independente da distribuição (fluxo de riqueza). Esse acréscimo é considerado para efeitos da apuração do lucro líquido da investidora, que é base de cálculo do imposto de renda. A CF atribuiu à União a instituição de imposto sobre a renda (art. 153, III). O art. 43 do CTN definiu o fato gerador (disponibilidade econômica ou jurídica). Seu §2º, introduzido pela LC 104/2001, apenas deixou para a lei ordinária a fixação das condições e do momento em que a disponibilidade se daria, a qual, sem fazer às vezes de lei complementar, optou por um momento (o balanço comercial da controlada ou coligada). A legislação não fez qualquer ingerência no conceito próprio da renda ou da disponibilidade, apenas ligou as necessidades modernas do direito tributário internacional com os instrumentos da legislação comercial, em especial, o MEP. Não houve ofensa ao art. 153, III, da CF; b) o conceito de renda na CF é polissêmico e não ontológico. Para efeitos tributários, o conceito de renda é o legal. No CTN, corresponde à disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, o que, ao fim, representa o acréscimo de valor patrimonial; 2) quanto à aplicação do entendimento adotado no RE 172058/SC (DJU de 13.10.95): não incide na espécie por duas razões: a) tratava-se, naquele caso, de alteração da legislação complementar com afronta ao art. 146, III, a, da CF. Neste, o

novo texto atribui à lei ordinária a fixação das condições e do momento da disponibilidade, sem invadir os limites de suas atribuições constitucionais; b) a tese lá fixada foi no sentido de que não se poderia considerar que a apuração do lucro da pessoa jurídica implicasse disponibilidade de renda para sócios, cotistas, acionistas e titulares de empresa individual (disponibilidade financeira). Aqui, cuida-se de pessoas jurídicas sujeitas ao MEP (disponibilidade econômica); 3) quanto à violação ao art. 150, III, *a* e *b*, da CF: a regra do parágrafo único do art. 74 resolveu a situação de dois tipos de lucros - os apurados em balanços anteriores à edição da primeira MP (7/2001), mas não creditados ou pagos à investidora brasileira, e os lucros a serem apurados no balanço do ano dessa edição (2001) - e determinou que ambos estariam disponibilizados no final do ano subsequente (31.12.2002). Dessa forma, tais lucros passaram a integrar o patrimônio líquido da investidora brasileira, para fins tributários, pelo menos um ano após terem sido apurados nos balanços da investida estrangeira, ou seja, vieram a ser objeto de eventual tributação apenas no exercício de 2003, ano base 2002, não se configurando ofensa ao princípio da anterioridade. Em relação aos lucros anteriores, entendeu que não se poderia falar em ofensa ao princípio da irretroatividade, a qual se caracterizaria somente se tivesse ocorrido disponibilidade (distribuição) e a lei tributária viesse a dizer que àquele acontecimento incidiria a nova lei. Por fim, o Min. Nelson Jobim julgou improcedente o pedido e deu interpretação conforme a Constituição, no sentido de que o regime adotado pela MP impugnada só se aplica às empresas brasileiras sujeitas ao Método de Equivalência Patrimonial.<sup>22</sup>

Estes os escólios coligidos sobre esta controversa matéria dos fatos geradores do IRPJ, que levo à discussão dos senhores estudiosos e profissionais do Direito Tributário.

---

22. *Informativo do STF*, n. 373.

# A PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE AÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA COMPENSAÇÃO/REPETIÇÃO DO INDÉBITO RELATIVO A TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AS ALTERAÇÕES TRÁZIDAS PELA LC Nº 118/05

Sacha Calmon Navarro Coêlho

## 1. Exposição do problema

A Lei Complementar nº 118, de 09.2.2005, trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional. Contudo, o dispositivo que mais tem causado discussões no âmbito do Direito Tributário é o art. 3º da mencionada Lei, que assim prediz:

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.

Visando conferir retroatividade à citada norma, o art. 4º da LC nº 118/05 assim dispôs:

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.

O art. 106, I, do CTN, vale lembrar, sustenta que “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”.

Após a edição da LC nº 118/05, a Fazenda Nacional chegou a sustentar que seria possível inclusive o ajuizamento de ações rescisórias

contra decisões transitadas em julgado que contrariassem o dispositivo “interpretativo” do CTN trazido pelo novel diploma.

Para melhor compreensão da questão, no entanto, vale relembrar a origem da controvérsia que ensejou a edição do aludido art. 3º da LC nº 118/05.

## 2. O posicionamento jurisprudencial do STJ e a invalidade do art. 3º da LC nº 118/05

Com fins de contagem do prazo prescricional para que o contribuinte afores ação de restituição/compensação de tributo indevidamente pago sujeito a lançamento por homologação, deve-se observar o disposto nos arts. 165, I, 168, I, 150, § 4º e 173, todos do CTN:

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; [...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; [...]

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.

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; [...]

Como se vê, o art. 168 do CTN estabelece que o direito de pleitear a restituição dos tributos extingue-se com o prazo de cinco anos contados:

a) da data da extinção do crédito tributário, quando o erro de fato/de direito tenha acarretado pagamento a maior por parte do sujeito passivo;

b) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou que transitar em julgado decisão judicial que tenha anulado, reformado, revogado ou rescindido o auto de infração/decisão condenatória.

A questão atinente à data da extinção do crédito tributário, mormente no que se refere aos tributos lançados por homologação, suscitou profundas dissensões doutrinárias, que, contudo, se encontravam pacificadas há quase uma década pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Quando o art. 168 do CTN prescreve que o prazo para propositura da ação de repetição do indébito se expira em cinco anos contados da extinção do crédito tributário, somos remetidos ao art. 156 do CTN, que em seus incisos I e VII prevê a extinção do crédito tributário nas hipóteses que ora nos interessam:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento; [...]

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º; [...]

Nos tributos lançados de ofício (*v.g.* IPTU), o pagamento extinguirá o crédito tributário, nos termos do art. 156, I CTN. Nesses casos, é a partir do pagamento que começa a correr o prazo para propositura da ação de repetição de indébito.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (98% dos tributos, hoje em dia), a extinção do crédito tributário se dará com o pagamento antecipado e a homologação do pagamento, nos termos do art. 156, VII, do CTN.

Nesta segunda hipótese, parte da doutrina entendia que a extinção do crédito tributário se dava com o pagamento. Ou seja, efetuado o pagamento, extinguiu-se o crédito e passava a correr o prazo para a repetição do indébito, se fosse o caso.

Outra parte da doutrina sustentava entendimento diverso, no sentido de que a extinção somente se daria com a homologação do pagamento, expressa ou tácita. É dizer: ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento, a extinção do crédito tributário somente ocorreria após o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Inicialmente, o STJ chegou a entender que o prazo de cinco anos para se pleitear a repetição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação contava-se da data do pagamento antecipado (o Ministro Demócrito Reinaldo foi o maior defensor dessa corrente à época). Contudo, ainda em 1996, nos autos dos Embargos de Divergência no RESP nº 42.720/RS, o STJ acabou pacificando entendimento em sentido diverso, tendo prevalecido, desde então, a tese de que o prazo prescricional para a propositura da ação de repetição do indébito é de dez anos nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (cinco anos contados da extinção do crédito tributário, que se dá cinco anos após a ocorrência do fato gerador do tributo).

E este foi o caminho seguido pelo STJ, depois de anos de discussão, pacificando a matéria, inclusive quando o caso é de

inconstitucionalidade posteriormente declarada da lei que fundamentou o lançamento ou obrigou o pagamento espontâneo:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ENTENDIMENTO DA COLENDIA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo *a quo* do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/ acórdão este Magistrado, DJ 15.03.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (REsp 435.835/SC, Rel. p/ acórdão Min. José Delgado – cf. Informativo de Jurisprudência do STJ n. 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Dessarte, na hipótese em exame, deve prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma, que fixou o prazo prescricional quinquenal a partir da homologação tácita ou expressa do lançamento. Registre-se que, *in casu*, ocorreu a prescrição, em parte, uma vez que a demanda foi ajuizada em 30/10/2001 e os créditos objeto do pedido de compensação datam setembro de 1991 a julho de 1994.

Embargos de divergência providos em parte.

(STJ, 1ª Seção, ERESP nº 497.466/RS, relator Ministro Franciulli Netto, DJ 04.4.2005, p. 161.)

Pois bem, a Lei Complementar nº 118/05, a pretexto de *interpretar* os dispositivos acima mencionados, mesmo após quase quarenta anos de vigência do Código Tributário Nacional e entendimento consolidado no Poder Judiciário, em seu art. 3º determinou que, para os efeitos do art. 168, I, do CTN, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se o início da contagem do prazo prescricional não mais o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, mas a data do pagamento a maior que se pretende restituir.

Ora, o fato da lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto à matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário. A Lei Complementar nº 118/05 – que entrou em vigor em 09.6.2005 – não pode passar por cima do entendimento consolidado do Poder Judiciário, sob pena de ferimento da separação de poderes (art. 2º da CF). Portanto, ainda que o art. 3º da LC 118/05 tenha conteúdo de *lei interpretativa*, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada, em que o Tribunal responsável pela interpretação de legislação federal já deu seu posicionamento final. É dizer, entendeu o STJ, ao mencionar o art. 168, I, que o prazo de cinco anos para se pleitear a restituição dos tributos recolhidos indevidamente se inicia com a extinção do crédito tributário e que o crédito tributário se extingue com a homologação (que nunca ocorre), ou com o decurso do prazo previsto no § 4º do art. 150, CTN (no caso de pagamento por homologação), ou com o decurso do prazo previsto no art. 173, I (no caso de ausência do pagamento).

Trata-se de interpretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, na qual o Poder Executivo não pode interferir, sob pena de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação

que lhes aprouver. Pelo argumento *ex absurdo* teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas, o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgador, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas).

Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (*República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito* – art. 1, CF) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º), não há como dar aplicação retroativa ao art. 3º da LC 118/05, conforme deseja o art. 4º do mesmo diploma legal, sob pena de enterrar a função jurisdicional e pacificadora do STJ.

Diante do acima exposto, se dúvidas ainda pairam quanto à validade do art. 3º da LC 118/05, que interfere diretamente no Poder Judiciário, não há qualquer possibilidade – no mínimo – de sua aplicação retroativa, permanecendo inalterado o entendimento do STJ, já transcrito. Quanto à aplicação futura do referido art. 3º, a partir da vigência da LC 118/2005, algumas reflexões ainda são necessárias, especialmente para verificação da existência, no dispositivo legal, de algum conteúdo normativo a ser imposto como regra nova.

Nesse sendeiro, a lição de Vilanova:

A norma jurídica, reduzida à proposição em sentido lógico, tem uma forma. Gramaticalmente, a linguagem do direito positivo exprime a norma em multiforme variedade. E nem sempre está a proposição normativa em toda a sua integridade num só artigo de lei ou decreto; nem sempre toda uma norma se encontra presente num dispositivo da Constituição ou de um estatuto de ente público ou privado.<sup>1</sup>

Deve-se lembrar o que consta do art. 168, I, do CTN, principal alvo de toda a discussão. Diz o dispositivo, vale a repetição exaustiva, que o prazo para que não haja preclusão do direito de pleitear a resti-

1. VILANOVA, Lourival. *Lógica jurídica*. São Paulo: José Bushatsky, 1976. p. 113.

tuição extingue-se com o decurso de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário. Nesse compasso, sem muito alongar, o crédito tributário extingue-se com a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte ou, quando não ocorre tal homologação, pelo simples decurso de prazo, também de cinco anos (a partir do fato gerador, quando aplicável o § 4º do art. 150 do CTN, ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte, no caso de aplicar o art. 173, I, do CTN).

A LC 118/2004 não revogou, expressa ou tacitamente, qualquer dispositivo acima citado. Permanecendo intacta tal redação, a seguir o que consta da mencionada lei (“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”), fica o questionamento: está dizendo a LC 118/2005 que o crédito tributário se extingue com o pagamento? Então alterado está o § 4º do art. 150 do mesmo CTN?

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A); contudo, especificamente seu art. 3º é vazio de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados. Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de autoritário e desnecessário.

É evidente que o art. 3º da LC 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos preexistentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo STJ).

Diante do exposto, podemos concluir que o art. 3º da LC 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se reportando ao conteúdo da lei que desejava interpretar (art. 168, I, do CTN).

Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Carta Magna, a interpretação dada pelo art. 3º da LC 118 ao art. 168, I, do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela LC 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do art. 3º, sendo inconstitucional o art. 4º, ambos da LC 118/05, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I, do CTN. Nem vale para os casos em andamento ou futuros o mesmo art. 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma “pá de cal”. Se o referido art. 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro.

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo utilizaram-se de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecimento do real alcance que desejavam, deturpando o conceito de *lei interpretativa*, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país.

Não obstante, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou expressamente acerca do âmbito de validade do art. 3º da LC 118/05, cumpre-nos analisar – com algum vagar – o conteúdo do acórdão (prolatado pela 1ª Seção daquele Sodalício) e as premissas por ele assentadas.

### 3. A decisão do STJ nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327.043/DF

O Superior Tribunal de Justiça, pela sua 1ª Seção, julgou, nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº

327.043/DF, ilegítima a retroatividade que o art. 4º da LC 118/05 pretendeu conferir ao art. 3º do citado diploma legal. Sustentaram os Ministros do STJ que a norma dita interpretativa, em verdade, trazia verdadeira inovação ao ordenamento jurídico, razão pela qual não poderia produzir efeitos pretéritos, mas tão-somente prospectivos. Entretanto, ao cabo das discussões, o STJ assentou que a redução do prazo prescricional para ajuizamento da ação de repetição/compensação de indébito, preconizada pelo art. 3º da LC nº 118/05, passaria a valer para as ações ajuizadas após o início da vigência da LC 118, a saber, 09.6.2005.

Confira-se, para tanto, a seguinte decisão, que clarifica o entendimento uniformizado naquela Corte, baseada no acórdão prolatado no citado EREsp nº 327.043/DF:

RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO-APLICAÇÃO DO ART. 3º DA LC N. 108/2005 ÀS AÇÕES AJUIZADAS ANTERIORMENTE AO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA MENCIONADA LEI COMPLEMENTAR. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo *a quo* do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/ acórdão este Magistrado, DJ 15.3.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de



cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (REsp 435.835/SC, Rel. p/acórdão Min. José Delgado – cf. Informativo de Jurisprudência do STJ 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Saliente-se, outrossim, que é inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a douta Seção de Direito Público deste Sodalício, na sessão de 27.4.2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de cento e vinte dias (*vacatio legis*) da publicação da referida Lei Complementar (REsp 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha).

Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da LC n. 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. Como os créditos a serem compensados datam de julho de 1990 a dezembro de 1994, *in casu* ocorreu a prescrição em parte, pois a ação foi ajuizada em 31.8.2000.

Recurso especial provido em parte, para afastar a prescrição dos créditos anteriores aos dez anos do ajuizamento da ação.

(STJ, 2ª Turma, RESP nº 733.703/SP, Rel. Ministro Franciulli Netto, DJ 05.9.2005, p. 387)

Ora, ao determinar que o art. 3º da LC nº 118/05 se aplica às demandas ajuizadas após o início de sua vigência, o STJ conferiu ao dispositivo efeitos retroativos.

Isso porque uma eventual repetitória ajuizada em 10.6.2005, por exemplo, refere-se a fatos geradores e pagamentos ocorridos anteriormente ao início da vigência da aludida lei (e, decerto, a fatos anteriores à própria edição de lei).

Há possibilidade de revisão do entendimento do STJ para que, ainda que se tenha por válida a malsinada norma “interpretativa”, ela somente seja aplicada para os fatos ocorridos posteriormente ao início de sua vigência. Ou seja, o prazo prescricional de cinco anos para ajuizamento de ação de repetição/compensação do indébito somente se aplicaria às ações que tivessem por objeto pagamentos

realizados a partir de 09.6.2005. A se entender contrariamente, estar-se-á conferindo eficácia retroativa a dispositivo de lei tributária, o que é expressamente vedado pela Constituição da República e pelo próprio Código Tributário Nacional.

**PARECER**



A CONSTITUIÇÃO APENAS DEFINE COMPETÊNCIAS  
– CABE À LEI COMPLEMENTAR EXPLICITÁ-LAS E NO SEU  
ESQUADRO NORMATIVO, CABE À LEI ORDINÁRIA DEFINIR  
A IMPOSIÇÃO – LOCAÇÃO DE BEM ESTRANGEIRO NÃO  
SIGNIFICA IMPORTAÇÃO, MESMO QUE REVISTA A FORMA DE  
SINGELO *LEASING* FINANCEIRO, SEM OPÇÃO DE COMPRA – A  
HIPÓTESE DE IMPOSIÇÃO DO ICMS NAS “IMPORTAÇÕES” DE  
BENS E MERCADORIAS – ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DAS  
DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES – IMPOSSIBILIDADE  
CONSTITUCIONAL DA INCIDÊNCIA DO ICMS OU DO ISS SOBRE  
LOCAÇÃO (*LEASING* FINANCEIRO) DE AERONAVES NO  
EXTERIOR – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins

### Consulta

A empresa consulente celebra, com empresas sediadas no exterior, contrato de arrendamento mercantil tendo por objeto aeronaves que utiliza no desempenho de suas atividades sociais. Referidos contratos não contêm opção de compra, sendo os bens devolvidos findo o prazo pactuado ou suas prorrogações.

Tendo em vista o disposto no art. 3º, VIII, da LC 87/96, segundo o qual o ICMS não incide sobre “operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem ao arrendatário”, entende a consulente que está fora da materialidade desse imposto estadual a entrada dos referidos bens no território nacional promovida pela consulente.

Entende, outrossim, que a não-incidência, reconhecida pela lei complementar, não foi alterada pelo advento da EC 33/01, pois a modificação introduzida na alínea *a* do inciso IX do art. 155 da CF leva em conta situações envolvendo transferência de titularidade do bem importado, o que não ocorre na espécie.

Indaga, pois, ao ilustre professor: está correto o seu entendimento?

## Resposta

Algumas considerações preliminares fazem-se necessárias antes de encaminhar a resposta à única indagação formulada.

A primeira delas diz respeito à natureza do ICMS.<sup>1</sup>

Quando, na década de 1950, Rubens Gomes de Sousa e, no início da década de 1960, os juristas do então Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, prepararam o anteprojeto do Código Tributário Nacional, que, em 1967, se transformou na lei com eficácia de complementar (Lei 5.172/66), a matéria concernente ao imposto circulatório dos Estados, à época o imposto sobre vendas e consignações, foi amplamente discutida pela Comissão constituída por Gilberto de Ulhôa Canto e pelo próprio Rubens.<sup>2</sup>

1. Carlos da Rocha Guimarães, membro da Comissão do IBDF que fez a revisão do anteprojeto do CTN, esclarece que a "transmissão da propriedade" está na essência do fato gerador do ICM: "Segundo o nosso ponto de vista, o aspecto material do fato gerador do ICM não pode ser entendido no sentido físico da expressão, isto é, aquele fato gerador não se pode caracterizar pela simples circulação física das mercadorias, ou pela simples circulação econômica, nem por uma determinada base de cálculo. O contrário é que deve acontecer, isto é, caracterizada a essência do fato gerador, os seus aspectos materiais deverão ser condicionados por aquela conceituação do ser do imposto, ou de sua causa jurídica, como se preferir denominá-lo. No caso do ICM, só a circulação jurídica que pode dar uma coerência fática a dito fato gerador, explicando por que motivo se tributa a transmissão da propriedade da mercadoria, como no caso do quesito anterior, embora não exista deslocação física, além dos outros casos já examinados" (O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1991. p. 141). O caso examinado era a transferência de titularidade de mercadorias depositadas em armazéns gerais.
2. No anteprojeto de Rubens, o art. 58 principiava com a reiteração do imposto então em vigor: "Art. 58. Compete privativamente aos Estados instituir imposto sobre vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, observado o disposto no art. 61, tendo como fato gerador da respectiva obrigação tributária principal: I - A venda, assim entendida a transmissão da propriedade de coisa móvel ou semovente própria, por ato entre vivos, contra o pagamento de preço em dinheiro, observado o disposto no art. 59; II - A consignação, assim entendida a remessa de coisa móvel ou semovente própria a terceiro, para que este a venda em seu nome e por conta própria, garantindo ao consignante o preço da consignação e beneficiando-se com a diferença entre esse preço e o da venda" [Codificação do Direito Tributário: contribuição do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro ao estudo do projeto de Código Tributário Nacional. Publicação n. 4, 1955. Rio de Janeiro, Brasil, p. 20).

Rubens reconhecia a dificuldade da regionalização de um imposto de vocação nacional, mas tanto ele quanto Gilberto não conseguiram encontrar forma de adotar o princípio do valor agregado, adaptado ao Brasil e já hospedado, desde 1958, para o imposto de consumo, em nível federal, pois a grande receita tributária dos Estados constituía-se no imposto sobre vendas e consignações.<sup>3</sup>

A EC nº 18/65, todavia, ao permitir a introdução do princípio da não-cumulatividade no ICM, flexibilizou a rígida e cumulativa incidência do IVC.<sup>4</sup>

3. Na exposição de motivos, o Ministro Octavio Gouvêa de Bulhões, para o anteprojeto do CTN, já acentuava a dificuldade de conciliação do sistema federativo com um tributo circulatório estadual, à época o IVC. Dizia: “Esse sistema tem provocado ou facilitado distorções econômicas que o crescimento das necessidades financeiras do poder público, e a conseqüente complexidade de onerosidade dos tributos federais, estaduais e municipais somente tendem a agravar. Exemplo desta afirmativa é a proliferação de figuras tributárias, concebidas em termos jurídico-formais com que os três governos têm procurado alargar o campo de suas competências e fortalecer o montante de suas arrecadações. [...] Isto sem falarmos nas sobreposições de tributos, do mesmo ou de outro poder, economicamente idênticos, e disfarçados apenas pelas roupagens jurídicas de que o legislador os reveste. Pode-se mesmo dizer, sem exagero, que existem hoje, no Brasil, mais tributos formalmente distintos que fatores econômicos aptos a servir de base à tributação. [...] Não há exagero algum na afirmação da Comissão. Por intermédio do imposto de vendas e consignações os Estados estão se guerreando uns aos outros, além de criarem embaraços à comercialização dos produtos no território nacional e à exportação para o estrangeiro. E o pior é que, não obstante as denominações variarem, os diferentes impostos e taxas, dos Estados e dos Municípios, redundam em mera acumulação do imposto de vendas” (Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, p. 43-4).

4. A reformulação da EC nº 18/65 para os tributos circulatórios (IPI no lugar do I. consumo, ICMS no do IVC e ISS no do indústrias e profissões) assim foi comentado por Aliomar Baleeiro: “II. A TRANSFORMAÇÃO DA EMENDA N. 18 – Do ponto de vista econômico, o ICM é o mesmo IVC, que concorria com cerca de 3/4 da receita tributária dos Estados-membros. Argüia-se que só diferia do imposto de consumo e do imposto de indústrias e profissões sobre comerciantes e industriais, pelo *nomen iuris*, pois os três sangravam a mesma realidade econômica: a introdução da mercadoria no circuito comercial.

A Emenda 18, pretendendo remediar essa contingência daquela realidade, inventou novas normas e formulou o fato gerador de modo diverso, confundindo quase o imposto de consumo e o IVC. Pela Constituição de 1946, a fato gerador do IVC era o contrato de compra-e-venda, o negócio jurídico, no qual figuravam, como vendedores, os comerciantes e produtores, inclusive industriais, e só eles.

A Emenda n. 18 e a Constituição de 1967 deram para fato gerador do ICM o mesmo que o legislador ordinário fixara, há muitos anos, para o imposto de consumo, que

Por outro lado, a evolução do imposto sobre valor agregado, no recém-criado Mercado Comum Europeu (Tratado de Roma), demonstrava a eficiência de se buscar um único tributo para a circulação de bens e serviços, que os primórdios do IVA europeu principiava a sugerir.<sup>5</sup>

Reconheciam, os dois, em conversas que mantivemos nos fins de 1960 e começos de 1970, da qual participaram os também saudados Antonio Roberto Sampaio Dória, Fábio Fanucchi e Aliomar Baleeiro, que, no Brasil, “a partilha impositiva entre os entes federativos” – o Município não o era, à época – dificultava a implementação de um único imposto não-cumulativo sobre bens e serviços, em todo o território nacional, com divisão entre União, Estados e Municípios, do produto arrecadado.

A solução de uma tríplice incidência sobre a produção (IPI), comercialização (circulação) de mercadorias (ICM) e prestação de

---

estes diplomas rebatizaram de imposto de produtos industrializados: o momento ou fato de a mercadoria sair do estabelecimento do contribuinte para negócio. Mas o IPI incide também na saída da Alfândega ou depois do leilão das mercadorias importadas abandonadas. Acontece praticamente o mesmo com o ICM. O art. 8 do A. C. 36/67, que revogou expressamente o inciso II do art. 52, *caput*, do CTN, foi por sua vez, revogado pelo art. 1º, II, do Dec.-Lei 406/68. Este restabeleceu o inciso II do art. 52, fazendo o ICM incidir sobre a entrada de mercadoria estrangeira no estabelecimento de quem a importou. Por outro lado, como já vimos, o imposto de indústrias e profissões foi reduzido aos limites estritos de imposto sobre serviços, compensado o Município com a participação em 20% da arrecadação do ICM (§ 8º do art. 23 da CF de 1967)” (*Direito tributário brasileiro*, p. 199).

5. Escrevi sobre esta evolução: “Embora semelhante, em variados aspectos, ao imposto sobre o valor agregado adotado, com pequenas distinções, por países da Europa e da América, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, no Brasil, tem características diferenciais mais nítidas que as convergências, razão pela qual o seu estudo deve ser feito a partir de seus próprios contornos, com breve referência ao direito comparado.

Jean Jacques Philippe, em seu *La taxe sur la valeur ajoutée* (Ed. Berger-Levrault), ao dizer: ‘Impôt moderne, la TVA est cependant l’héritière d’une histoire déjà longue’ (p. 21), enumera, embora de forma perfunctória, a evolução desde 1917, passando pelas *Taxes Générales sur les affaires et taxes uniques spéciales* (1917-1936), *La taxe sur les paiements* (1917-1920), *L’impôt sur chiffre d’affaires* (1920-1936), *Les taxes uniques* (1925-1936), *La taxe à la production* (1937-1954), até chegar à lei francesa de nº 54.404, de 10.4.1954, que instituiu a primeira TVA, substituída posteriormente pela lei de 6/1/1966, que passou a vigorar a partir de 01.1.1968” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 3, p. 289).



serviços (ISS) partilhada entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi consequência imposta mais pela realidade política do que pelas melhores técnicas de arrecadação, algo que a comunidade europeia superou, principalmente após os tratados de Maastrich e Amsterdã.<sup>6</sup>

Por outro lado, restringiram, na preparação do anteprojeto levado pelo governo Castelo Branco ao Congresso – com a participação congressual de Aliomar Baleeiro, outro grande conhecedor de direito tributário, a incidência estadual às mercadorias e não a qualquer bem.

Após o II Congresso Interamericano de Direito Tributário, que coordenei em São Paulo, juntamente com Manuel de Juano, presidente de La Asociación Interamericana de Derecho Tributário e da Comissão de Tributos da Interamerican Bar Association, o qual teve como um dos temas a natureza jurídica do ICM e das incidências semelhantes no Brasil e no exterior, mais nítida ficou a complexidade da solução brasileira em face de sistemas mais simples de tributação circulatória em outros países.

Surgiu, então, a idéia, por sugestão de Hamilton Dias de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Carlos da Rocha Guimarães, de realizarmos um simpósio dedicado a discutir exclusivamente a hipótese de imposição do ICM, tendo eu, neste sentido, coordenado o III Simpósio Nacional de Direito Tributário, no Centro de Extensão Universitária (1978), que resultou no livro *O fato gerador do ICM* com os trabalhos então apresentados pelos seguintes autores: Ari Kardec de Melo, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos da Rocha Guimarães, Edvaldo Brito, Gaetano Paciello, Gaze Assem Tufaile, Hamilton Dias de Souza, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra da Silva Martins,

---

6. O art. 99 do Tratado de Amsterdã determinava: "Art. 99. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adopta as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indirectos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno no prazo previsto no artigo 7º-A" (Tratado de Amsterdã. Lisboa: Cosmos, 1998, p.111).

José Carlos Graça Wagner, Paulo de Barros Carvalho, Yves José de Miranda Guimarães, Yoshiaki Ichihara e Zelmo Denari.<sup>7</sup>

Deste simpósio é relevante acentuar a conclusão do Plenário, a saber:

Comissão de Redação: “A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato que implique na movimentação econômica ou jurídica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo”.<sup>8</sup>

Esta mesma conclusão, três anos depois, foi consagrada no I Congresso Brasileiro de Direito Tributário, coordenado por Geraldo Ataliba, e em plenário aprovada.<sup>9</sup>

O que é de se realçar, nas referidas conclusões, é que (a) a transferência de titularidade (b) do bem tido por mercadoria (c) num processo mercantil (d) da produção ao consumo constituía a natureza jurídica, o fato gerador ou a hipótese de imposição do ICM.

A própria discussão – se, para caracterizar-se a incidência, a transferência de titularidade deveria ser entre pessoas jurídicas ou jurídicas e físicas distintas (circulação econômica) ou se poderia ser entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (circulação física) – ficou superada, na medida em que o STF optou pela circulação econômica, jurisprudência que se mantém até o presente, não obstante o julgamento do RE 206.069-1-SP, de 01.6.2005, do STF, que comentarei ao final do presente parecer.

O certo é que, após anos de discussões acadêmicas e jurisprudenciais, ficou consagrada aquela definição da hipótese de imposição do ICM, não tendo sido alterada até o presente.<sup>10</sup>

---

7. O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 3. São Paulo: Resenha Tributária/CEU, 1991.

8. *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, n. 4, p. 647.

9. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1. *Resumo das teses apresentadas*. São Paulo: IBET, IDEPE, Revista dos Tribunais, mar. 1981. p. 11.

10. Hamilton Dias de Souza assim se manifestou no referido III Simpósio: “Entendendo-se que, para efeitos de ICM, tanto é circulação a econômica como a jurídica, não é imprescindível a movimentação física da mercadoria para que ocorra o fato gerador.

O advento da Constituição de 1988 acrescentou ao referido campo de imposição os serviços de comunicação e transportes interestadual e intermunicipal, neste último caso, para substituir o anterior imposto sobre transportes rodoviários, passando o art. 155, II, da CF a ter a seguinte redação:

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

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

O acréscimo, todavia, não alterou o núcleo da definição do “fato gerador”, expressão que, apesar de criticada, não foi desavisadamente adotada, pois nela (fato gerador) há a concreção da hipótese de imposição, assim como da realização fática que lhe dá origem. Com efeito, o bem que se transformasse em mercadoria seria aquele a ser sujeito ao ICMS, conforme no passado, apenas havendo o acréscimo de dois tipos de serviços com tratamento diferenciado aplicável a tal tipo de prestação.

Não qualquer bem, mas apenas aquele que fosse tido por *mercadoria*, ou seja, destinado a circular da fonte de produção ao consumo, em ciclo mercantil, assim como apenas os serviços de transporte e telecomunicação estariam sujeitos ao ICMS.<sup>11</sup>

---

Logo, verifica-se, no caso, hipótese de circulação.

À luz das respostas anteriores, qual o aspecto material da hipótese de incidência do ICM?

É fato gerador do ICM toda operação (ato que implique no curso da mercadoria, da fonte de produção até o consumidor) relativa à circulação (econômica ou jurídica) de bens identificáveis como mercadorias” (O fato gerador do ICM. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 3, p. 250).

11. A minha interpretação sobre circulação física e não apenas econômica restou afastada pela jurisprudência do STF e, como não ostento nenhum preconceito aristocrático, curvei-me à orientação do Pretório Excelso, tão logo estabelecida. Na ocasião do III Simpósio defendi a seguinte postura: “O conceito da hipótese de incidência do ICM: à luz de tudo o que até o presente expusemos, podemos formular nossa conceituação da hipótese de incidência do ICM, alterando, um pouco, a conclusão do III Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária.

A Ementa nº 33/01, IX, a, § 2º, do art. 155 alterou, todavia, para efeitos de entrada em virtude de *importação*, o fato gerador do ICMS, modificando a antiga redação – “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;” – para aquela que se segue:

a) 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;

As novidades foram:

- a) o acréscimo do vocabulário “bem”;
- b) o esclarecimento “por pessoa física ou jurídica”;
- c) o alargamento da hipótese para transformar em contribuinte mesmo aquele que não o seja habitualmente;
- d) A explicitação de que, qualquer que seja a finalidade da *importação do bem, mercadoria ou serviço*, haverá a incidência do ICMS.<sup>12</sup>

---

Em nossa definição, visamos, fundamentalmente, albergar as três descrições hospedadas pela exteriorização complementar da Carta Magna, isto é, de circulação:

a) com movimentação de mercadoria sem movimentação de titularidade;

b) com movimentação de mercadoria e de titularidade;

c) sem movimentação de mercadoria e com movimentação de titularidade.

É a seguinte: ‘A hipótese de incidência do ICM tem como aspecto material fato decorrente de iniciativa do contribuinte, que implique movimentação ficta, física ou econômica, de bens identificados como mercadorias, da fonte de produção até o consumo’” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 396).

12. Em verdade, nenhuma alteração houve no que concerne às Súmulas 573 do STF ou 166 do STJ, ambas assim redigidas: “573. Não se constitui fato gerador do ICM (ICMS) a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”. “166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Como se percebe, houve uma distensão do campo de incidência do ICMS. Não apenas “mercadorias”, mas a transferência de titularidade de *qualquer bem*, ainda que adquirido por um não-contribuinte, está sujeita ao ICMS, tenha o destino que tiver, inclusive os que se destinem ao ativo fixo, visto que a expressão do direito anterior “destinado a consumo ou ativo fixo permanentemente” foi substituída por “qualquer que seja a sua finalidade”.

É interessante notar que, na audiência pública, a que fui convidado a participar sozinho, nos trabalhos constituintes, perante a Subcomissão de Tributos presidida por Francisco Dornelles e relatada por Fernando Bezerra, defendi que o ICMS deveria incidir *apenas sobre mercadorias*, tese que os constituintes Dornelles, Bezerra, Mussa Demis e Serra aceitaram como pacífica.

O alargamento da EC nº 33/01 teve, portanto, como único objetivo criar novas hipóteses, em verdade “menos técnicas”, tendo em vista a sistemática que fora concebida para o imposto, infelizmente em atenção à perpétua e irrevogável “lei wagneriana” de que, no Estado, as despesas e os tributos tendem sempre a crescer.<sup>13</sup>

Nas duas redações, todavia, não houve *alteração do núcleo da hipótese de imposição do ICMS*, ou seja, a *transmissão de titularidade*.

Desta forma, a jurisprudência pacífica do STF (circulação econômica) permanece inalterada. Até mesmo os doutrinadores que defenderam, no passado, como eu, a incidência de transferência

---

13. WAGNER, Adolfo, *Lehr und Handbuch der politischen Oekonomie* (1883). Eurico Korff pretendeu detectar na lei do “aumento das despesas” fenômeno conjuntural do século. Os tempos demonstraram, todavia, que é uma constante em todos os espaços geográficos e períodos históricos. Escreve Korff: “A maciça expansão da despesa pública, neste século, em função das tarefas grandemente ampliadas do poder público, sob a pressão dos fatos sociais e econômicos e em termos tanto estruturais como conjunturais, rompeu, uma por uma, todas as restrições e controles. Assim foram levados de roldão os tabus remanescentes da chamada era vitoriana – o da limitação das despesas ao mínimo e o do equilíbrio orçamentário; quanto ao primeiro dos dois aspectos, já previstos por Adolf Wagner, no fim do século passado, com a formulação da sua ‘lei de dilatação crescente da despesa pública’, e, quanto ao segundo, como reflexo inevitável das seqüelas da crise de 1929 e da irrupção da teoria keynesiana” (*Caderno de Direito Econômico*, n. 2, p. 37).

de mercadorias entre estabelecimentos (circulação física) não têm como defendê-la, pois nas *importações* não há *circulação física* entre estabelecimentos da mesma empresa, em face de as empresas, em qualquer país, serem sempre nacionais e sujeitas às regras do país. Não há “estabelecimentos” de uma mesma empresa em dois países distintos. Há sempre, nas importações, apenas circulação econômica, em que ou se transfere a propriedade (incidência do ICMS) ou não se transfere a titularidade (não-incidência do ICMS). É que as empresas na maioria dos países, mas certamente no Brasil, são sempre nacionais, mesmo que pertençam a grupos multinacionais. São criadas à luz das leis de regência do Brasil.

É importante acentuar que o inciso IX, *a*, do § 2º do art. 155 da CF cuidou apenas, até depois da EC 33/01, de *importação*, pois o texto constitucional determinava, antes dela, que “a entrada de mercadoria importada” e passou a determinar “a entrada de bem ou mercadoria *importados*”.

Ora, a importação implica, necessariamente, a transmissão de titularidade. Mesmo nas operações *drawback*, a mercadoria importada a ser reexportada, após modificação ou não, é sujeita a transferência de titularidade de empresa exportadora para a empresa importadora do Brasil, que, por seu lado, promove a transferência, beneficiada ou não, para o futuro exportador, seja ele quem for, mesmo que seja, inclusive, o próprio fornecedor anterior.

A característica fundamental da incidência do ICMS na importação é que se transfere a titularidade de quem exporta para quem importa, nisto estando o ato gerador do tributo. A *aquisição* é seu elemento essencial.<sup>14</sup>

---

14. O eminente jurista Mateo Goldstein assim define a importação, necessariamente ligada ao comércio: “En qué consiste el comercio de importación? Las definiciones son múltiples, pero ellas surgen de la observación pura y simple del proceso. ‘El comercio de importación, leemos en una Enciclopedia, es la forma de comercio de las naciones, por virtud de la cual son *adquiridos* los productos extraños en el país que carece de ellos, o los tiene a precios más elevados’. Según la definición, pueden ser dos causas que originan el comercio de importación, siendo también distintas las formas en que se lo considera por los economistas y por los gobiernos que regulan *las transacciones mercantiles*” (*Enciclopédia Jurídica Omeba*, t. XV. Buenos Aires: Driskill, p. 15, grifos meus).

Se a mera entrada do bem no país gerasse o ICMS, à evidência, nenhum turista poderia aqui ingressar, dirigindo seu próprio carro sem pagar o imposto sobre o veículo. Nem qualquer avião estrangeiro das companhias aéreas de outros países poderia adentrar os limites territoriais sem que o ato de entrada representasse uma importação. É de se lembrar que todas as companhias aéreas estrangeiras *mantêm empresas sediadas no Brasil* para aqui poderem operar, mas nem por isso o ingresso de seus aviões no país, cuja titularidade permanece com os proprietários das aeronaves no exterior, gera ICMS, sempre que tais veículos aéreos sobrevoem o território nacional.

É que, sem transferência de titularidade, não há importação, e somente a importação de bem, mercadoria ou “serviços” é tributada pelo ICMS.

Uma segunda consideração faz-se também necessária.

A Constituição Federal distribuiu competências, mas cabe às entidades federativas que as recebem – no caso do ICMS, os Estados e o Distrito Federal – exercê-las.

Para esse exercício, ainda é necessário adequar-se à lei geradora, que estabelece as normas gerais, explicitando a lei suprema, que é a lei complementar.<sup>15</sup>

15. “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I – será opcional para o contribuinte; II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV – a arrecadação, a

A simples inclusão de uma competência impositiva para criar tributos na Constituição não é suficiente para que o tributo possa ser cobrado. Caso contrário, qualquer imposto colocado na competência residual da União (art. 154, I, da CF) poderia ser cobrado, sem necessidade de lei complementar.

Acresce-se que essa nova incidência de imposto submete-se, necessariamente, ao princípio da lei complementar – um dos três princípios da seção I do Capítulo I do Título 6º –, ou seja, ao art. 146, III, a, assim redigido:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

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

a) *definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*<sup>16</sup> (grifos meus)

---

fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.”

Comentei-o: “Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo. É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I, p. 79–80).

16. Comentei-o: “Nos debates com constituintes e nos contatos não só com os membros da Comissão, mas também com o denominado grupo ‘Centrão’, que pediu a Hamilton Dias de Souza e a mim a preparação de um anteprojeto articulado, concordaram conosco e colocaram, por decorrência, no Texto o princípio de que nenhum tributo, qualquer que fosse a sua espécie, poderia ingressar no cenário jurídico sem que houvesse, antes, sua definição em lei complementar. A letra ‘a’, portanto, diz que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, dever-se-ia falar em ‘tributo’ e não ‘tributos’, posto que o tributo é gênero do qual pendem as cinco espécies tributárias hospedadas pelo sistema.



Todos os impostos discriminados nesta Constituição devem ter seu *fato gerador, sua base de cálculo e seus contribuintes definidos em lei complementar*.

Ora, se a EC nº 33/01 alargou os *atos geradores, a base de cálculo e os contribuintes do ICMS*, apenas a lei complementar pode explicitar a real extensão do alargamento para que a lei ordinária consiga, aí sim, instituir a incidência e autorizar o Estado a exigir o tributo alargado.

Entender de forma diversa é, de rigor, apagar a exigência do art. 146, III, *a*, e transformar a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional em textos para reflexão acadêmica, sem qualquer utilidade prática que não aquela de permitir que títulos universitários sejam obtidos por defensores utópicos de teorias técnicas inaplicáveis.

Qualquer nova hipótese constitucional de incidência deve ser *prevista ou enquadrável* em lei complementar, podendo nova lei complementar ser dispensada somente se a lei complementar já existente permitir que seja a hipótese nova nela recepcionada, por adaptável aos princípios já previamente adotados.

No caso de *leasing*, por exemplo, a Lei Complementar nº 87/96 declara, no art. 3º, VIII, assim redigido: “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”, tornando inquestionável a sua não-inclusão na área de incidência do ICMS, por não haver, no *leasing*, *operacional* ou *financeiro*, *transferência de titularidade*.<sup>17</sup>

---

Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar. O advérbio ‘especialmente’ não exclui, antes inclui, por sua natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies” (*Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. I, p. 96-7).

17. Bernardo Ribeiro de Moraes vai além do disposto pelo legislador complementar, ao não aceitar sequer a incidência de ICMS na compra do bem por valor residual. Ensina: “Conforme se nota, o ‘arrendamento mercantil’ não pode sofrer incidência do ICMS, visto que: a) o ‘arrendamento mercantil’ não é um contrato que corresponda à venda de mercadorias. Não é atividade de venda ou de circulação econômica de bens materiais (é

A meu ver, mesmo que a Lei Complementar nº 87 silencie-se sobre a exclusão do arrendamento mercantil do âmbito da materialidade do imposto estadual, ele estaria excluído por força da inexistência de elemento essencial na incidência do ICMS, que é a *transferência de titularidade*.

Ora, se se admitisse que o arrendamento mercantil de bem, sem transferência, de titularidade fosse fato gerador, pela mera entrada do bem no País, à evidência, *esta nova hipótese teria de ser explicitada por lei complementar ou ser recepcionada pela legislação já existente*.

Como sobre “arrendamento mercantil” a lei complementar já cuidara, estabelecendo expressamente sobre ele não incidir o ICMS

---

evidente que se a venda do bem arrendado for efetuada para a empresa que faz arrendamento mercantil, a incidência do imposto estadual se dará);

b) se a arrendatária exercita a sua ‘opção de compra’, alguns autores pretendem que essa operação seja alcançada pelo ICMS, ficando difícil a escolha da base de cálculo do imposto, que deve ser o ‘valor da operação’ e não o valor residual do bem arrendado. Todavia, sem sentido essa exigência fiscal, pois se trata de um contrato misto de operação financeira, conforme já demonstrado, submetida esta à competência tributária da União;

c) por ocasião da opção de compra, o bem arrendado já não é mercadoria, visto que o mesmo já foi retirado da fase da circulação econômica desde a assinatura do contrato de arrendamento. A mercadoria adquirida pelo arrendador passou a ser um bem de uso, quase inutilizado pelo passar dos tempos. O bem arrendado há muito deixou de ser ‘mercadoria’, portanto, de estar sujeito ao ICMS.

A Lei Complementar nº 87, de 1996, agitando o problema da incidência do ICMS sobre o arrendamento mercantil, veio dispor: ‘Art. 3º O imposto não incide sobre: VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário’. Com tal expressão pretende-se colocar no campo de incidência do ICMS a operação de venda do bem arrendado por ocasião do arrendatário fazer sua ‘opção de compra’. Ocorre que lei complementar não pode colocar no campo de incidência do imposto estadual uma operação de financiamento decorrente de contrato misto, de competência tributária da União, dada a evidente inconstitucionalidade. Por outro lado, a aludida lei complementar também não pode admitir a incidência do ICMS sobre operações que não envolvam circulação de mercadorias, bem corpóreo na etapa da circulação econômica. O bem arrendado, por ocasião da opção de compra pelo arrendatário, já não é mercadoria. Não está à venda. Trata-se de um bem corpóreo que está sendo utilizado por mais de dois anos e que não está à venda no momento da ‘opção’.

A Lei Complementar citada, como ocorre com as recentes leis, somente veio contribuir para se alastrar o campo duvidoso das áreas de competência tributária, mesmo de forma inconstitucional” (*O ICMS, a LC 87/96 e questões jurídicas atuais*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 79-80).

por falta de transferência de titularidade, à evidência, trata-se de bem importado ou não, todos os *leasings* que não envolvem a aquisição não estão sujeitos ao ICMS, pois onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir.<sup>18</sup>

Em outras palavras, se se pretender adotar a inteligência de que houve um alargamento do fato gerador do ICMS com a redação da EC nº 33/01, nitidamente, a nova hipótese ou *estaria* já enquadrada na exclusão da incidência contemplada na Lei Complementar nº 87/96, ou, para ser instituída, *dependeria* de nova lei complementar, não produzida. Ou seja, o imposto não poderia ser exigido, mesmo se admitindo que elemento essencial para a incidência do ICMS, que é a transferência de titularidade, não fosse essencial – o que se aceita apenas por argumentação pelo absurdo –, em face desse vício formal de ausência de lei complementar. É de se concluir, portanto, que ou a lei complementar já cuidou do *leasing* na importação de bens ou mercadorias, ou dele ainda não cuidou, após a EC nº 33/01, e somente uma nova lei complementar dele poderia cuidar para fazê-lo incidido, se válida fosse a tese de que a não-transferência de titularidade não seria necessária na hipótese.

Colocadas estas premissas, passo a responder à questão formulada, não sem antes tecer considerações sobre a questão propriamente dita, sob a ótica de novos questionamentos que me permito aduzir, a saber:

1) O arrendamento mercantil das aeronaves assemelha-se àquele dos demais produtos, bens ou mercadorias?

2) O “arrendamento financeiro” é distinto do “arrendamento operacional” com o direito de aquisição do bem por valor residual?

---

18. Renzo Tosi lembra que: “1147 ‘*Ubi ex voluit dixit, ubi noluit tacuit*’ – Quando a lei quis falar, falou; quando não quis, calou. Esse é um ‘brocardo’ medieval anônimo que ainda pertence ao patrimônio comum do direito: pretende impedir que se faça a lei dizer o que não quis, e que dela seja feita uma interpretação – extensiva e não rigorosamente restritiva. Há semelhança em *Ubi lex non distinguit nec nostrum est distinguere*, quando a lei não faz distinções, não nos cabe fazê-las” (*Dicionário de sentenças latinas e gregas*, Martins Fontes, 1996, p. 525). De rigor, tal explicação do princípio está na linha de Francesco Ferrara, que entende que nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que na lei não está por preferência ou dela retirar o que nela está por não lhe agradar o princípio (Francesco Ferrara, *Interpretação e aplicação das leis*. 2. ed. Coimbra, 1963, p. 129).

3) A locação do bem e o arrendamento financeiro têm semelhanças?

4) A locação está sujeita ao ICMS ou ISS?

5) Como, no mercado internacional, operam as empresas de navegação aérea?

6) Pode a lei tributária gerar descompetitividade, à luz do art. 146-A do CTN?

7) Os contratos de *leasing* da consulente para locação de aeronaves cuidaram da transferência de titularidade?

8) Como interpretar a decisão do STF que cuidou de um único caso de *leasing* financeiro não equivalente aos contratos da consulente?

9) Como interpretar recente decisão do STJ sobre a matéria?

10) Como interpretar o despacho do Ministro Pertence para determinar a subida do recurso extraordinário indeferido sobre questão rigorosamente igual à da presente consulta?

A primeira questão é de matéria fática. O arrendamento mercantil não tem nenhuma das características próprias dos diversos arrendamentos, que, como já escrevi no passado, têm uma natureza mercantil, financeira e tributária.<sup>19</sup>

---

19. "De rigor, o arrendamento mercantil é nitidamente instrumento de natureza tributária, visto que a possibilidade de transformar despesas não dedutíveis – e eventualmente geradoras de lucro inflacionário – em despesas dedutíveis é que permite sua ampla utilização por países mais evoluídos, sob a genérica denominação de *leasing*. A própria expressão adotada 'arrendamento mercantil' não indica, em toda a plenitude, a terminologia clássica, reproduzida na literatura nacional, independentemente do idioma, qual seja, *leasing*."

O arrendamento no direito brasileiro tem tratamento que difere do denominado arrendamento mercantil, na medida em que o desenho legal do arrendamento não implica eventual aquisição futura do bem, de forma opcional, nem traz em seu bojo solução inicialmente tributária, mais do que comercial.

O arrendamento é instituto de direito privado manifestamente vinculado à operação não tributária, seja na forma clássica, seja quando ingressa no campo do direito mercantil. O arrendamento de estabelecimento comercial é típica forma de arrendamento mercantil *lato sensu*.

A crescente presença do Estado na economia e na vida dos cidadãos, gerando um alargamento da máquina administrativa, um aumento das despesas públicas e uma elevação da carga tributária tem, todavia, exigido, em contrapartida, da parte dos contribuintes a procura de soluções capazes de aliviar, legitimamente o nível do ônus fiscal.

A Lei nº 6099/74, ao regular o *leasing* no Brasil com a denominação de “arrendamento mercantil”, objetivou permitir alternativas pactuais, propiciando um novo tipo de contrato comercial (característica mercantil), com tratamento e efeito semelhantes aos do sistema financeiro (característica financeira) e implicações fiscais para fins de imposto sobre a renda com dedutibilidade dos pagamentos realizados (característica tributária).

Naquele longo estudo que elaborei nos inícios de sua implementação, acentuei a agilidade que propiciava a nova forma contratual regulada no direito brasileiro, em que se abriam diferentes opções para a utilização de bens pelas empresas, ou seja, a opção de ativar o bem adquirido ou arrendá-lo, podendo, ao final, adquiri-lo. A opção, neste tipo de contrato com triplice natureza, seria, todavia, sempre da sociedade mercantil.

No *leasing* para as empresas de navegação aérea, de rigor, na modalidade do contrato que examino, neste parecer, *não existe* a opção de compra do bem arrendado.<sup>20</sup>

Há excesso de liquidez de ativos financeiros e de capitais no mundo (cerca de 100 trilhões de dólares) contra o PIB mundial (cerca de 35 trilhões de dólares). Por outro lado, há escassez de recursos em todas as empresas de navegação aérea, que se encontram em permanente crise. As empresas estatais geram prejuízo e as privadas aparecem e desaparecem, mesmo aquelas que ostentavam renome mundial (TWA, Panam etc.). Entre nós, a Varig vive hoje um drama

---

Assim é que os especialistas e os congressos de direito tributário, de mais em mais, são dirigidos para fórmulas capazes de, no planejamento tributário, nacional ou internacional, obter elisão fiscal, sem correr o risco da evasão. O *leasing* surgiu, nitidamente, como fórmula fiscal, em primeiro plano, e comercial, por decorrência” (Direito administrativo e empresarial. CEJUP, 1989. p. 55-6).

20. As cláusulas 19.01 e 22.01 dos contratos em exame rezam: “Este arrendamento constituirá um contrato de arrendamento, e nada aqui contido será interpretado como servindo para transferir à arrendatária qualquer direito, titularidade ou participação em qualquer tipo de equipamento, exceto como uma arrendadora apenas”.

É intenção das partes que este arrendamento seja um arrendamento verdadeiro e que a arrendadora principal seja sempre considerada a proprietária dos itens de equipamentos para os objetivos de todos os impostos de franquia e de renda federais, estaduais e locais, medidos pela renda líquida, e que este arrendamento não transfira direito, titularidade ou interesse nos itens à arrendatária, exceto como arrendatária”.

de sobrevivência. Nos últimos anos, duas das mais tradicionais empresas brasileiras encerraram suas atividades, em situação de quebra (Transbrasil e Vasp).

O *leasing* denominado financeiro, *sem opção de compra*, é a opção mundial da esmagadora maioria das companhias aéreas.

Em verdade, não se trata, propriamente, do arrendamento mercantil idealizado pela Lei nº 6.099/74, mas de uma autêntica locação, em que o contrato amarra, de todas as formas possíveis dentro do direito, a propriedade dos titulares da aeronave e a adimplência e a não-aquisição do bem pelo locatário ou arrendatário em nenhuma hipótese.

É que, não podendo as companhias aéreas adquirir as aeronaves, na maior parte das vezes, são obrigadas a se servir desta *real* locação e *formal* “arrendamento mercantil” para manter suas linhas ou expandi-las.

Por outro lado, o excesso de liquidez mundial leva competentes investidores a adquirir tais aeronaves para arrendá-las, com o que asseguram uma aplicação de capital certo e sem os riscos inerentes à volatilidade dos mercados. Não poucas vezes, são as próprias fábricas que o fazem, sendo este um mercado próspero para os investimentos e também útil para as empresas aéreas, que não precisam perder liquidez e podem expandir-se. De notar que não são as empresas de navegação aérea “investidoras”, mas “prestadoras de relevante serviço, que é a navegação aérea”.

Não há, pois, como assemelhar os contratos de arrendamento mercantil *por opção* àqueles contratos de *verdadeira locação*, que são os arrendantes de aeronaves, por absoluta necessidade de mercado.<sup>21</sup>

---

21. Nalu Fernandes, em 01.6.2006, de Nova Iorque escreveu para *O Estado de S. Paulo* que as empresas de *leasing* foram proibidas pela Justiça americana de arrear seus aviões “locados” à Varig até 13 de junho, em face do leilão das ações da companhia, na prova inequívoca de que são, sempre foram e serão proprietárias das aeronaves alugadas. Na preservação de sua propriedade, em face de eventual canibalismo (retirada de peças de uma aeronave para outra): “A Varig garantiu ontem a manutenção de suas atividades até seu leilão judicial, marcado para segunda-feira, ao obter nova vitória na Corte de Falências do Distrito Sul de Nova York. O juiz Robert Drain decidiu pela manutenção

O segundo aspecto é a diferença entre o denominado arrendamento “operacional” e aquele chamado de “financeiro”.

No arrendamento operacional, característica maior é de, ao fim do contrato, o bem poder ser adquirido pelo valor residual.

Nesta hipótese – permitida pela lei e que, à evidência, não deveria jamais gerar qualquer espécie de dúvida doutrinária ou jurisprudencial –, o contrato de arrendamento resolve-se, ao final, no contrato de compra e venda, só então podendo haver a incidência dos tributos circulatorios (IPI e ICMS, se devidos). Trata-se, pois, de um contrato misto de arrendamento e resolução possível em compra e venda, à opção do arrendatário. Este tipo de contrato é que denominei, no meu estudo, tão logo surgiu a lei, de contrato de direito mercantil, financeiro e tributário.<sup>22</sup>

No arrendamento financeiro, não. A opção de compra não existe. O proprietário do bem continuará sendo proprietário antes,

---

da liminar que *protege a empresa do arresto de aeronaves pelas arrendadoras americanas* até 13 de junho, quando deve haver uma nova audiência na corte local.

Caso houvesse alguma retomada de aviões antes do leilão, a operação da empresa poderia ser ameaçada. A audiência durou quase duas horas, e a Varig foi acusada pelos advogados das empresas de *leasing de promover canibalização de peças dos aviões*. O encontro contou com a participação de Luis de Lúcio, da empresa de reestruturação Alvarez&Marsal. O juiz Drain, como na audiência anterior, disse estar levando em conta as demandas dos credores internacionais. *Os credores afirmam que não estão tendo seus direitos respeitados, por não receberem pagamentos nem seus equipamentos de volta*. Porém, disse o juiz, a continuação da liminar permitirá à Varig realizar o leilão marcado para a próxima segunda-feira” (p. B-16, grifos meus).

22. No RE 106.047-6/SP do STF, de 19.11.1985, em decisão na qual a incidência de ICM foi afastada, o Ministro Rafael Maier assim se manifestou sobre a natureza do contrato: “Certamente, o arrendamento mercantil (*leasing*) cujo tratamento tributário é regulado na Lei 6099/74, e para esse efeito vem definido, tem aspectos complexos e um sentido econômico peculiar. Conceituado no parágrafo único do art. 1º do diploma legal como ‘a operação realizada entre pessoas jurídicas que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos a terceiros pela arrendadora, para fins de uso próprio da arrendatária’, ela envolve, de um lado, uma operação de financiamento da aquisição da mercadoria pela arrendadora e, de outro, a opção de compra pelo arrendatário, ao término do arrendamento, se não o renovar ou apenas devolução do bem, mas o fundamental, a constituir como que o núcleo e razão da atividade, está no arrendamento. Esse arrendamento de bens, mediante contratos pertinentes, em que a sua configuração é essencial, quanto ao prazo, quanto ao uso da coisa locada e quanto à retribuição, obviamente eventual é a verificação da cláusula optativa, que constitui a substância da prestação do serviço a que se propõe a empresa, e pela qual a sua atividade se torna específica e significativa do ponto de vista fiscal”.

durante e depois de encerrado o contrato de arrendamento. Assemelha-se muito mais à locação do que ao *leasing* propriamente dito.

Nos contratos de *leasing* para a navegação aérea, os proprietários não se desfazem de aeronaves, não só em face da longevidade do bem, como por ser aplicação de recursos de seguro retorno. Há ainda voando, na África, os velhos DC-3 utilizados durante a 2ª Guerra Mundial, o que demonstra o tempo de vida útil de uma aeronave.

Ao contrário dos navios, que raramente ultrapassam vinte anos de utilização, as aeronaves, mantidas sempre com enorme cuidado e rígidas regras de revisão – pelo risco que a falta de conservação pode trazer para a vida de seus passageiros e bens transportados –, praticamente têm uma vida ilimitada em face das novas tecnologias, só deixando de ser utilizadas por obsolescência. Como dizia um amigo: “No ar, não existem oficinas”. Qualquer erro de revisão pode representar a perda total da aeronave e das vidas que transporta.

Em nenhum momento há transferência de titularidade durante o contrato de “*leasing* financeiro” entre as empresas detentoras do bem e aquelas de navegação aérea. Estas possuem o direito de uso e aquelas, a propriedade de bem, que lhes retornará tão logo encerrado o contrato de locação.

Em outras palavras, o elemento essencial para a conformação do fato gerador do ICMS inexistente, ou seja, a transferência de titularidade do bem.<sup>23</sup>

Por isso, um terceiro breve aspecto deve ser examinado. Em decorrência do que escrevi, o contrato padrão que se celebra no mundo inteiro para esse segmento é mais um contrato de locação do que um contrato de *leasing*, lembrando-se que o ICMS não incide na locação, por ter sido a hipótese vetada na Lei Complementar

---

23. É interessante notar que a transferência de titularidade foi admitida como tema relevante para o acórdão que comentarei ao final da Ministra Ellen Gracie, ao dizer, no relatório, que: “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*” (RE 206.069-1-SP, 01.9.2005, Tribunal Pleno, grifos meus).



nº 116 do ISS. Tanto que já foi considerada, pelo STF, como fora do campo de incidência deste tributo.<sup>24</sup>

Sendo a empresa de navegação aérea apenas a “locatária” ou “arrendatária”, e não “proprietária” da aeronave, e não havendo no contrato qualquer cláusula de aquisição, ao final, pelo valor residual, visto que o valor das aeronaves não se deteriora com a rapidez de outros bens, nitidamente, não há que se falar em incidência do ICMS relativamente a um bem cuja titularidade antes, durante e depois do contrato de “arrendamento” permanece com os mesmos proprietários.

Neste particular, em face de tudo o que já escrevi até aqui, não há como entender que o “contrato de locação” ou “arrendamento” possa gerar a incidência de ICMS ou ISS, que abordei como quarto aspecto.

Em relação ao ICMS, porque o bem não é importado. Permanece na titulação e propriedade dos arrendadores, conservando seu registro no seu ativo fixo e no exterior. Sem transferência de titularidade, não há incidência do ICMS, conforme o STF já decidiu quanto à definição do fato gerador do ICM, ao entender que a mera circulação física não é geradora do tributo.<sup>25</sup>

---

24. O STF decidiu no RE 116.121-3-SP (Tribunal Pleno, rel. Min. Octavio Gallotti, red. p/ o Acórdão Min. Marco Aurélio, recorrente Ideal Transportes e Guindastes Ltda.): “TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que impo- nha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do CTN”.

25. Escrevi sobre questão específica de circulação física em 25.3.1988, lastreado em decisão do STF: “No aspecto material, a polêmica – na melhor linha decisória do STF – já está pacificada. Inúmeros são os arestos que impugnam o direito, que se auto- outorgava o Estado de Alagoas, de criar fato gerador de ICM novo, não constante da EC nº 1/69, art. 23, ou do DL 406/68 em seu art. 1º. Bem houve o STF em atalhar a imposição alagoana, destituída de fundamentos jurídicos, conforme se lê no seguinte acórdão: ‘Representação nº 1.394-4/AL, representante: Procurador-Geral da Repúbli- ca, representado: Governador e Assembléia Legislativa do Estado de Alagoas. EMEN- TA: Representação. Inconstitucionalidade da Lei nº 4418, de 27.12.82, do Estado de

Não se pode falar em importação de um bem sem transferência de titularidade, principalmente em se tratando de equipamento utilizado na navegação aérea, em que os aviões entram e saem do País (navegação internacional) e, uma vez objeto de *leasing*, permanecem na propriedade de seus detentores, no exterior. A mera entrada de mercadoria ou bem *não importado* (como ocorre no caso de turistas estrangeiros, quando entram com seus carros no País) não é fato gerador do ICMS, à falta de transferência de titularidade. Só a circulação econômica termina por gerar o ICMS, conforme a Súmula 573, que Roberto Rosas assim comentou:

Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. A empresa empresta maquinaria para ser utilizada numa atividade. O Estado pretendeu cobrar o ICM com base na circulação da mercadoria, isto é, a saída do bem do depósito do comodante para a posse do comodatário. A saída da mercadoria é diversa da circulação para efeitos tributários.<sup>26</sup>

---

Alagoas, que define fato gerador de ICM, de modo a determinar a sua incidência em razão de simples deslocamento de insumos destinados à composição do produto, na mesma empresa. Precedentes do STF. Representação nº 1.181, do Pará; Representação nº 1.355, da Paraíba; Representação nº 1.292, de Mato Grosso do Sul. Inconstitucionalidade do § 2º do art. 264 da Lei nº 4.418/82, e do art. 375 e seu parágrafo único do Decreto nº 6.148/84, por violação do art. 23, II, da Lei Magna. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, à unanimidade de votos e na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, julgar procedente, em parte, a Representação e declarar a inconstitucionalidade do § 2º do art. 264 da Lei nº 4.418/82 e art. 375 e seu § único do Decreto 6.148/84, do Estado de Alagoas”.

Não há por que me deter no elogio à suprema postura pretoriana, já tendo na mesma linha ofertado parecer ao preclaro advogado Antonio Bianchini Neto, considerando inconstitucional qualquer exigência de ICM pelo governo de Pernambuco, na movimentação de mercadorias dentro de estabelecimento entre departamentos distintos da empresa. Não tecerei, pois, quaisquer considerações adicionais ao que já escrevi e ao que já decidi, com notável rigor científico, o STF\* (*Advocacia empresarial*: pareceres. São Paulo: Depto. Editorial da OAB, 1988. p. 92-3).

26. *Direito sumular*: comentários às Súmulas do STF e do STJ. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 270.

Por outro lado, o ISS também não incide, por ser o “arrendamento financeiro”, de rigor, mera locação. O próprio Presidente da República vetou o dispositivo aprovado pelo Congresso na Lei Complementar nº 116 em virtude da decisão proferida pelo Plenário do STF no RE 116.121-SP, sendo as razões de veto as seguintes:

O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11.10. 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a “terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável”. Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.<sup>27</sup>

Aires Fernandino Barreto e eu mesmo, antes da alteração da jurisprudência do STF para afastar a incidência do ISS, já hospedávamos a tese de que na locação de bem não há qualquer prestação de serviços, mas apenas uma cessão de coisa corpórea já existente.

---

27. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 116. Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros apenas lamentam que o veto não tenha sido para todo o item 3: “Em que pese a louvável atitude do Presidente da República, melhor teria feito se tivesse vetado todo o item 3 da lista, pois, embora a decisão do STF tenha se limitado, por motivos estritamente processuais, à declaração da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, os seus fundamentos, em parte reproduzidos nas razões de veto acima transcritas, indicam claramente que todos os ‘serviços’ constantes do item 3 da lista são inconstitucionais, já que não se tratam de serviços.

O STF, ao declarar a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, assim o fez porque a locação, que implica, em última análise, uma obrigação de dar, não pode ser considerada uma espécie de serviço, que é obrigação de fazer.

Portanto, a inconstitucionalidade do item é claramente perceptível por meio da mera leitura do item 3, pois, se a locação de bens não é espécie do gênero serviço, é evidente que os ‘congêneres’ da locação de bens não podem ser, igualmente, considerados serviços. Vejamos, brevemente, cada sub-item” (p. 117).

Não há, portanto, na locação das aeronaves, sob a forma de *leasing* financeiro, incidência do ICMS, à falta de transferência de titularidade, nem de ISS, à falta de prestação de serviço.

Um quinto e também breve aspecto. A grande maioria dos contratos internacionais de *leasing* financeiro tem a mesma forma e a mesma modalidade pactual. Há um modelo único. Pelo que me foi possível levantar, os Estados Unidos, a maior potência em produção de aeronaves e de albergagem de companhias aéreas, adotam, rigorosamente, o mesmo modelo e não exigem qualquer tributo circulatório sobre a locação de aeronaves.

Já escrevi que a navegação aérea não é modalidade clássica de transporte, mas questão de segurança nacional, a ponto de, na competência de atribuições, falar o constituinte, no art. 21, em transporte fluvial, marítimo, rodoviário ou ferroviário, mas não falar em transporte aéreo, apenas em “navegação aérea”, reconhecendo as características próprias deste último, em que permanentemente em jogo está a segurança nacional.<sup>28</sup>

Tive conhecimento, também, que os países mais desenvolvidos nesse setor não tributam tais arrendamentos, com o que, se houvesse

---

28. Escrevi: “O legislador supremo de 1988, no art. 21, XII, cuidou, pois, do transporte ferroviário, aeroviário, rodoviário, não se referindo a ‘transporte aéreo’, mas tão-somente a ‘navegação aérea’. Repito o inciso XII, c, para deixar clara a opção lingüística do constituinte: ‘Compete à União: [...] XII. explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão: c) a navegação aérea, aeroespacial e a infra-estrutura aeroportuária’. Ora, se o constituinte quisesse não só absorver a competência anterior a favor dos Estados, mas estendê-la para a navegação aérea, à evidência, teria também se utilizado da dicção constitucional, falando em transportes aéreos e não em navegação aérea. Muito embora a interpretação gramatical isolada seja insuficiente, dentro, todavia, de uma exegese sistemática, em que todos os elementos convergem para a impossibilidade de interferência dos Estados na navegação aérea, tal técnica hermenêutica é de particular relevância, na medida em que não se utiliza o Constituinte da expressão ‘transporte aéreo’, mas ‘navegação aérea’, ao contrário dos outros serviços em que o vocábulo ‘transporte’ é utilizado. E quando se utiliza tal expressão, é fora das disposições sobre ‘competências’, mas na ordem econômica, em outro contexto. É que a navegação aérea implica também questão de segurança nacional, que transcende o regime de salvaguardas que os Estados poderiam ter sobre esta matéria. Por tal razão, o serviço público prestado, se de relevância quanto à prestação, é também relevante sob o aspecto da segurança nacional, talvez o de maior importância no que concerne a tal atividade” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, n. 7, 1996, p. 85-6).

a tributação no País, estaríamos retirando competitividade das empresas nacionais perante as estrangeiras, o que a norma tributária não pode fazer, por força do art. 146-A da CF, assim redigido:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Embora ainda esteja o dispositivo dependendo de lei complementar, é de se lembrar que a própria EC nº 33/01, que acrescentou, na área de incidência do ICMS, a *importação de bem*, não foi regulamentada por lei complementar, *como impõe o art. 146, III, a, da Lei Suprema*.

Em outras palavras, pretender, sem transferência de titularidade e sem regulamentação por lei complementar da EC n. 33/01, fazer incidir ICMS sobre autêntica *locação* de aeronaves, que os contratos examinados configuram, é, além de ferir a ordem jurídica, retirar a pouca competitividade que as empresas de navegação aérea do país têm perante seus concorrentes internacionais.

Um sexto aspecto é o que diz respeito ao próprio contrato. Em todos os momentos em que se define responsabilidades, faz menção o contrato-padrão, assinado pela consulente ou por todas as empresas de navegação aérea no mundo que adotam tal modelo, que a propriedade pertence aos investidores.

Leiam-se as seguintes cláusulas:

*O título de propriedade da Aeronave deverá permanecer investido na Arrendadora sujeito aos Documentos de Garantia e quaisquer atribuições, encargos ou outras disposições que a Arrendadora possa fazer de acordo com este Contrato. Salvo na forma mencionada anteriormente, a Arrendadora não fornece condição, garantia ou declaração com relação ao título de propriedade para ou sua participação na Aeronave e todas tais condições, garantias ou declarações, expressas ou implícitas, regulamentares ou outras, estão pelo presente expressamente excluídas. [...]*

Da data de entrega até a expiração ou término antecipado da vigência e a restituição da Aeronave para a Arrendadora, a Arrendatária deve, às suas próprias custas, efetuar e manter ou fazer com que seja efetuado e mantido em pleno vigor e efeito, seguros com relação à Aeronave que estejam em conformidade com as determinações desta Cláusula 14 [...]. Na Data de Encerramento (exceto após uma Perda Total) a Arrendatária deverá, às suas custas, devolver a Aeronave e os Documentos da Aeronave à Arrendadora a uma instalação licenciada para manutenção JAA/EASA/FAA a ser determinada pela Arrendadora antes da devolução (o "Local de Devolução"). [...]

Mediante a devolução da Aeronave e dos Documentos da Aeronave: (a) a Aeronave estará em condição e todas as modificações e manutenção devem ter sido executadas, e os Documentos da Aeronave terão sido compilados e mantidos de maneira a demonstrar que a Arrendatária cumpriu, em todos os aspectos, suas obrigações contidas neste Contrato; (b) A Aeronave deve estar livre e desembaraçada de todos os Ônus (exceto pelos ônus da Arrendadora); (c) a Aeronave deverá ter, à escolha da Arrendadora, um certificado válido não qualificado de aeronavegabilidade emitido pela Autoridade de Aviação não antes dos trinta dias antecedentes à devolução da Aeronave ou um Certificado de Aeronavegabilidade para Exportação emitido pela Autoridade de Aviação e deverá ter outros certificados, permissões e licenças atualizadas que permitam que a Aeronave seja usada para transporte público de passageiros de acordo com os regulamentos da Autoridade de Aviação; (d) a Aeronave deverá cumprir totalmente as condições de devolução previstas no Anexo 4; (e) A Aeronave e os Documentos da Aeronave estarão em condições que a qualifiquem, sem necessidade de qualquer reparo, modificação ou manutenção para (i) emissão imediata de um Certificado de Aeronavegabilidade atual e válido e registro com a Autoridade de Aviação e (ii) operação imediata em estados membros da JAA em total observância da JAR-OPS1.<sup>29</sup> (grifos meus)

---

29. O referido Contrato de Arrendamento de Aeronave, datado de 20.2.2006, por e entre a BBAM Aircraft Holdings 111 LLC, na qualidade de Arrendadora, e a consultante, na qualidade de Arrendatária, Arrendamento de um Boeing 737-700, Número de Série da Fabricante: 28011, Tipo e Modelo dos Motores: CFM56-7B22, Número de Série dos Motores: 890198 e 890195.

Não há, pois, como pretender que haja qualquer importação do referido bem. Perante o direito, ele continua em mãos de investidores estrangeiros e não do “suposto importador”, que não existe. Sem aquisição, não há importação, mesmo que, incorretamente, autoridades falem em importação, visto que a aeronave não pode ser considerada *importada*, se não foi *exportada*, e não *foi exportada* porque *seus titulares continuam considerando-a de sua propriedade e mantendo-a em seus ativos permanentes*.

Passo, agora, no sétimo aspecto, a examinar a decisão do RE 206.069-1-SP, a meu ver, inaplicável à espécie.

De início, afirma sua relatora, a eminente Ministra Ellen Gracie, que a circulação econômica constitui o fato gerador do ICMS: “Com efeito, conquanto remanesça a circulação econômica como hipótese de incidência genérica do imposto”.<sup>30</sup>

---

30. Lê-se no Informativo 399 do STF o seguinte: “Incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada independentemente da natureza do contrato internacional que motive a importação. Com base nesse entendimento, o Pleno, por maioria, deu provimento a recurso extraordinário interposto pelo Estado do São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça local que afastara o recolhimento de ICMS, quando do desembarço aduaneiro na importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, em operação de arrendamento mercantil (*leasing*). Afirmou-se que, não obstante constituir a circulação econômica hipótese de incidência genérica do imposto, a Constituição de 1988 estabeleceu a ‘entrada de mercadoria importada’ como elemento fático caracterizador da circulação jurídica da mercadoria ou do bem, sendo irrelevante o negócio jurídico realizado no exterior (CF, art. 155, § 2º, IX, a). *Ressaltou-se que o legislador constituinte assim o fez porque, de outra forma, não seria possível a tributação do negócio jurídico ensejador da importação por não estar ele ao alcance do fisco brasileiro. Salientou-se, ainda, que as dificuldades encontradas pelo arrendatário brasileiro para transferir a posse do bem novamente ao arrendador estrangeiro estariam a indicar que talvez o contrato de arrendamento mercantil realizado no exterior não comporte a precariedade da posse sobre o bem.* Além disso, a Lei 6.099/74, que rege a matéria, ao tratar do *leasing* internacional (art. 17), *teria objetivado proteger o mercado interno e evitar a elisão fiscal.* Por fim, asseverou-se que o disposto no inciso VIII do art. 3º da Lei Complementar 87/96, que prevê a incidência do ICMS apenas *na hipótese do exercício da opção de compra pelo arrendatário*, só se aplicaria nas operações internas, eis que a opção de compra constante do contrato internacional não está no âmbito da incidência do ICMS e o arrendador sediado no exterior não é dele contribuinte. Vencido o Min. Marco Aurélio que negava provimento ao recurso por considerar que, em razão de não incidir o tributo em questão no caso do contrato de locação, não se poderia admitir essa incidência – por se tratar de instituto em tudo a ele semelhante – no arrendamento mercantil sem que haja opção pela aquisição da mercadoria, não

Refere-se, todavia, ao art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF, cuja redação repito: “a) 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”, declarando que “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”.

Sua Excelência não se referiu, todavia, à necessidade de lei complementar (art. 146, III, *a*) para regulamentar a nova hipótese de incidência criada, nem a descompetitividade (também não regulamentada, art. 146-A) nas hipóteses fáticas em que o tratamento tributário para a empresa nacional geraria desvantagem concorrencial perante as empresas estrangeiras.

Continua, todavia, a eminente relatora a trabalhar com hipótese diferente daquela de que cuida neste parecer, ou seja, *leasing* operacional, em que a compra pelo valor residual é optativa. Declara:

*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 6099/74.*<sup>31</sup>

---

sendo cabível, ademais, fazer distinção, para efeito dessa incidência tributária, entre as operações internas e externas de *leasing*” (RE 206.069/SP, rel. Min. Ellen Gracie, 01.9.2005).

31. É de se lembrar o bem colocado acórdão relatado pelo saudoso Ministro Domingos Franciulli Netto, no RESP nº 542.379-SP (200310078332-7): “RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE AVIÃO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. PRECEDENTES. ‘A jurisprudência desta eg.



Ora, no caso da “locação de fato” das aeronaves, não só não há obstáculos, como não há hipóteses de permanecer o bem definitivamente no território nacional por força de sua aquisição pelo valor residual, ao final do contrato, como já, no curso deste parecer, demonstrei.

O acórdão, portanto, não se aplica à modalidade em questão, em que *não há e nunca haverá circulação econômica*, sem qualquer obstáculo natural ou artificial para a devolução de aeronaves.

A própria citação de Rodolfo de Camargo Mancuso pela eminente Ministra Ellen Gracie vem acentuar a diferença entre as hipóteses do julgamento em que se pronunciou e o da presente consulta, ao dizer: “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 cortar a evasão fiscal” (grifos meus).

Ora, o que ocorreria, se tributação houvesse, que não há, seria exatamente a *desproteção* do mercado interno, mais onerado para as empresas brasileiras do que para as demais empresas estrangeiras *não sujeitas a tal tributo e que podem operar no território nacional*.

Na seqüência do voto, volta a lembrar o que ocorreria ao final do contrato com a aquisição do bem – hipótese inexistente e impossível nos contratos da consulente –, ao dizer: “Do exame dos autos, concluo que, *se houvesse a importação decorrida de contrato de compra e venda, a tributação exsuriria indiscutível*, sem que sequer se pudesse evocar a incorporação ao ativo fixo para elidir a

---

Corte é iterativa, no sentido de que a importação de mercadorias mediante contrato de arrendamento mercantil (*leasing*) não caracteriza fato gerador do ICMS’ (AGA n. 343.438/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 30.06.2003). Na vigência do arrendamento, a titularidade do bem arrendado é do arrendante, admitida a sua transferência futura ao arrendatário. Não há, até o término do contrato, transmissão de domínio; razão pela qual se entende que não existiu circulação do bem para fins de cobrança do ICMS. Nesse diapasão, estabelece o artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/96 que o imposto não incide sobre operações mercantis, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”.

incidência tributária, já que a própria norma constitucional admite essa imposição”.<sup>32</sup> (grifos meus)

Na mesma linha, continua a cuidar do *leasing* operacional: “Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de *leasing* não autoriza a cobrança de ICMS) *levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária*” (grifos meus), ou quando diz:

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.*

Vale dizer, a hipótese que impressionou Sua Excelência e terminou influenciando seu voto, como se lê nos trechos citados, é completamente diferente daquela constante do contrato examinado no presente parecer.

Parece-me, todavia, que a grande diferença entre a hipótese que ensejou a decisão e a consulta está na citação que a eminente Ministra fez para alicerce de seu voto ao dizer: “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”, em que há clara menção a *compras*,

---

32. Lembro o voto do Ministro Garcia Vieira no RESP 39.397-3: “O *leasing* nada mais é do que o contrato de arrendamento mercantil, instituto assemelhado a uma locação, com opção de compra do bem pelo arrendatário. Como não ocorre a transferência da titularidade (circunstância jurídica) do bem antes de pagas as parcelas e escoado o prazo previsto no contrato, bem como a vontade do arrendatário de adquirir o objeto do *leasing*, não há que se falar na ocorrência do fato impositivo do ICMS (Ap. Cível nº 223.524/2, TJSP; Ap. Cível nº 211.335/2, TJSP; Rec. Esp. nº 39.397-3, rel. Min. Garcia Vieira”.

algo inexistente na hipótese de aluguel, como é o caso da consulente.<sup>33</sup>

Por fim, um outro aspecto a comentar: é de se lembrar que a Lei Complementar nº 87/96, ao excluir o *leasing*, não se referiu apenas ao mercado nacional, *mas à totalidade de operações sujeitas ao ICMS*.

Como a Constituição Federal não impõe tributos, mas define competências impositivas, à evidência, para que o art. 3º, VIII, da LC 87/96 – “Art. 3º O imposto não incide sobre: [...] VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário” – fosse alterado para incluir operações de mera locação de bens de proprietário estrangeiro, haveria necessidade de uma *nova lei complementar*, pois a definição do fato gerador, contribuinte, base de cálculo de qualquer imposto – e à evidência de qualquer nova incidência – depende por força do art. 146, III, *a*, desse veículo legislativo, que não foi produzido.

Enquanto não se elaborar a nova lei complementar, permanece, em sua integralidade, o art. 3º, VIII, da LC 87/96 como regulando a matéria para todas as operações sujeitas ao ICMS.<sup>34</sup>

---

33. Lembro as conclusões das VIII Jornadas que cuidaram do IVA, cuidando das hipóteses (circulação econômica com compra e venda entre empresas diferentes e circulação física entre estabelecimentos da mesma empresa). Nenhuma destas hipóteses aplica-se à hipótese da consulta: “*Con respecto a los efectos de la vinculación económica entre vendedor y comprador: 1) En la medida que el impuesto al valor agregado se estructura con una base amplia y cubra la totalidad de las etapas del proceso de producción y comercialización dejan de tener relevancia los problemas de vinculación económica; 2) Si el gravamen se aplicara únicamente en las etapas anteriores a la minorista, debería contemplarse el caso de la integración de empresas. En esas circunstancias las operaciones entre entes que corresponden al mismo grupo económico deberán ser computadas teniendo en cuenta las modalidades, precios y condiciones de operaciones con terceros* (Lima, outubro de 1977)” (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 307).

34. Caio Mário da Silva Pereira lembra que: “A posição correta do intérprete há de ser uma posição de termo-médio. Sem negar a supremacia da lei escrita como fonte jurídica, pois nisto está a idéia fundamental do ordenamento jurídico regularmente constituído, deverá tomar da escola científica a idéia de que a lei é um produto da sociedade organizada, e tem uma finalidade social de realizar o bem-comum. A pretexto de interpretar, não pode o aplicador pender para o campo arbitrário de julgar a própria lei, de recusar-lhe aplicação ou de criar um direito contrário a seu texto. Se interpretar a

Por fim, neste aspecto, é de se lembrar que, em nenhum momento a Constituição ou a lei complementar tributária cuidam das hipóteses de “locação” ou “arrendamento puro”, como sujeitas ao ICMS. Nem é possível que tais negócios jurídicos sejam assemelhados às hipóteses de imposição ao ISS, por ter o Presidente da República vetado o art. 3º da LC nº 116, que cuidava da locação.

Um outro aspecto merece consideração. No RESP 822.868-SP (2006/0044522-5), o Ministro José Delgado declarou que:

*Evidencia-se, portanto, que, após o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, não deve mais prevalecer a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça em sentido oposto.*

Há de se reconhecer que a relação jurídica discutida deve ser solucionada em face da interpretação e aplicação do art. 155, I, b, § 2º, IX, a, da Constituição Federal.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, com base na disposição constitucional supra-referida, entendeu, como demonstrado, que, concretizada a importação mediante a entrada de mercadoria ou bem destinado ao ativo, tem-se por ocorrido o fato gerador do ICMS, independentemente do tipo de negócio jurídico celebrado.

O entendimento da Corte Suprema, conforme destacado, prepondera sobre o disposto no art. 3º, VIII, da LC nº 87/96.

Ora, tudo o que expus sobre a decisão da Suprema Corte, no RE 206.069-1, vale para a decisão do STJ, relatada pelo eminente Ministro José Delgado, visto que nenhum fato novo foi por ele abordado, limitando-se à reprodução singela do voto da Ministra Ellen Gracie.

Felizmente, dá o STF sinais de um reexame abrangente da questão.

---

lei não é indagar o que alguém disse, mas o que está objetivamente nela consignado, e se na omissão do texto devem-se invocar as forças criadoras dos costumes sociais, da equidade, da jurisprudência, das necessidades sociais – a sua aplicação há de atender à sua finalidade social e às exigências do bem-comum” (*Instituições de direito civil*, v. I. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 145, grifos meus).

Em caso semelhante de navegação aérea, o Ministro Sepúlveda Pertence, no Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 533.171-5-SP, determinou a subida de recurso extraordinário de empresa aérea recorrente, sinalizando, pois, re-análise da matéria. A decisão é versada nos seguintes termos:

Agravo de Instrumento de decisão que inadmitiu RE contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (f. 38): “ARRENDAMENTO MERCANTIL. Caracterização. Valor residual irrisório. Irrelevância. Precedentes do STJ. ICMS. Não-incidência (art. 3º, VIII, LC 87/96). Importação de aeronave. Precedentes do STJ, do TJ e da 6ª CDP. Recurso Improvido”.

Alega o RE, em suma, violação do art. 155, § 2º, IX, *a*, da CF.

Decido.

Em julgamento recente (RE 206.069, 01.9.2005, Ellen Gracie, Inf-399), o Plenário deste Tribunal assentou que incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, seja qual for a natureza do contrato que deu origem a tal operação.

O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

Provejo o agravo, que converto em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do C. Pr. Civil).

Alega a agravante que o precedente trazido na decisão agravada é impertinente à espécie, e que, tendo realizado a importação de aeronave após a LC 87/96, deve prevalecer a exceção prevista em seu artigo 3º, VIII, acerca da não-incidência de ICMS nas operações de arrendamento mercantil quando não há opção de compra pelo arrendador.

*Para melhor exame da matéria, dou provimento ao agravo regimental para reconsiderar a decisão da f. 152 e, desde logo, provejo o agravo de instrumento para determinar a subida dos autos principais.*<sup>35</sup> (grifos meus)

Em face de todo o exposto, concluo que o entendimento formulado pela consulente está, rigorosamente, correto.

---

35. Decisão em mãos do parecerista.



# JURISPRUDÊNCIA





ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR

RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.  
IMUNIDADE. ART. 149, CF. EC Nº 33/2001. CSL.  
NÃO-ABRANGÊNCIA.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL  
MINUTA DE JULGAMENTO FL.S.  
\*\*\* SEXTA TURMA \*\*\*  
2002.61.03.005665-0 254867 AMS-SP  
PAUTA: 23/11/2005 JULGADO: 15/03/2006 NUM.  
PAUTA: 00007  
RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA  
PRESIDENTE DO ÓRGÃO JULGADOR: DES. FED.  
CONSUELO YOSHIDA  
PRESIDENTE DA SESSÃO: DES. FED. CONSUELO  
YOSHIDA  
PROCURADOR DA REPÚBLICA: Dr. SERGIO FER-  
NANDO DAS NEVES  
AUTUAÇÃO  
APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
APDO: EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AE-  
RONÁUTICA S/A  
ADVOGADO(S)  
ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AU-  
GUSTO G P SOUZA  
ADV: ILIDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES  
SUSTENTAÇÃO ORAL  
CERTIDÃO

Certifico que a Egrégia SEXTA TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:  
Proseguindo no julgamento, a Turma, por unanimidade, rejeitou a matéria preliminar e, por maioria, deu provimento à apelação e à remessa oficial, tida por interposta, nos termos do voto do(a) Relator(a), vencida a Desembargadora Federal Regina Costa que negava provimento à apelação e à remessa oficial, tida por interposta.  
Votou o(a) DES.FED. LAZARANO NETO.  
Proferiu voto vista o(a) DES.FED. REGINA COSTA.  
NADJA CUNHA LIMA VERAS  
Secretário(a)

PROC.: 2002.61.03.005665-0 AMS 254867  
APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AU-  
GUSTO G P SOUZA  
APDO: EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AE-  
RONÁUTICA S/A  
ADV: ILIDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES  
RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA  
TURMA  
RELATÓRIO  
A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA (RELATORA):  
Trata-se de apelação em mandado de segurança, impetrado com o objetivo de assegurar a dedução das receitas de exportação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir de janeiro de 2002, com base na Emenda Constitucional nº 33/2001, abstendo-se a autoridade coatora de qualquer procedimento punitivo ou limitativo de direito, relacionado à referida dedução.

A liminar foi deferida, para suspender a exigibilidade da CSLL incidente sobre as receitas auferidas pela im-

petrante no processo de exportação a partir de janeiro de 2002 e a ela permitir a dedução das mesmas receitas da base de cálculo da CSLL a partir de idêntica data, restando, a partir desta decisão, obstada qualquer prática de ato punitivo contra a impetrante que tenha por base a matéria tratada nesta decisão liminar.

O r. Juízo *a quo* concedeu a segurança, confirmando a liminar nos termos em que deferida.

A sentença não foi submetida ao reexame necessário. Apelou a União Federal, alegando, preliminarmente, a inadequação do mandado de segurança para se discutir o direito pleiteado, haja vista a ausência de direito líquido e certo. No mérito, sustenta que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, não cabendo sua interpretação extensiva; que o fato gerador da CSLL é o lucro do sujeito passivo e não a receita de exportação, conforme prescreve a regra inserida no inciso I do § 2º, do art. 149, da CF.

O Ministério Público Federal opina pelo improviamento do recurso de apelação. Dispensada a revisão, nos termos do art. 33, inciso VIII, do Regimento Interno desta C. Corte.

É o relatório.

PROC.: 2002.61.03.005665-0 AMS 254867  
APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AU-  
GUSTO G P SOUZA  
APDO: EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AE-  
RONÁUTICA S/A  
ADV: ILIDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA  
TURMA  
VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA (RELATORA):  
De início, afasto a preliminar de inadequação da via eleita, por ausência de direito líquido e certo a amparar o pleito da impetrante.

No caso vertente, trata-se de mandado de segurança preventivo impetrado com o objetivo de afastar iminente atuação da impetrante pelo aproveitamento imediato dos efeitos da imunidade concedida pela EC nº 33/01.

Encontra-se presente a ameaça ou justo receio da impetrante de vir a ser atuada pela autoridade competente, justificando-se, assim, a utilização da via mandamental, que se mostra necessária e útil (adequada), para proteção de seu pretenso direito, nos termos do art. 1º da Lei nº 1.533/51.

A delimitação do que seja direito líquido e certo já gerou muita controvérsia na doutrina e jurisprudência pátrias.

A interpretação atual, em consonância com o entendimento do Colendo Supremo Tribunal Federal (STF – RT 594/248), tem que a certeza não diz respeito à complexidade dos fatos, mas sim à certeza de sua existência, que deve ser comprovada de plano.

Vale dizer: sendo certo o fato, mesmo que o direito seja altamente controvertido, é cabível o mandado de segurança.

Portanto, o direito é certo, desde que o fato seja certo; incerta será a interpretação, mas esta, tornar-se-á certa mediante a sentença, quando o juiz fizer a aplicação da lei no caso concreto controvertido (Arruda Alvim, Mandado de Segurança e Direito Público, São Paulo: RT, 1995, p. 349).

Dessa forma, não há que se falar na impropriedade da via eleita pela ausência de direito líquido e certo, a descaracterizar a ação mandamental e torná-la incabível no presente caso, que, ademais, se refere à matéria de direito, essencialmente voltada à possibilidade de dedução das receitas de exportação da base de cálculo da CSL, com base na imunidade concedida pela EC nº 33/2001.

Passo à análise do mérito.

Como já dito anteriormente, a questão trazida a debate cinge-se à aplicabilidade da regra imunizante prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001, no que concerne às receitas decorrentes de exportação que compõem o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

A citada norma constitucional explicita:

Art. 149.....

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas de exportação; Indubitavelmente, a *ratio essendi* da referida imunidade possui natureza político-econômica, pois, através da diminuição da carga tributária, visa ao incentivo e implemento das exportações, operações essenciais ao desenvolvimento da economia nacional. Assim sendo, o alcance e interpretação do dispositivo constitucional devem guardar relação com o próprio fundamento da imunidade definida.

A respeito do tema, Regina Helena Costa, com acuidade, escreve:

Constituindo as imunidades tributárias limitações ao poder de tributar, a interpretação de seu sentido e alcance deve considerar necessariamente, a bipolaridade inerente às relações jurídicas de Direito Público: num pólo da relação jurídica o valor a ser protegido é a liberdade do particular, noutro pólo deve ser assegurada a autoridade do Poder público. Atento a esse binômio, deve o intérprete perseguir o equilíbrio na interpretação da eficácia da norma imunizante.

.....

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito.

A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.

Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere [Imunidades Tributárias. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 116/117]

Para Marco Aurelio Greco, citado pela referida autora: Em função dessa duplicidade de feições, a interpretação das limitações, ao mesmo tempo (e este é o grande desafio), não pode resultar nem numa conclusão que implique em ela se tornar maior que o próprio poder que está sendo limitado (pois limitação não é denegação do poder, mas restrição na sua amplitude e no seu exercício), nem pode dar à norma constitucional que a prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção ao valor subjacente.

[Imunidade tributária, in Silva Martins (coord.), I].

A par dessas considerações e reexaminando a matéria, entendo que a imunidade delineada pelo preceito constitucional em tela especificamente se refere às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham a receita como hipótese de incidência, escapando à tributação aquelas receitas advindas com as exportações realizadas pelo sujeito passivo.

Por sua vez, a Contribuição Social sobre o Lucro tem sua regra matriz descrita no art. 195, I, c, da Magna Carta, circunscrevendo-se sua incidência ao lucro auferido pelo empregador, empresa, ou entidade a ela equiparada, na forma da lei.

Não há como confundir o lucro com receita. Muito embora, sob o aspecto contábil da atividade empresarial, lucro e receita possuam conceitos muito próximos e referentes, é certo que são grandezas distintas que recebem tratamento jurídico diverso.

Tal distinção emerge do próprio texto constitucional, quando, em seu art. 195, I, b, identifica a receita como hipótese de incidência de outras contribuições sociais, que não a Contribuição Social sobre o Lucro.

O fato de haver previsão quanto à não tributação das receitas advindas com a exportação não induz à conclusão de que a imunidade atinge o lucro obtido com as operações de exportação, e, conseqüentemente, afastaria a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro.

A imunidade se refere à hipótese de incidência da contribuição, alcançando o seu fato gerador, que no caso, se traduz nas receitas derivadas da exportação. Destarte, a referida imunidade não se estende à Contribuição Social sobre o Lucro, cuja base de cálculo, em sintonia com o texto constitucional, nada mais é que o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88.

A matéria já foi decidida pelo E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – RECEITAS ORIUNDAS DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÕES – CPMF – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001.

1- A base de incidência da CSSL é o lucro líquido, ou seja, o ganho líquido da empresa ao final de um determinado exercício social.

2- A Emenda Constitucional 33/2001, ao dar nova redação ao art. 149 da Constituição, excluiu da base de incidência das contribuições sociais as receitas decorrentes de exportação. Lucro líquido não se confunde com receita.

3- A norma constitucional imunizou as receitas de exportação, e não os lucros que delas possam ter advindo. O fato de os lucros serem constituídos por parte das receitas não importa em se confundirem os respectivos conceitos. O lucro, que é fato gerador do imposto de renda e da contribuição social questionada, corresponde à mais valia que se acresce ao patrimônio do contribuinte. A receita, por sua vez, abrange a totalidade dos valores que ingressam no giro da empresa, independentemente de representarem riqueza nova.

4- A imunidade inserida no art. 149, § 2º, I, da Constituição de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/01, não alcança a CPMF.

5- O contribuinte não tem direito de excluir da base de cálculo da CSSL as receitas oriundas das operações

de exportação efetuadas a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001.

(2ª Turma, AC nº 200372010028609, rel. Juiz A. A. Ramos de Oliveira, j. 05/04/2005, DJ, 20/04/2005, p. 799)

**TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE RECEITAS DERIVADAS DE EXPORTAÇÃO. CF/88, ART. 149, §2º, I, NA REDAÇÃO DADA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.**

- O Constituinte elegeu o pagamento de salários, a receita ou faturamento e o lucro das empresas como hipóteses de incidência, independentes e autônomas, de contribuições sociais para a seguridade social.

- Assim, se as receitas derivadas de exportações são imunes a contribuições, conforme previsto no art. 149, §2º, I, da CF/88, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, isso não implica que o lucro advindo dessas receitas também o seja, pois receita e lucro não se confundem, sendo bases de incidência de contribuições diversas, com disciplinas legais independentes.

Portanto, a imunidade instituída pela Emenda Constitucional nº 33/2001 não alcança a contribuição social sobre o lucro das empresas exportadoras.

(2ª Turma, AMS nº 200370090059661, Rel. Juiz João Surreaux Chagas, j. 04/05/2004, DJ, 30/06/2004) Em face de todo o exposto, rejeito a matéria preliminar e dou provimento à apelação e à remessa oficial tida por interposta.

É como voto.

CONSUELO YOSHIDA

Desembargadora Federal

Relatora

PROC.: 2002.61.03.005665-0 AMS 254867

APTE: União Federal [FAZENDA NACIONAL]

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

APDO: EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A

ADV: ILIDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA TURMA

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA DESEMBARGADORA FEDERAL REGINA HELENA COSTA:

Trata-se de mandado de segurança impetrado por EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM SÃO JOSÉ DOS CAMPOS, com pedido de liminar, objetivando o reconhecimento do direito à dedução das receitas decorrentes das suas exportações, da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a partir de janeiro de 2002, com fundamento na Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001.

A segurança foi concedida (fls. 123/127).

Com recurso de Apelação da União os autos foram remetidos a esta Corte.

Incluído em pauta de julgamento de 23 de novembro de 2005, a Desembargadora Federal Relatora rejeitou a matéria preliminar e deu provimento à Apelação e à Remessa Oficial.

Com o devido respeito a ilustre Desembargadora, peço licença para dela divergir.

A questão posta em debate gira em torno do alcance da norma imunitória introduzida pela Emenda Cons-

titucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, contida no § 2º, do art. 149, concernente à intangibilidade, do lucro decorrente das operações de exportação, pela Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.88.

A novidade da discussão recomenda avivar aspectos essenciais da disciplina das imunidades tributárias, especialmente no que tange à sua interpretação.

Em trabalho dedicado ao tema das imunidades tributárias, grafiei:

“Constituindo as imunidades tributárias limitações ao poder de tributar, a interpretação de seu sentido e alcance deve considerar, necessariamente, a bipolaridade inerente às relações jurídicas de Direito Público: num pólo da relação jurídica o valor a ser protegido é a liberdade do particular; noutro pólo deve ser assegurada a autoridade do Poder Público. Atento a esse binômio, deve o intérprete perseguir o equilíbrio na interpretação da eficácia da norma imunizante.

Ideia preconcebida acerca da interpretação a ser dada às normas imunizantes é de que as mesmas a requerem literal e restritiva, vistas tais normas como ‘exceções’ à competência tributária.

Todavia, entendemos não ser este o melhor enfoque a respeito da questão.

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito.

A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.

Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática – vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.

Em nosso entender a interpretação da norma imunizante deve ser efetuada de molde a efetivar o princípio ou liberdade por ela densificado. O alcance da norma há que se conformar com a eficácia do princípio ou liberdade. Portanto, interpretação que não conduza a esse desfecho é inadmissível. [...]

Desse modo, a interpretação da norma imunitória deve ser efetuada na exata medida; naquela necessária a fazer dela exsurgir o princípio ou valor nela albergado. Sendo assim, não se apresenta legítima a interpretação ampla e extensiva, conducente a abrigar, sob o manto da norma imunizante, mais do que aquilo que quer a Constituição, nem a chamada ‘interpretação literal’, destinada a estreitar, indevidamente, os limites da exoneração tributária. Em ambos os casos o querer constitucional estaria vulnerado.

Apresenta-se, então, superado, o entendimento segundo o qual a interpretação deve ser estrita e literal, pois, como garantia constitucional que é, a norma imunizante merece ser interpretada generosamente” (Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 116-118).

Posto isto e passando à apreciação da norma constitucional de cuja interpretação depende o deslinde da causa, releva destacar que a Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001, redesenhou a

disciplina das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, com a introdução de norma imunizante. O art. 149 da Constituição, em sua redação atual, encontra-se assim expresso:

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

§ 1º. [...]

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

[...]” (destaque meu).

Roque Carrazza, analisando o preceito em foco, conclui, com veemência, que o lucro decorrente das operações de exportação tornou-se imune à CSLL:

“Como estamos percebendo, a referida EC n. 33/2001 criou uma nova situação de imunidade quando estabeleceu que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas de exportação. Neste particular só pode merecer elogios, já que atendeu a um anseio antigo dos exportadores, qual seja, o de não onerar, nem mesmo por meio de “contribuições”, as operações que levam bens ou produtos brasileiros ao mercado internacional ou a regiões a ele equiparadas (caso da Zona Franca de Manaus).

A nosso ver, dentre as contribuições alcançadas pela norma imunizante em foco inclui-se a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido).

Este tributo, delineado no art. 195, I, c, da CF (Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre [...] c) o ‘lucro’ – grifamos), foi instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.88, cujo art. 2º aponta-lhe a base de cálculo: ‘o valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda’.

Tal dicção legal há de ser entendida como sinônima de ‘lucro’, até porque é justamente sobre ele que a Constituição autoriza a criação da figura exacional em estudo.

Muito bem, lucro é instituto afeto ao Direito Societário. De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404, de 15.12.76), é a disponibilidade de riqueza nova apresentada pela pessoa jurídica ao cabo do período de apuração.

Vai daí que, ao referir-se a lucro, a Constituição, em seu art. 195, I, c, quis que a contribuição ali prevista recaia sobre um resultado final que leve em conta as receitas da pessoa jurídica, ajustadas aos ditames legais acima apontados. Em suma, que leve em conta modalidade qualificada de receita. Mas sempre receita.

É certo que o art. 195, I, ‘b’ e ‘c’, da CF, se literalmente interpretado, pode levar à conclusão de que lucro e receita se contrapõem.

Com efeito, o Texto Magno, ao autorizar a criação de contribuições sociais para o custeio da seguridade social, apontou-lhes as bases de cálculo possíveis e, dentre elas ‘a receita ou o faturamento’ (alínea ‘b’) e ‘o lucro’ (alínea ‘c’). A prevalecer tal ‘interpretação’, poder-se-ia eventualmente sustentar que a imunidade criada pela EC n. 33/2001 estaria restrita às contribuições que têm por base de cálculo a receita, ficando excluída, pois, a CSLL, do benefício fiscal em tela. Deveras, o § 2º do art. 149 da Lei das Leis declara imunes às contribuições sociais ‘as receitas decorrentes de exportação’.

Todavia, interpretar um texto normativo, mais do que simplesmente entender-lhe as palavras, é captar seu conteúdo e suas implicações práticas.

Essas observações crescem de ponto se levarmos em conta que a matéria objeto da presente meditação gravita em torno da imunidade tributária, instituto que, como melhor demonstraremos no próximo capítulo, exige uma interpretação ampla e – o quanto possível – favorável aos beneficiários.

Além do mais, as diferenças entre receita e lucro, conquanto existam, não sustentam a assertiva de que se estaria diante de realidades reciprocamente excludentes. Isto porque a receita não exclui o lucro, e vice-versa. Assim, há perfeita compatibilidade entre estes dois conceitos, já que o lucro – sob os ângulos econômico, contábil e, sobretudo, tributário – nada mais é que a receita depurada, isto é, a receita que teve expurgados os custos e despesas necessários à sua obtenção.

Ora, na medida em que a imunidade instituída pela EC n. 33/2001 objetiva incentivar operações de exportação, desonerando-as de contribuições sociais, segue-se o termo ‘receitas’, empregado no art. 149, § 2º, I, do Diploma Magno, há de ser entendido em sentido amplo, de modo a albergar não só as contribuições que incidem sobre o faturamento (art. 195, I, ‘b’, da CF), como a que toma por base de cálculo o lucro (art. 195, I, ‘c’, da CF). Afinal, como visto, lucro nada mais é que a receita ajustada de acordo com os supramencionados dispositivos legais. [...]

Em resumo, seja porque lucro é forma qualificada de receita, seja porque regras imunizantes comportam interpretação extensiva, seja, fmalmente, porque esta é a *ratio* – reconhecida pelo próprio Executivo Federal – da EC n. 33/2001, temos por incontroverso que o lucro decorrente das operações de exportação tornou-se imune à CSLL após 11 de dezembro de 2001 (data em que entrou em vigor a nova redação do art. 149 da CF)” (Curso de Direito Constitucional Tributário, 20ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, pp. 575-576, destaques em itálico do original; em negrito, meus). A lição exposta, a meu ver, é a que melhor traduz o espírito da norma exonerativa em análise.

Secundando-a, tenho, por primeiro, que a nova exonerção tributária vem ao encontro da máxima segundo a qual “não se deve exportar tributos”, e, por isso, revela-se benéfica às exportações, a exemplo de outras normas constitucionais nesse sentido (arts. 153, § 3º, III; 155, § 2º, X, a; e 156, § 3º, II).

Outrossim, não há que negar que o dispositivo contido no art. 149, § 2º, ao referir-se a “contribuições sociais”, abarque as contribuições para o financiamento da seguridade social, regradas especificamente pelo art. 195 da Lei Maior. Estas constituem modalidades de contribuições sociais, vale dizer,

atuam como instrumentos de atuação da União na ordem social, no domínio da segurança social, ao lado de outras que prestigiam outras finalidades, como, por exemplo, o FGTS e o salário-educação. Essa, aliás, a orientação quanto ao conceito e espécies de contribuições que restou consagrada no Excelso Pretório (RE 138.284-CE, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 1º.07.92, DJ 28/08.92). Tal imunidade objetiva afastar a possibilidade de exigência das aludidas contribuições sobre as "receitas" decorrentes de exportação.

Logo, a meu ver, o conceito há de ser entendido em seu sentido amplo, a abranger, inclusive, as bases de cálculo consistentes no faturamento e no lucro (art. 195, I, b e c), sob pena de frustrar se o designio constitucional.

Diante do exposto, rejeito a matéria preliminar a nego provimento à apelação e à remessa oficial, tida por ocorrida.

É o voto.

REGINA HELENA COSTA  
DESEMBARGADORA FEDERAL

PROC.: 2002.61.03.005665-0 AMS 254867  
APTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

APDO: EMBRAER EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A  
ADV: ILIDIO BENITES DE OLIVEIRA ALVES  
RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA TURMA

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA OU JUSTO RECEIO CARACTERIZADOS. IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. EC Nº 33/2001. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DISTINTA.

1. Encontra-se presente a ameaça ou justo receio da impetrante de vir a ser atuada pela autoridade competente, justificando-se, assim, a utilização da via mandamental, que se mostra necessária e útil (adequada) para proteção de seu pretenso direito, nos termos do art. 1º da Lei nº 1.533/51.

2. A imunidade delineada pelo art. 149, § 2º, I, da CF, com a redação dada pela EC nº 33/2001, especificamente se refere às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham a receita como hipótese de incidência, escapando à tributação somente aquelas receitas advindas com as exportações realizadas pelo sujeito passivo.

3. A Contribuição Social sobre o Lucro tem sua regra matriz descrita no art. 195, I, c, da Magna Carta, circunscrevendo-se sua incidência ao lucro auferido pelo empregador, empresa, ou entidade a ela equiparada, na forma da lei.

4. Não há como confundir o lucro com receita. Muito embora, sob o aspecto contábil da atividade empresarial, lucro e receita possuam conceitos muito próximos e referentes, é certo que são grandezas distintas que recebem tratamento jurídico diverso, tanto que o próprio texto constitucional, em seu art. 195, I, b, identificou a receita como hipótese de incidência de outras contribuições sociais, que não a Contribuição Social sobre o Lucro.

5. A imunidade refere-se à hipótese de incidência da contribuição, alcançando o seu fato gerador, não se estendendo à Contribuição Social sobre o Lucro, cuja base de cálculo, em sintonia com o texto constitucional, nada mais é que o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, nos termos do art. 2º da Lei nº 7.689/88.

6. Precedentes do E. TRF da 4ª Região.

7. Matéria preliminar rejeitada. Apelação e remessa oficial tida por interposta providas.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Desembargadores Federais da Sexta Turma do Tribunal Regional da Terceira Região, por unanimidade, rejeitar a matéria preliminar, e, por maioria, dar provimento à apelação e à remessa oficial tida por interposta, nos termos do relatório e voto da Senhora Desembargadora Federal Relatora, constantes dos autos, e na conformidade da ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 15 de março de 2006 (data do julgamento).

CONSUELO YOSHIDA  
Desembargadora Federal  
Relatora

(Ementa publicada no DJU II de 28.04.2005, p. 631).

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. NATUREZA DO PAGAMENTO. REFLEXOS.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 758.368 - RS (2005/0214535-0)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: ZARA BONETO RIVOIRE E OUTROS  
ADVOGADA: HELENA DE ALBUQUERQUE DOS SANTOS E OUTROS

EMBARGADO: INSTITUTO DE PREVIDENCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - IPERGS E OUTRO  
PROCURADOR: CÂNDIDO INÁCIO MARTINS DE OLIVEIRA E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

1. Os juros de mora na repetição do indébito, ainda que de tributos declarados inconstitucionais, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, na conformidade do que dispõem o art. 167 do CTN e a Súmula nº 188/STJ.

2. O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento. Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à taxa SELIC, dentre outras.

3. O art. 167 do CTN, que trata da incidência dos juros moratórios na repetição de indébito, não faz qualquer distinção quanto à origem do pagamento indevido, se decorrente da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo. É regra de hermenêutica,



não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, socorre-se do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

4. Embargos de divergência improvidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça "A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos, mas lhes negou provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator." A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, José Delgado, Eliana Calmon, Luiz Fux, João Otávio de Noronha e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 22 de março de 2006 (Data do Julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 738.958 - RS (2005/0184930-2)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: ZARA BONETO RIVOIRE E OUTROS

ADVOGADA: HELENA DE ALBUQUERQUE DOS SANTOS E OUTROS

EMBARGADO: INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - IPERGS E OUTRO PROCURADOR: CÂNDIDO INÁCIO MARTINS DE OLIVEIRA E OUTROS

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de embargos de divergência que desafiam acórdão da Primeira Turma, exarado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 738.958/RS, Relator o Ministro Luiz Fux, espelhado na seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. REPETIÇÃO DE INDEBITO. SÚMULA Nº 188 DO STJ.

1. Restando nítida a natureza tributária das contribuições previdenciárias, consoante sedimentado em sede doutrinária e jurisprudencial, 'os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença'. (Súmula 188/STJ).

2. Precedentes desta Corte Superior: EAG nº 502.768/BA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 14/02/2005; RESP nº 463.178/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 17/12/2004; e AgRg no RESP nº 502.391/PE, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 06/12/2004.

3. Agravo Regimental desprovido".

Com o objetivo de comprovar a divergência, o embargante traz à colação arrestos da Segunda Turma e da Primeira Seção, este último assim ementado:

"AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. FINSOCIAL. TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPETIÇÃO DE INDEBITO. COMPENSAÇÃO. JUROS DE MORA. INÍCIO. SUPERADA A DIVERGÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 168/STJ. INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS.

Este Sodalício pacificou o entendimento de que, na restituição/compensação de tributos julgados in-

constitucionais, os juros de mora incidem desde o recolhimento indevido.

Aplica-se à espécie a Súmula n. 168/STJ.

Agravo regimental improvido" (STJ - 1ª Seção, AgRg nos ERESP nº 611.938/RS, Rel. Min. Franciulli Netto).

Alega o embargante restar configurado o dissídio. Enquanto a Primeira Turma entende que os juros de mora, na compensação ou restituição de tributos declarados inconstitucionais, devem ser computados somente a partir do trânsito em julgado da decisão, os arrestos paradigmas concluem que os juros devem incidir desde o pagamento indevido.

Demonstrada, em princípio, a divergência e cumpridas as formalidades legais e regimentais, admiti os embargos às fls. 228-229.

Impugnação ofertada às fls. 232-238.

É o relatório.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 738.958 - RS (2005/0184930-2)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDEBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

1. Os juros de mora na repetição do indébito, ainda que de tributos declarados inconstitucionais, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, na conformidade do que dispõem o art. 167 do CTN e a Súmula nº 188/STJ.

2. O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento. Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à taxa SELIC, dentre outras.

3. O art. 167 do CTN, que trata da incidência dos juros moratórios na repetição de indébito, não faz qualquer distinção quanto à origem do pagamento indevido, se decorrente da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo. É regra de hermenêutica, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, socorre-se do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

4. Embargos de divergência improvidos.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Demonstrada a divergência, conheço dos embargos. Passo ao mérito.

Cinge-se a controvérsia em saber se os juros de mora na repetição de indébito de tributos declarados inconstitucionais devem ser computados a partir do trânsito em julgado da sentença, como disciplina o artigo 167 do CTN e a Súmula nº 188/STJ, ou, ao revés, apresentam como termo inicial a data do pagamento indevido.

A tese de que os juros de mora, nos tributos declarados inconstitucionais, devem incidir desde o pagamento indevido, e não a partir do trânsito em julgado da sentença, é aceitável por fundamentos de justiça fiscal, mas indefensável sob o enfoque da lógica jurídica.

O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento. Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à taxa SELIC, dentre outras.

Se o tributo deixa de ser tributo por força da declaração de inconstitucionalidade, perde a natureza tributária para todos os efeitos e não apenas para alguns. Não se pode admitir, por razões de ordem lógica, é que a jurisprudência crie, a exemplo do que ocorre na literatura e nas artes cênicas, um instituto de dupla personalidade, ora submetido ao regime tributário, ora dele afastado por argumentos de justiça fiscal.

O art. 167 do CTN, que trata da incidência dos juros moratórios na repetição de indébito, não faz qualquer distinção quanto à origem do pagamento indevido, se decorrente da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo. É regra de hermenêutica, não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária, que, assim como no Direito Penal, socorre-se do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada.

Perfilho, portanto, a orientação adotada no aresto recorrido. O art. 167 e a Súmula nº 188/STJ incidem em qualquer caso de repetição de indébito, ainda que o pagamento indevido decorra de tributo declarado inconstitucional.

Ante o exposto, nego provimento aos embargos de divergência.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

**PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2005/0184930-2

ERESP 738958 / RS

Números Origem: 114859821 200500532162 61564 70009364753

Relator

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ EDUARDO DE SANTANA

Secretária

Bela. Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza

**AUTUAÇÃO**

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: ZARA BONETO RIVOIRE E OUTROS

ADVOGADA: HELENA DE ALBUQUERQUE DOS SANTOS E OUTROS

EMBARGADO: INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - IPERGS E OUTRO

PROCURADOR: CÂNDIDO INÁCIO MARTINS DE OLIVEIRA E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - Social - Previdenciária - Pública

**CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos, mas lhes negou provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, João Otávio de Noronha e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília, 22 de março de 2006

Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 15.05.2006, p. 156).

**ICMS. IMPORTAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO ONDE ESTÁ SITUADO O DOMICÍLIO OU O ESTABELECIMENTO DO DESTINATÁRIO DA MERCADORIA. LOCAL ONDE FOI REALIZADO O DESEMBARAÇO ADUANEIRO.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5 RIO DE JANEIRO

RELATOR: MINISTRO CARLOS BRITTO

RECORRENTE: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ADVOGADO: PGE - RJ - JOSÉ ROBERTO P. C. FAVRETT CAVALCANTI

RECORRIDA: USINA UNIÃO E INDÚSTRIA S/A

ADVOGADOS: MARCO TÚLIO CARACIOLO ALBUQUERQUE E OUTROS

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA “A” DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea “a” do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Ministro Sepúlveda Pertence, na conformidade da alta do Julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário, mas lhe negar provimento.

Brasília, 30 de julho de 2004.

CARLOS AYRES BRITTO - RELATOR

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5 RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CARLOS BRITTO

RECORRENTE: PGE - RJ - JOSÉ ROBERTO P. C. FAVRETT CAVALCANTI

RECORRIDA: USINA UNIÃO E INDÚSTRIA S/A

ADVOGADOS: MARCO TÚLIO CARACIOLO ALBUQUERQUE E OUTROS

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO CARLOS AYRES BRITTO

- (Relator)

Cuida-se de recurso extraordinário, com base no art. 102, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal,

contra acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, cuja ementa é a seguinte (fls. 171):

"ICMS. Incidência sobre o produto importado. O fato gerador não se concretiza pelo desembarque físico puro e simples da mercadoria. O beneficiário do imposto é sempre o Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria, nada importado que o desembaraço aduaneiro se faça em outro Estado. Art. 155, § 2º, letra a da CF e art. 11, inciso I, alínea d, da Lei Complementar 92/97".

2. O Estado do Rio de Janeiro alega ofensa ao disposto no art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Carta Magna. Sustenta que o ICMS incidente na importação tem como sujeito ativo o Estado ao qual se destina a mercadoria importada, isto é, a localidade física e não a jurídica, do importador. É o relatório.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5 RIO DE JANEIRO

VOTO

O SENHOR MINISTRO CARLOS BRITTO – (Relator): A questão dos autos resume-se à competência tributária quanto ao sujeito ativo do ICMS. Empresa sediada no Estado de Pernambuco realizou a importação de álcool anidrido – produto isento do referido imposto naquela localidade – para vendê-lo à Petrobras, com sede no Estado do Rio de Janeiro. Porém, visando à economia e praticidade, preferiu que a mercadoria fosse entregue, diretamente, à Petrobras de Duque de Caxias (RJ), local onde, ocorreu o desembaraço aduaneiro.

5. Isto assentado, o Estado do Rio de Janeiro sustenta que o ICMS pertence a ele, tendo em vista ser o Rio de Janeiro a localidade do estabelecimento destinatário do produto.

6. O recurso, entretanto, não merece acolhida.

7. A discussão posta nos autos cinge-se à abrangência da expressão "cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria", isenta na parte final do art. 155, §, inciso IX, alínea a, da Carta-Cidadã.

8. O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro – momento do fato gerador –, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco.

9. De mais a mais, o dispositivo constitucional, ao se referir a "estabelecimento destinatário", não especifica o tipo de estabelecimento: se é o final, ou se não é.

10. Dessa forma, quando a operação se inicia no Exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. Nesse sentido, Roque Antonio Carazza, in "ICMS", 9ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2004, pp. 60-61:

"[...] Cabe ICMS nas importações de bens para que sejam integrados no ciclo econômico.

Já vimos que o tributo é devido, nestes casos, à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o destinatário do bem.

Nenhuma entredúvida pode surgir quando o destinatário do bem está localizado no próprio Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro.

Dúvidas, porém, emergem quando o importador encontra-se estabelecido em Estado diverso daquele onde se deu o desembaraço aduaneiro.

A situação ainda mais se complica quando a destinação final dos bens importados for um terceiro Estado. Só para equacionarmos o problema, figuremos a seguinte hipótese: o desembaraço aduaneiro dá-se no Estado A; o estabelecimento importador está no Estado B; o bem importado vai ter a um terceiro estabelecimento, este localizado no Estado C.

A qual dos Estados é devido o ICMS? Aquele onde se deu o desembaraço aduaneiro? Ou àquele onde os bens importados afinal cegam?

Creemos que o ICMS é devido à pessoa política (Estado ou Distrito Federal) onde estiver localizado o estabelecimento do importador.

Pouco importa se o desembaraço aduaneiro deu-se noutro Estado. O desembaraço aduaneiro, no caso é apenas o meio através do qual a importação se deu. O que a Constituição manda considerar para fins de tributação por via de ICMS é a localização do estabelecimento que promoveu a importação do bem. [...]"

11. Assim, em face do exposto, confirmo o Estado de Pernambuco como sujeito ativo da relação tributária e nego provimento ao recurso extraordinário.

12. É como voto.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5 RIO DE JANEIRO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Senhor Presidente, se observarmos o nosso Verbetes quanto ao despacho aduaneiro, veremos que se ocorreu no Rio de Janeiro, onde a mercadoria foi corretamente desembarcada. A empresa, na verdade, que está sediada em Pernambuco, atuou como intermediária na transação, porque o álcool foi direto para a Petrobras, no Rio de Janeiro; quer dizer, veio do exterior para o interior nacional. Surge complicação, porquanto, pela letra "a" do § 2º do art. 155, o imposto cabe ao estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário. O sujeito passivo do imposto é quem fez a importação.

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE) – Sim, não há dúvida de que o sujeito passivo é a empresa de Pernambuco.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – O desembaraço aduaneiro deu-se no Rio.

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE) – Mas poderia ter-se dado em Santos, e sido transferido para o Rio de Janeiro.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Exatamente.

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE) – Quer converter em vista?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Penso ser interessante, porque a matéria é nova.

O SR. MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE) – O caso é realmente novo.

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CARLOS BRITTO

RECTE.: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ADV.: PGE – RJ – JOSÉ ROBERTO P. C. FAVERET CAVALCANTI

RECD.: USINA UNIÃO E INDÚSTRIA S/A



ADVDOS: MARCO TÚLIO CARACIOLO ALBUQUERQUE E OUTROS

Decisão: Após os votos dos Ministros Carlos Britto, Relator, Cezar Peluso e Joaquim Barbosa, conchecendo do recurso extraordinário, mas lhe negando provimento, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma, 22.06.2004.

Presidência do Ministro Sepúlveda Pertence. Presentes à Sessão os Ministros Marco Aurélio, Cezar Peluso, Carlos Britto e Joaquim Barbosa.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Edson Oliveira de Almeida.

Ricardo Dias Duarte

Coordenador

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5 RIO DE JANEIRO

VOTO VISTA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - A Corte soberana nos elementos fáticos deixou consignado: Em primeiro lugar, é preciso frisar que, quanto aos aspectos fáticos, não há divergência entre as partes. O álcool foi importado pela apelada, que é estabelecida e domiciliada no Município de Primavera, no Estado de Pernambuco, no Estado de Pernambuco, mas foi desembarcado no porto deste Estado do Rio de Janeiro, sendo recebido pela Petróleo Brasileiro S/A, a quem foi vendido pela importadora.

Então, o tribunal de justiça do Estado do Rio de Janeiro, considerando a norma do artigo 155, § 2º, inciso IX, letra a, da Constituição Federal - ou seja, a definição do credor do tributo em face do Local do estabelecimento destinatário da mercadoria ou serviço - e a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre o disposto no artigo 11, inciso I, alínea d, da Lei complementar nº 87/96, desproveu o recurso do Estado do Rio de Janeiro.

Na assentada em que teve início o julgamento, o relator concluiu pelo desprovimento do extraordinário, entendendo como sujeito ativo da relação tributária o Estado de Pernambuco. Pediu vista do processo para uma maior reflexão.

Realmente, cumpre distinguir as situações concretas. Uma coisa é a obrigatoriedade - como decidiu o Plenário, quando fiquei vencido - de recolher-se o tributo para efeito de despacho aduaneiro. Algo diverso é potencializar essa condição a ponto de entender-se que subsiste, para definição do credor do tributo, independente de o contribuinte contar, ou não, com estabelecimento no porto de destino, onde procedido o citado despacho.

No caso, trata-se do tributo sobre a importação, e não possuindo a recorrida estabelecimento no Estado do Rio de Janeiro, mas em Pernambuco, a este cabe o imposto. Impossível é valorizar-se o desembarque de modo a se afastar do cenário jurídico a norma constitucional definidora do Estado titular ao tributo. Assim, somo meu voto ao do relator e desprovojo o extraordinário, ressaltando mais uma vez que a conclusão seria diversa se a recorrida fosse proprietária de estabelecimento no destino, no Estado do Rio de Janeiro. Repito que o negócio jurídico subsequente à importação, que foi a venda à Petróbras, não repercuta na relação tributária primitiva. É o meu voto.

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 299.079-5

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CARLOS BRITTO

RECTE.: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

ADV.: PGE - RJ - JOSÉ ROBERTO P. C. FEVERET CAVALCANTI

RECD.A.: USINA UNIÃO E INDÚSTRIA S/A

ADVDOS.: MARCO TÚLIO CARACIOLO ALBUQUERQUE E OUTROS

Decisão: Após os votos dos Ministros Carlos Britto, Relator, Cezar Peluso e Joaquim Barbosa, conchecendo do recurso extraordinário, mas lhe negando provimento, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma, 22.06.2004.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, a Turma concheceu do recurso extraordinário, mas lhe negou provimento. Unânime. Ausente, justificadamente, o Ministro Joaquim Barbosa. 1ª Turma, 30.06.2004.

Presidência do Ministro Sepúlveda Pertence. Presentes à Sessão os Ministros Marco Aurélio, Cezar Peluso e Carlos Britto. Ausente, justificadamente, o Ministro Joaquim Barbosa.

Subprocurador-Geral da República, Dra. Delza Curvello Rocha.

Ricardo Dias Duarte

Coordenador

(Ementa publicada no DJU de 16.06.2006, p. 20).

SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. COFINS.

ISENÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 790/91.

REVOGAÇÃO. LEI Nº 9.430/96.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

RECORRENTE(S): SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ASSESSORAMENTO PERÍCIAS INFORMAÇÃO E PESQUISAS DO DF - SESCON-DF

ADVOGADO(A/S): ANA PAULA PELOSO E SILVA MATOS E OUTRO(A/S)

RECORRENTE(S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PFN - LÚCIO CÂNDIDO DA SILVA

RECORRIDO(A/S): OS MESMOS

EMENTA: I. Recurso extraordinário e recurso especial: interposição simultânea: inocorrência, na espécie, de perda de objeto ou do interesse recursal do recurso extraordinário da entidade sindical: apesar de favorável a decisão do Superior Tribunal de Justiça no recurso especial, não transitou em julgado e é objeto de RE da parte contrária.

II. Recurso extraordinário contra acórdão do STJ em recurso especial: hipótese de cabimento, por usurpação da competência do Supremo Tribunal para o deslinde da questão. C. Pr. Civil, art. 543, § 2º. Precedente: AI 145.589-AgrR, Pertence, RTJ 153/684.

1. No caso, a questão constitucional - definir se a matéria era reservada à lei complementar ou poderia ser versada em lei ordinária - é prejudicial da decisão do recurso especial, e, portanto, deveria o STJ ter observado o disposto no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil.

2. Em consequência, dá-se provimento ao RE da União para anular o acórdão do STJ por usurpação da competência do Supremo Tribunal e determinar

que outro seja proferido, adstrito às questões infra-constitucionais acaso aventadas, bem como, com base no art. 543, § 2º, do C.Pr.Civil, negar provimento ao RE do SESCOB-DF contra o acórdão do TRF/1ª Região, em razão da jurisprudência do Supremo Tribunal sobre a questão constitucional de mérito.

III. PIS/COFINS: revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão pela LC 70/91.

1. A norma revogada – embora inserida formalmente em lei complementar – concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou.

2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis – *recfius*, da reserva constitucional de lei complementar – cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares.

3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/721, e também pacificada na doutrina.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Sr. Ministro Sepúlveda Pertence, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso extraordinário da União Federal e negar provimento ao do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informação e Pesquisas do DF, nos termos do voto do Relator. Brasília, 23 de maio de 2006.

SEPÚLVEDA PERTENCE – RELATOR

23/05/2006 PRIMEIRA TURMA  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE  
RECORRENTE(S): SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ACESSORAMENTO PERÍCIAS INFORMAÇÃO E PESQUISAS DO DF – SESCOB-DF  
ADVOGADO(A/S): ANA PAULA PELOSO E SILVA MATOS E OUTRO(A/S)  
RECORRENTE(S): UNIÃO  
ADVOGADO(A/S): PFN – LÚCIO CÂNDIDO DA SILVA  
RECORRIDO(A/S): OS MESMOS

#### RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – RE, a, da entidade sindical contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região que julgou legítima a revogação pela Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão pela Lei Complementar 70/91, uma vez que esta, formalmente complementar, é, materialmente, lei ordinária, no tocante à criação e disciplina da contribuição social prevista no art. 195, I, da Constituição.

O STJ deu provimento ao recurso especial interposto concomitantemente ao recurso extraordinário por entender que, em razão do princípio da hierarquia das leis, lei ordinária não tem força para revogar dispositivo de lei complementar.

Dai a interposição de RE pela União contra o acórdão do STJ, por entender que houve ofensa aos seguintes dispositivos constitucionais:

a) arts. 102, III, e 105, III, uma vez que a solução do conflito entre lei ordinária e lei complementar é questão constitucional, razão pela qual não poderia ter sido examinada pelo STJ em recurso especial;

b) art. 97, por ter havido declaração de inconstitucionalidade por órgão fracionário; e

c) arts. 146, 150, § 6º, e 195, I, para afirmar que a isenção do recolhimento da COFINS é matéria que poderia ser disciplinada por lei ordinária, razão pela qual a LC 70/91 podia ser revogada pela L. 9.430/96.

A entidade sindical formulou pedido de desistência do recurso extraordinário interposto contra o acórdão do TRF por entender que, com a decisão do STJ, teria ocorrido a perda de seu objeto.

Parecer da Subprocuradora-Geral da República Maria Caetana Cintra Santos pelo prejuízo do recurso extraordinário do sindicato e pelo provimento do recurso extraordinário da União.

É o relatório.

23/05/2006 PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DISTRITO FEDERAL

#### VOTO

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – (Relator):

I. Não há falar em perda de objeto ou do interesse recursal no recurso extraordinário interposto pela entidade sindical.

É que, apesar da decisão favorável do Superior Tribunal de Justiça, ainda não transitou em julgado o acórdão proferido no julgamento do recurso especial interposto concomitantemente ao recurso extraordinário.

Do mesmo modo, não é possível homologar o pedido de desistência do recurso extraordinário do Sindicato, fundado na decisão favorável proferida pelo Tribunal Superior.

II. Certo, esta Corte assentou no julgamento do RE 140.752, 10.02.1994, Pleno, Resek, ser incabível o RE para reexaminar a correção das premissas concretas de que haja partido a decisão do STJ, no recurso especial, se, em tese, correta.

Na ocasião, acentuei que, caso a decisão do STJ contivesse proposição contrária, em tese, aos pressupostos típicos de admissibilidade do recurso especial – definidos explicita ou implicitamente no art. 105, III, da Carta Federal –, seria cabível o extraordinário.

Esse entendimento foi posteriormente reafirmado por ambas as Turmas deste Tribunal: *v.g.* RE 273.351, 1ª T, 27.06.2000, Pertence; RE 202.668, 2ª T, 12.12.2000, Néri; e RE 208.775, 1ª T, 18.04.2000, Moreira.

No primeiro deles, consignei na ementa:

“Recurso extraordinário: hipótese de cabimento por contrariedade, pelo acórdão do STJ em recurso especial, do art. 105, III, da Constituição.

1. Não cabe recurso extraordinário fundado em violação do art. 105, III, para rever a correção, no caso concreto, da decisão do STJ de conhecer ou não do recurso especial.

2. Cabe, porém, o extraordinário se, para conhecer ou não do recurso especial, parte o acórdão do STJ de proposição contrária em tese aos seus pressupostos típicos de admissibilidade, definidos explicita ou implicitamente no art. 105, III, da Constituição.

3. Essa a hipótese quando se nega força de lei federal a diploma normativo que o tenha, qual o caso do

Convênio ICMS 66/88 – que – por disposição expressa do art. 34, § 8º, ADCT – teve hierarquia de lei complementar, até que essa fosse editada, em tudo quanto necessário para tornar eficazes as inovações introduzidas na disciplina constitucional do ICMS pela Constituição de 1988.”

Ao deferir liminar na AC 346 afirmou que “o conflito entre lei complementar e lei ordinária não há de solver-se pelo princípio da hierarquia, mas sim em função de a matéria estar ou não reservada ao processo de legislação complementar”.

Por se tratar de matéria constitucional resolvida pelo TRF e, por isto, objeto do recurso extraordinário interposto pelo sindicato, não poderia o Superior Tribunal de Justiça examiná-la em recurso especial, sob pena de usurpar a competência do Supremo Tribunal Federal para o deslinde da questão (AI 145.589-AgR, Pertence, RTJ 153/684).

No caso, a questão constitucional – ou seja, definir se a matéria era reservada à lei complementar ou poderia ser versada em lei ordinária – é prejudicial da decisão do recurso especial, e, portanto, deveria o STJ ter observado o disposto no art. 543, § 2º, do C.Pr.Civil, *verbis*:

“Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º (Omissis).

§ 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecorrível sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário.” Desse modo, passo ao exame do RE contra o acórdão do TRF da 1ª Região.

III. No julgamento da ADC 1, 01.12.93, o em. Relator, Ministro Moreira Alves ressaltou no voto condutor do acórdão – RTJ 156/721, 745:

“Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 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 instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são o objeto desta 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 –, firmou-se 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.”

Este, o caso vertente, relativo a norma que – embora inserida formalmente em lei complementar

– concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se a regime de leis federais ordinárias, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia ter revogado, como efetivamente revogou.

Nesse sentido – na trilha do precedente invocado da ADC 1 – a jurisprudência do Tribunal permeance sedimentada (*v.g.*, ADInMC 2111, 16.03.00, Sydney, DJ 15.12.03; AR 1264, 10.04.02, Néri, DJ 31.05.02).

Na doutrina – e independentemente da discussão acerca de ser ou não de hierarquia a relação entre a lei complementar e a lei ordinária –, também se pode dar por pacificada a mesma conclusão da jurisprudência.

Portanto, não há falar em violação ao princípio da hierarquia das leis – *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar – cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado às espécies normativas previstas na Constituição Federal.

Ressalto que o caso é diverso do que se discute na Rcl 2.475-AgR – efeito vinculante aos fundamentos de decisão proferida em ação de controle concentrado para o cabimento de Reclamação ao Supremo.

Esse o quadro, dor provimento ao RE da União (art. 557, § 1º-A, C.Pr.Civil) para anular o acórdão do STJ e determinar que outro seja proferido – adstrito a eventuais questões infraconstitucionais, aventadas –, e nego provimento ao RE do Sindicato (art. 557, *caput*, *c/c* 543, § 2º, do C.Pr.Civil): é o meu voto.

#### RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DISTRITO FEDERAL

#### ADITAMENTO AO VOTO O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE – (Relator):

I. Iniciado o julgamento no dia 15.11.2005, o em. Ministro Marco Aurélio suscitou questão relativa à existência de recurso especial de decisão ainda não transitada em julgado no Superior Tribunal de Justiça. Indiquei adiamento para a verificação do fato.

II. Conforme consta do relatório, são dois os recursos extraordinários em pauta: o primeiro fora interposto, simultaneamente com recurso especial, pelo Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informação e Pesquisas do DF – SESCON-DF contra o acórdão do TRF da 1ª Região; o segundo, interposto pela União contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do recurso especial do SESCON-DF, dando-lhe provimento.

Quando, no voto, não homologuei a desistência formulada pelo SESCON-DF, o fiz porque a decisão do STJ – favorável ao sindicato e invocada como fundamento da desistência – não havia transitado em julgado, em razão do recurso extraordinário interposto pela União, também objeto destes autos.

Prosseguindo na análise conjunta dos RREE, meu voto assim concluiu por: (1) dar provimento ao RE da União para anular o acórdão do STJ por usurpação da competência do Supremo Tribunal e determinar que outro seja proferido, adstrito às questões infraconstitucionais aventadas; e (2) em razão da autorização contida no art. 543, § 2º, do C.Pr.Civil, desde logo negar provimento ao RE do SESCON-DF contra o acórdão do TRF da 1ª Região, em razão da jurisprudência deste Tribunal sobre a questão constitucional do mérito.

Com essas considerações, reitero o voto proferido.

VOTO

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Senhor Presidente, apenas uma digressão acadêmica: esta distinção que Vossa Excelência faz, com toda procedência, entre regra formal, lei complementar apenas formalmente complementar e materialmente ordinária, ganha, de relevo, como critério de antinomia normativa, porque afasta o critério da hierarquia para solver eventuais antinomias e atesta – o que penso muito importante, esta nossa Casa atesta – não haver mesmo hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE E RELATOR) – Exato. O que há é reserva de matérias específicas à lei complementar.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Exatamente. Naquilo em que a lei complementar invadir uma matéria que não lhe é própria, porque não lhe foi expressamente reservada pela Constituição, se cuida, de que se trata? De lei materialmente ordinária, embora formalmente complementar.

O SENHOR MINISTRO SEPÚLVEDA PERTENCE (PRESIDENTE E RELATOR) – Isso vem desde os trabalhos pioneiros de Geraldo Ataliba e de Souto Maior Borges.

O SR. MINISTRO CARLOS BRITTO – Isso. De que tanto nos valem com toda atualidade.

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DISTRITO FEDERAL**

**RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE**

**RECORRENTE(S): SINDICATO DAS EMPRESAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS ASSESSORAMENTO PERÍCIAS INFORMAÇÃO E PESQUISAS DO DF – SESSCON-DF**

**ADVOGADO(A/S): ANA PAULA PELOSO E SILVA MATOS E OUTRO(A/S)**

**RECORRENTE(S): UNIÃO**

**ADVOGADO(A/S): PFN – LÚCIO CÂNDIDO DA SILVA RECORRIDO(A/S): OS MESMOS**

**Decisão:** A Turma deu provimento ao recurso extraordinário da União Federal e negou provimento ao do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informação e Pesquisa do DF, nos termos do voto do Relator. Unânime. 1ª Turma, 23.05.2006.

Presidência do Ministro Sepúlveda Pertence. Presentes à Sessão os Ministros Marco Aurélio, Cezar Peluso, Carlos Britto e Ricardo Lewandowski. Compareceu o Ministro Eros Grau a fim de julgar processos a ele vinculados, assumindo a cadeira do Ministro Ricardo Lewandowski.

Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo de Tarso Braz Lucas.

Ricardo Dias Duarte

Coordenador

(Ementa publicada no DJU de 30.06.2006, p. 16).

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS. DEDUÇÃO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. VEDAÇÃO. LEGALIDADE.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 415.696 – SC (2002/0013831-8)**  
**RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**  
**RECORRENTE: COMPANHIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER E OUTROS**

**ADVOGADO: MARCOS LEANDRO PEREIRA E OUTRO**

**RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL**  
**PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS**

**EMENTA**

**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA NA FONTE. ARTS. 43, 44 E 110 DO CTN.**

1. A incidência de imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras não afronta o conceito de renda.

2. "A pessoa jurídica, ao pagar o imposto de renda sobre ganhos por ela obtidos em aplicações financeiras a partir de 01/01/93, está cumprindo o disposto no artigo 29 da Lei nº 8.541/92, que veda a compensação com prejuízos" (RESP n. 187.793/MG; relator Ministro GARCIA VIEIRA).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

**Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, conhecer parcialmente do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 27 de junho de 2006 (data do julgamento).  
**MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**  
 Relator

**RECURSO ESPECIAL Nº 415.696 – SC (2002/0013831-8)**  
**RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**  
**RECORRENTE: COMPANHIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER E OUTROS**

**ADVOGADO: MARCOS LEANDRO PEREIRA E OUTRO**

**RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS**  
**RELATÓRIO**

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA: Interpõe CIA. INDUSTRIAL H. CARLOS SCHNEIDER E OUTRAS recurso especial, com fulcro no art. 105, III, a e c, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual restou assim lavrado:

"IMPOSTO DE RENDA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. LEI Nº 8.541/92 (ARTIGOS 29 E 36). CONSTITUCIONALIDADE.

A incidência do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras, não afronta o conceito de renda.

A sistemática adotada pela Lei 8541/92, de tributação em separado dos rendimentos decorrentes das aplicações financeiras das pessoas jurídica, e que veda a compensação com prejuízos, não pode ser considerada infringente das normas do CTN. Esta renda é riqueza nova que acresce o patrimônio, não estando o legislador obrigado a considerá-lo juntamente com o resultado das operações normais da pessoa jurídica, dentro de igual período" (fl. 178).

Os embargos declaratórios opostos pelas insurgentes foram acolhidos em parte pela Corte regional para fins de prequestionar os art. 145, § 1º, 148, 153, III, e 154, I, da Constituição Federal (fls. 187/189).

Nas razões do apelo nobre, sustentam as recorrentes que o aresto recorrido violou os arts. 43, 44 e 110 do Código Tributário Nacional, apontando, ainda, divergência jurisprudencial. Defendem que os mencionados dispositivos no CTN, além de permitirem somente a tributação sobre o efetivo acréscimo patrimonial, vedam a alteração de conceitos de direito privado, apenas para se alcançar a tributação.

Contra-razões apresentadas pela Fazenda Nacional a fl. 220/223, afirmando que os rendimentos auferidos em aplicações financeiras inegavelmente configuram disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos, sendo, portanto, fato gerador do imposto de renda, na forma do art. 43 do CTN.

Admitido o recurso, subiram os autos ao Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 415.696 – SC (2002/0013831-8)**  
**EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA NA FONTE. ARTS. 43, 44 E 110 DO CTN.**

1. A incidência de imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras não afronta o conceito de renda.

2. “A pessoa jurídica, ao pagar o imposto de renda sobre ganhos por ela obtidos em aplicações financeiras a partir de 01/01/93, está cumprindo o disposto no artigo 29 da Lei nº 8.541/92, que veda a compensação com prejuízos” (RESP n. 187.793/MG; relator Ministro GARCIA VIEIRA).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

**VOTO**

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (Relator):

A irrisignação não merece acolhimento.

O entendimento adotado pelo Tribunal de origem encontra-se em harmonia com a jurisprudência desta Corte Superior, firmada no sentido de que “a pessoa jurídica, ao pagar o imposto de renda sobre ganhos por ela obtidos em aplicações financeiras a partir de 01/01/93, está cumprindo o disposto no artigo 29 da Lei nº 8.541/92, que veda a compensação com prejuízos” (RESP n. 187.793/MG; relator Ministro GARCIA VIEIRA, Primeira Turma, DJ de 3.5.1999).

Nesse mesmo sentido, confirmam-se os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. LEI Nº 8.541, DE 23.12.92. ART. 36. APLICAÇÃO FINANCEIRA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTE.

1. O art. 36, da Lei nº 8.541, de 23.12.1992, é claro ao dispor que “os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas, inclusive isentas, em aplicações financeiras de renda fixa iniciadas a partir de 1º de janeiro de 1993 serão tributadas, exclusivamente na fonte, na forma da legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta lei.”

2. “Com o advento da Lei 8541/92, os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras, a partir de 1º de janeiro de 1993, passaram a ser tributados exclusivamente na fonte (art.

36, *caput*). O valor correspondente à base de cálculo do IR será excluído do lucro líquido para determinação do lucro real (§ 4º). As pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras a partir de 1º de janeiro de 1993 estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda mesmo que, no geral, tenham sofrido prejuízos (art. 29), sendo proibida a compensação: (RESP nº 389485/PR, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 25/03/2002)

3. Ocorre acréscimo patrimonial, a ensejar a hipótese do art. 43, II, do CTN, a aplicação de capital no mercado financeiro, não podendo se eximir a recorrente da incidência do imposto de renda. Dessa forma, resta prejudicada a compensação do tributo pretendido, apurado com base no lucro real, por estarem tais verbas excluídas da apuração de tal lucro.

4. Recurso não provido” (Resp n. 476.499/SC, relator Ministro JOSÉ DELGADO – PRIMEIRA TURMA – DJ de 10.3.2003).

“RECURSO ESPECIAL – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE – GANHOS AUFERIDOS EM APLICAÇÕES FINANCEIRAS – ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 165, 458, II, E 535, I E II, DO CPC – NÃO-OCORRÊNCIA – ALEGADA ILEGALIDADE DO ART. 29 DA LEI N. 8.541/92 – INEXISTÊNCIA – PRECEDENTES.

No tocante à alegada violação do artigo 535, II, do Código de Processo Civil, o recurso não logra perspectiva de êxito, uma vez que não há nos autos qualquer omissão, contradição ou obscuridade, pois o egrégio Tribunal *a quo* apreciou toda a matéria recursal devolvida. Insustentável, outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165 e 458, II, do CPC, pois o *v. decisum* recorrido foi devidamente fundamentado.

Tem-se firmado o entendimento desta Corte Superior acerca da legalidade do dispositivo atacado, que reza que as pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras a partir de 1º de janeiro de 1993 estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda mesmo que, no geral, tenham sofrido prejuízos, sendo proibida a compensação.

Recurso especial improvido” (RESP n. 415.735/RS, relator Ministro FRANCIULLI NETTO – SEGUNDA TURMA – DJ de 2.5.2005).

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RETENÇÃO NA FONTE. DEDUÇÃO PARA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. DESCABIMENTO.

Com o advento da Lei 8541/92, os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras, a partir de 1º de janeiro de 1993, passaram a ser tributados exclusivamente na fonte (art. 36, *caput*). O valor correspondente à base de cálculo do IR será excluído do lucro líquido para determinação do lucro real (§ 4º). As pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras a partir de 1º de janeiro de 1993 estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda mesmo que, no geral, tenham sofrido prejuízos (art. 29), sendo proibida a compensação.

Recurso improvido” (Resp n. 389.485/PR, relator Ministro GARCIA VIEIRA – PRIMEIRA TURMA – DJ de 25.3.2002).

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

**SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 2002/0013831-8

REsp 415696 / SC

Números Origem: 9301007711 9604587960

Relator

Exmo. Sr. Ministro: JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro: JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA  
VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: COMPANHIA INDUSTRIAL H CARLOS SCHNEIDER E OUTROS

ADVOGADO: MARCOS LEANDRO PEREIRA E OUTRO

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator."

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 27 de junho de 2006

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada na DJU de 01.08.2006, p. 394).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 471.894 - SP (2002/0126386-4)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

RECORRENTE: RUI CLARET DE CARVALHO GONÇALVES

ADVOGADO: GIL COSTA CARVALHO E OUTRO

RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: MARIA CHRISTINA MENEZES E OUTROS

RECORRIDO: OS MESMOS

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes.

2. Recurso especial de Rui Claret de Carvalho Gonçalves provido e recurso especial da Fazenda Nacional improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e dar provimento ao recurso do contribuinte. Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 23 de maio de 2006 (data do julgamento).

MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 471.894 - SP (2002/0126386-4)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

RECORRENTE: RUI CLARET DE CARVALHO GONÇALVES

ADVOGADO: GIL COSTA CARVALHO E OUTRO

RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: MARIA CHRISTINA MENEZES E OUTROS

RECORRIDO: OS MESMOS

Relatório

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA:

Trata-se de recursos especiais interpostos por RUI CLARET DE CARVALHO GONÇALVES e pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Asseverou a Corte Estadual, em síntese, que "nas operações com gado a incidência do imposto ocorre nas sucessivas saídas, ficando diferido para outro momento, não cabendo ao produtor/pecuarista seu recolhimento. Frustrado o diferimento, cabe a responsabilidade objetiva ao produtor/pecuarista." A esse respeito, salientou que "não cabe pesquisar, portanto, o elemento subjetivo, pouco importando se tinha, ou não, o agente, ou responsável, ao praticar o ato contrário à lei, a sua vontade dirigida para a prática da infração."

Aduziu, ainda, que "sua responsabilidade objetiva decorre do art. 136 do CTN, como também da solidariedade advinda do interesse comum prevista no art. 124, I, somando-se ainda o disposto no art. 128, ambos do Código Tributário Nacional, que atribui o caráter supletivo da obrigação tributária".

Alega Rui Claret de Carvalho Gonçalves, em recurso especial interposto com fundamento nas alíneas a e c, do inciso III do art. 105 da Constituição Federal, ofensa aos arts. 128 e 136 do CTN, uma vez que "quem vendeu a empresa regularmente cadastrada não deu causa à impossibilidade do diferimento que só veio a ser frustrado posteriormente ao negócio da venda". Aponta, ainda, divergência jurisprudencial com julgado desta Corte, segundo o qual "a declaração de inidoneidade da compradora, com efeito retroativo à data de sua constituição, não gera a presunção de que todos aqueles que com ela contrataram anteriormente a esta mesma declaração, agiram fraudulentamente, ou tiveram um comportamento que deu causa à quebra do diferimento do pagamento do tributo devido."

Por outro lado, sustenta a Fazenda Nacional, em recurso especial interposto com base na alínea a do permissivo constitucional, que o acórdão recorrido, ao excluir a multa pela infração, violou o art. 136 do CTN. Afirma, em síntese, que "não se pode excluir a



responsabilidade do recorrido sob o fundamento de que a situação era desconhecida pelo mesmo, face ao princípio da responsabilidade objetiva." Apresentadas as contra-razões pela Fazenda Nacional, e admitido o recurso pela Corte de origem, subiram os autos a este Tribunal. É o relatório

RECURSO ESPECIAL Nº 471.894 – SP (2002/0126386-4)  
EMENTA

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes.

2. Recurso especial de Rui Claret de Carvalho Gonçalves provido e recurso especial da Fazenda Nacional improvido.

Voto

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA (Relator):

A atual orientação desta Corte é que a responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Colho, aliás, precedentes que bem refletem esse entendimento:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DE AJUSTE SIMPLIFICADO. ART. 136 DO CTN. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO AGENTE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE E INEXISTÊNCIA DE DANO OU DE INTENÇÃO DO PROVOCAR RECONHECIDAS PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. JULGAMENTO BALIZADO PELA EQUIDADE E PELO PRINCÍPIO *IN DUBIO* PRO CONTRIBUINTE. AFATAMENTO DA MULTA.

I – Apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN), sua hermenêutica admite temperamentos, tendo em vista que os arts. 108, IV e 112 do CTN permitem a aplicação da equidade e a interpretação da lei tributária segundo o princípio do *in dubio* pro contribuinte. Precedente: REsp nº 494.080/RJ, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 16/11/2004.

II – *In casu*, o Colegiado *a quo*, além de expressamente haver reconhecido a boa-fé do contribuinte, sinalizou a inexistência de qualquer dano ao Erário ou mesmo de intenção de o provocar, fazendo-se, assim, suporte fático-jurídico suficiente a se fazerem aplicar os temperamentos de interpretação da norma tributária antes referidos.

III – Ademais, apenas a título de registro, tal entendimento do Sodalício de origem, como cediço, não comportaria revisão por parte desta Corte Superior em face do óbice sumular nº 7 deste STJ.

IV – Recurso especial desprovido." (Primeira Turma, RESP 699.700/RS, relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005.)

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. INFRAÇÃO À LEI TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE ART. 136 DO CTN.

1. O artigo 136 do Código Tributário Nacional, no que toca à infração da lei tributária, deve ser examinado em harmonia com o art. 137, também do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva.

2. Recurso especial improvido." (Segunda Turma, RESP n. 68.087/SP, relator Ministro Castro Meira, DJ de 16.8.2004.)

Destarte, deve ser reformado o acórdão recorrido, que firmou entendimento de que "não cabe pesquisar o elemento subjetivo, pouco importando se tinha, ou não, o agente, ou responsável, ao praticar o ato contrário à lei, a sua vontade dirigida para a prática da infração." Com efeito, não evidenciada na espécie a má-fé do produtor/pecuarista, afasta-se sua responsabilidade pela infração tributária.

Diante dessas considerações, dou provimento ao recurso especial de Rui Claret de Carvalho Gonçalves e nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2002/0126386-4

REsp 471894 / SP

Número Origem: 1002445402

Relator

Exmo. Sr. Ministro: JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

Autuação

RECORRENTE: RUI CLARET DE CARVALHO GONÇALVES

ADVOGADO: GIL COSTA CARVALHO E OUTRO

RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: MARIA CHRISTINA MENEZES E OUTROS

RECORRIDO: OS MESMOS

ASSUNTO: Tributário – ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional e deu provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 23 de maio de 2006.

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 04.08.2006, p. 297).

ISS. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS.  
REVOGAÇÃO. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-  
LEI N. 406/68. REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N.  
116/2003. NÃO-OCCORRÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 713.752 – PB (2004/0183752-0)  
RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
RECORRENTE: MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA  
PROCURADOR: ALUÍSIO LUNDGREN CORRÊA RÉGIS  
E OUTROS  
RECORRIDO: ECOCLÍNICA S/C LTDA  
ADVOGADO: FABRÍCIO MONTENEGRO DE MORAIS  
E OUTROS

EMENTA  
TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ISS. REVOGAÇÃO.  
ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68.  
REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N. 116/2003. NÃO-  
OCCORRÊNCIA.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003.

2. Recurso especial improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

O Dr. Fabricio Montenegro de Moraes sustentou oralmente pela recorrida, Ecoclinica S/C Ltda. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 23 de maio de 2006 (data do julgamento).  
MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 713.752 – PB (2004/0183752-0)  
RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
RECORRENTE: MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA  
PROCURADOR: ALUÍSIO LUNDGREN CORRÊA RÉGIS  
E OUTROS  
RECORRIDO: ECOCLÍNICA S/C LTDA  
ADVOGADO: FABRÍCIO MONTENEGRO DE MORAIS  
E OUTROS  
RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA: Interpõe o MUNICÍPIO DE JOÃO PESSOA recurso especial fundado na alínea a da norma autorizada, contra acórdão proferido pela Quarta Câmara do Tribunal de Justiça da Paraíba e cuja ementa tem o seguinte teor:

“TRIBUTÁRIO – Apelação cível – Mandado de Segurança – Cobrança do ISS – Sociedade de serviços médicos e de ultra-sonografia – Sociedade por cotas de responsabilidade limitada sem fins lucrativos – Pretensão ao tratamento tributário diferenciado (art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68) – Advendo do Novo Código Civil – Definição de empresário – Modificação da legislação atinente ao ISSQN – Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (art. 10) – Normas gerais – Não-revogação do § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68 – Inocorrência da repristinação – Norma municipal disciplinando a matéria – Concessão da segurança – Provimento.

– O art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei 406/68, beneficia a sociedade profissional constituída exclusivamente por médicos, sem caráter empresarial ou comercial, que prestem serviços pessoalmente, agindo por conta própria e isoladamente, mas em nome da sociedade e assumindo responsabilidade pessoal.

– Em se tratando de sociedade composta por profissionais que se obrigam a contribuir com bens e serviços, sendo o capital fator secundário, inobstante possuir a forma de sociedade limitada, não pode ser considerada de caráter empresarial, haja vista não se considera empresário aquele que exerce profissão de natureza científica ou intelectual.

– Com o advento do Novo Código Civil, não se pode considerar empresário, e, por consequência, ter-se como sociedade empresarial, aquela que desenvolve atividade de natureza científica. Logo, a sociedade composta por médicos, mesmo que se obrigando reciprocamente a contribuir com bens e serviços, partilhando entre si lucros e prejuízos, não pode ser considerada de caráter empresarial.

– Mesmo com a edição da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que alterou a legislação pertinente ao ISSQN, apenas em normas gerais, não restou revogado o § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/68, inclusive tendo a norma municipal regulado a matéria.

– Em síntese, os citados diplomas que deram nova redação do § 3º do art. 9º original não revogaram a norma em si ali disposta, mas tão-somente a ordem dos serviços que ficam beneficiados pela tributação fixa, não ocorrendo a repristinação veda pela LIC. Em suma, a tributação fixa para profissionais de profissões regulamentadas não foi revogada pela LC 116/2003.

Considerando que também não houve disposição *a contrario sensu* na nova lei complementar de normas gerais do ISS, depreende-se que o art. 9º do Dec.-lei 406, em sua redação original, permanece em vigor no ordenamento” (fls. 185/186).

Alega o recorrente, em síntese, que o acórdão recorrido, ao concluir que o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não foi revogado pelo art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003, contrariou este último dispositivo legal.

Para tanto, o recorrente desenvolve a seguinte tese: aduz que o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 instituiu a possibilidade de tributação diferenciada para as sociedades formadas por uniprofissionais, em que houvesse a prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do contribuinte. Entretanto, após a publicação da redação original, o referido dispositivo veio a ser diversas vezes modificado. Primeiro, pelo Decreto-Lei n. 834/69 e, depois, pela Lei Complementar n. 56/87.

Pondera, contudo, que, com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, houve – especificamente em seu art. 10 – a revogação expressa da Lei Complementar n. 56/87, que instituiu a última modificação no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68.

Sustenta, assim, que a “decisão recorrida contrariou dispositivo de Lei Federal, qual seja o art. 10 da Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, que preconiza de forma expressa a revogação do Decreto-Lei nº 834/69, bem como da Lei Complementar nº 56/87, legislações estas que concediam vigência ao art. 9º, § 3º do Decreto nº 406/68, por ocasião da



sua revogação que se deu com o advento da LC nº 116/2003" (fl. 210).

As contra-razões foram apresentadas às fls. 225/232.

O apelo foi admitido às fls. 250/251.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 713.752 – PB (2004/0183752-0)  
Ementa

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ISS. REVOGAÇÃO. ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI N. 406/68. REVOGAÇÃO. ART. 10 DA LEI N. 116/2003. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, que dispõe acerca da incidência de ISS sobre as sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da Lei n. 116/2003.

2. Recurso especial improvido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA: De início, faz-se imperioso descrever o contexto normativo em que ocorre a presente controvérsia.

O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 veio a dispor acerca de tratamento fiscal diferenciado no que tange à incidência de ISS – Imposto Sobre Serviços – sobre as sociedades civis uniprofissionais, o denominado ISS de tributação por alíquota fixa. A base de cálculo dessa exação, em se tratando de serviços prestados por sociedades, obedece ao referido dispositivo, cuja redação original tem o seguinte teor: "Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço:

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. [...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens I, III, V (exceto os serviços de construção de qualquer tipo por administração ou empreitada) e VII da lista anexa, forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade embora assumindo, responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável".

Nesse texto, os incisos I, III, V e VII correspondem às seguintes atividades das listas de serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406/68:

I – Médicos, dentistas, veterinários, enfermeiros, prótesicos, ortopedistas, fisioterapeutas e congêneres; laboratórios de análises, de radiografia ou radioscopia, de eletricidade médica e congêneres; [...] III – Advogados, solicitadores e provisionados; V – Engenheiros, arquitetos, urbanistas, projetistas, calculistas, desenhistas técnicos, construtores, empreiteiros, decoradores, paisagistas e congêneres; VII – Contadores, auditores economistas, guarda-livros, técnicos em contabilidades."

O Decreto-Lei n. 834/69, em seu art. 3º, V, alterou a redação do § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 – alteração consistente no acréscimo de quatro itens na lista de serviços, passando para oito o número de serviços tributados por alíquota fixa –, que passou a ter vigência com a seguinte redação:

"Quando os serviços a que se referem os itens 1, 2, 3, 5, 6, 11, 12 e 17 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço, em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável". Neste texto foram incluídas outras atividades na lista de serviços, que são:

1. Médicos, dentistas e veterinários.
  2. Enfermeiros, prótesicos (prótese dentária), obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, psicólogos
  3. Laboratórios de análises clínicas e eletricidade médica.
  5. Advogados ou provisionados.
  6. Agentes da propriedade industrial.
  11. Economistas
  12. Contadores, auditores, guarda-livros e técnicos em contabilidade.
  17. Engenheiros, arquitetos, urbanistas."
- Em 15/12/1987, foi editada a Lei Complementar n. 56 (lista de serviços que atraem a incidência de ISS), que, de igual modo, alterou o § 3º do art. 9º do Decreto-Lei n. 406/68 – alteração consistente apenas no acréscimo de outros dois serviços, elevando para dez o número de serviços tributados por alíquota fixa –, assim dispondo em seu art. 2º:

"Art. 2º. O § 3º do artigo 9º do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, alterado pelo Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969, passa a ter a seguinte redação:

§ 3º. Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da Lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável".

Na lista de serviços estabelecida pela Lei Complementar n. 56/87, houve melhor detalhamento de algumas atividades e a inclusão de outras da seguinte forma:

1. Médicos, inclusive análises clínicas, eletricidade médica, radioterapia, ultra-sonografia, radiologia, tomografia e congêneres;
4. Enfermeiros, obstetras, ortópticos, fonoaudiólogos, prótesicos (prótese dentária);
8. Médicos veterinários;
25. Contabilidade, auditoria, guarda-livros, técnicos em contabilidade e congêneres;
52. Agentes da propriedade industrial;
88. Advogados;
89. Engenheiros, arquitetos, urbanistas, agrônomos;
90. Dentistas;".

Por fim, veio a ser editada Lei Complementar n. 116/2003, que, em seu art. 10, revogou as disposições da Lei Complementar n. 56/87. Transcrevo, por oportuno, o teor do referido dispositivo:

"Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999".

Nesse panorama normativo, surgiu, pois, a controvérsia suscitada no presente apelo, qual seja, com a

edição da Lei Complementar n. 116/2003, houve ou não a revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68? As sociedades de profissionais continuam a ser tratadas diferenciadamente no que tange à incidência do ISS?

A revogação de leis no ordenamento jurídico pátrio, a teor do disposto no art. 2º, §§ 1º e 2º, da LICC, ocorre de forma tácita ou expressa. Expressa, quando a lei revogadora dispõe expressamente que a lei anterior fica revogada. Tácita, quando a lei seguinte trata inteiramente da matéria da lei revogada ou quando é com ela incompatível.

No caso em apreço, não verifico nenhuma dessas situações.

Quanto à possibilidade de revogação expressa, não houve, visto que o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 nem sequer mencionou o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68. Com efeito, o art. 10 da Lei Complementar n. 116/03 revogou expressamente vários dispositivos específicos, permanecendo-se silente, portanto, no que tange aos §§ 1º e 3º Decreto-Lei n. 406/68. Ou seja, estes últimos dispositivos – que, na realidade têm o intuito de estabelecer a possibilidade de se realizar a tributação de ISS por alíquota fixa – em nada foram substancialmente alterados pelas disposições contidas na Lei Complementar n. 116/2003, havendo apenas, no que tange à lista de serviços, mera adequação e numeração dos serviços objetos de tributação. Na atual lista – estabelecida pela Lei Complementar n. 116/2203 –, os serviços especificados na redação do Decreto-Lei n. 406/67 (com a redação conferida pela Lei n. 57/89) foram assim enumerados:

“4.01 – Medicina e biomedicina.

4.02 – Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

4.06 – Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.

4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonaudiologia.

4.11 – Obstetria.

4.12 – Odontologia.

4.13 – Ortopédia.

4.14 – Próteses sob encomenda.

5.01 – Medicina veterinária e zootecnia.

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres.

7.01 – Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

10.03 – Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.

17.14 – Advocacia.

17.16 – Auditoria

17.19 – Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.”

Ressalto, outrossim, nos mesmos termos propostos pelo voto condutor do aresto recorrido, que “na redação do Projeto da LC 116/03 constava, expressamente, o art. 9º do Decreto 406/68 como norma a ser revogada pela legislação superveniente. Todavia, o Senado Federal retirou a expressão “9º” do art. 10 da LC que se estava por aprovar, revelando manifestação clarividente da intenção de que permaneçam os beneplá-

citos garantidos por essa legislação” (fl. 200). Nesse sentido, aliás, é o entendimento dos seguintes juristas que ora relaciono: “embora tenha constado do substitutivo aprovado pela Câmara Federal, a revogação do art. 9º do DL 406/2003 [sic], conforme art. 10 daquele substitutivo, ou seja, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais não mais seria aplicado. O Senado Federal, porém, entendendo que o art. 9º e parágrafos daquele diploma legal não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos da nova disciplina do ISS, manteve o art. 9º, revogando os demais artigos do DL 406/68, referentes ao imposto municipal” (lves Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues, “O ISS e a Lei Complementar nº 116/2003 – Aspecto Relevantes”, O ISS e a LC 116, coordenador Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, 2003, p. 202).

“É preciso repensar a matéria, recorrendo não só ao elemento histórico, como também, promovendo uma interpretação sistemática dentro da ordem jurídica como um todo, para alcançar o verdadeiro sentido das normas. No substitutivo aprovado pela Câmara, o art. 9º do DL 406/68 era expressamente revogado, conforme art. 10 daquele substitutivo. Aquele órgão de representação popular abolia, pois, o regime jurídico de tributação dos profissionais liberais. Todavia, o Senado Federal manteve aquele art. 9º e seus parágrafos, entendendo, e com acerto, que não eram incompatíveis com o art. 7º e parágrafos na nova lei de regência nacional do ISS, revogando todos os demais artigos do DL 406/68, pertinentes ao imposto municipal. Aquela Casa Legislativa continuou, pois reconhecendo a relevância social dos serviços prestados pelos profissionais liberais. Não se pode perder de vista que a propositura legislativa sancionada pelo Executivo foi a do Senado Federal, e não a da Câmara dos Deputados. Se o projeto deveria ter retornado ou não à Câmara é outra questão, que não interessa para a matéria aqui enfocada” (“ISS – Lei Complementar 116/2003”, Kyoshi Harada, “Imposto Sobre Serviços. Lei Complementar 116/03. Tributação de Sociedades de Profissionais”, p. 620, 1ª edição, Editora Juruná, p. 620, 2005).

Revogação tácita, de igual modo, não se deu, tendo em vista que não se verifica incompatibilidade alguma entre os dispositivos legais mencionados. De fato, não se constata na Lei Complementar n. 116/2003 – que não disciplinou tema semelhante ao disposto no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 – nenhuma disposição que gerasse incompatibilidade com a tributação por alíquota fixa ora em debate. Consoante igualmente consignado no voto condutor do julgado, “manteve-se a essência e a natureza da tributação por valor fixo para as sociedades uniprofissionais, motivo pelo qual também não houve inteiro disciplinamento da matéria por lei posterior, indicando, mais uma vez, que inexistiu revogação tácita” (fl. 201). Vale mencionar, nesse aspecto, a lição de Hugo Brito Machado: “É evidente a inexistência de incompatibilidade entre os dispositivos da Lei Complementar 116/03 e os §§ 1º e 3º do art. 9º, do Dec.-lei 406/68. Não existe incompatibilidade capaz de produzir a revogação da lei anterior entre uma norma dirigida aos casos em geral, ditos ordinários, e uma norma que estabeleça exceção. A incompatibilidade que implica revogação da lei anterior há de ser absoluta. [...] A Lei Complementar 116/2003 estabelece, em seu art. 7º, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço.

É uma norma geral, que convive perfeitamente com a norma albergada pelos §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Dec.-lei 406/68.

A demonstrar essa compatibilidade, aliás, basta que se note que a norma hoje albergada pelo art. 7º, *caput*, da Lei Complementar 116/68, é exatamente a mesma norma que antes estava albergada pelo art. 9º, *caput*, do Dec.-lei 406/68 ("ISS – Lei Complementar 116/2003", Hugo de Brito Machado, "O ISS das Sociedades de Profissionais e a Lei Complementar 116/03", p. 229, 1ª edição, Editora Juruá, p. 620, 2005).

Outra questão que se levanta, ainda no sustento da tese da não-revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, é o que dispõe a Lei Complementar n. 95/98, que disciplina a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. Veja a redação do art. 9º da mencionada Lei Complementar n. 95/98, alterado pela Lei Complementar n. 107/2001:

"Art. 9º A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas". Como se vê, preleciona a Lei Complementar n. 98/98 que a cláusula de revogação deve enumerar expressamente as leis ou disposições revogadas. No caso em apreço, em face dessa exigência, e conhecedor do fato de que o art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 não consta da redação do art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003 (ao contrário, foi dele retirado), pode-se sustentar que todo o teor do art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 permanece em vigor.

Nessa perspectiva, então, em que resultaria a redação contida no art. 10 da Lei Complementar n. 116/2003, no momento em que estatuí que a Lei Complementar n. 56/87 e o inciso V do art. 3º do Decreto-Lei n. 834/69 estariam revogados? Ora, com relação às disposições previstas no art. 9º, § 3º, do Decreto-Lei n. 406/68, por não serem com elas em nada incompatível, não ensejam modificação alguma, isto é, nesse aspecto, não há por que falar em eventual aplicação do instituto da revogação, seja esta tácita ou expressa.

Esclareço também que não por que há falar que o art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/68 estaria vigendo por força da repristinação (LICC, art. 2º, § 3º). Aplica-se tal instituto quando se restaura um preceito de lei que se encontrava revogado. No caso, todavia, não houve revogação do art. 9º, § 3º, do Decreto n. 406/68, razão pela qual se afasta a possibilidade de sua eventual restauração e, por conseguinte, do procedimento de repristinação. Acerca desse tema, colho a lição de Fernando Facury Scalf:

"[...] Assim, quais argumentos seriam pertinentes para afastar a idéia de repristinação?

a) Em primeiro lugar, falar de repristinação é incabível porque não se trata de voltar a ter vigência; afinal o art. 9º, § 3º, do Dec.-lei 406/68 nunca deixou de ter vigência! O que ocorreu foi alteração em seu texto, porém, jamais, uma perda de sua vigência. Desta forma, não se de falar que 'lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência'. Se a norma em questão (art. 9º, § 3º, do Dec.-lei 406/68) jamais perdeu a vigência, porque se há falar em restauração, através do processo de repristinação? Não é o caso.

b) Além disso, o texto do art. 10 da Lei Complementar 116/03 é bastante claro ao alinhar todas as normas que foram expressamente revogadas: 'Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei nº

406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei nº 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999'. Observe-se que o art. 9º do Decreto 406/68 não é mencionado, mas apenas as normas que o alteraram, e que já foram acima transcritas" ("ISS – Lei Complementar 116/2003", Fernando Facury Scalf. "A Tributação das Sociedades Uniprofissionais mudou com a nova lei complementar do ISS?", 1ª edição, Editora Juruá, p. 191, 2005). Diante dessas considerações, conheço do recurso e nego-lhe provimento. É como voto.

#### CERTIDÃO DE JULGAMENTO

#### SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2004/0183752-0

Resp 713752 / PB

Números Origem: 20020030117960 20030138746

Relator

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. MARIA CAETANA CINTRA SANTOS

TOS

(Ementa publicada no DJU de 18.08.2006, p. 371).

#### SENTENÇA

#### ISS. LEI COMPLEMENTAR N. 100/99. ESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTA MÁXIMA. APLICABILIDADE A TODOS OS SERVIÇOS.

Vistos.

CIE BRASIL S.A. interpôs os presentes embargos nos autos da execução fiscal que a Municipalidade de São Paulo lhe ajuizou alegando que a alíquota do ISS é de 5% e não de 10%, sendo que o recolhimento do tributo se baseou na menor, uma vez que a Lei Complementar de número 100/99 assim fixou a alíquota; alternativamente alegou que não é possível aplicação do princípio da seletividade ao ISS sob pena de violação do princípio da isonomia. A Municipalidade alegou que a referida lei complementar apenas alterou o rol dos serviços tributados, imputado somente ao que foi alterado a alíquota de cinco por cento. Em réplica a embargante retirou suas alegações. Ao final, a Municipalidade pediu julgamento antecipado.

Relatei. Decido.

Passo a conhecer diretamente do pedido, na forma do inc. I do art. 330 do Código de Processo Civil combinado com o parágrafo único do art. 17 da Lei das Execuções Fiscais, uma vez que, sendo a matéria controvertida exclusivamente de direito, prescinde de dilação probatória, sendo suficientes os documentos juntados aos autos.

Das privatizações das rodovias.

A Lei Complementar nº 100 de 1999, aparentemente, integrava a política de privatizações das rodovias, ao estabelecer o serviço de exploração destas vias,

além do pedágio, no rol do Decreto-Lei 406/68, bem como a base de cálculo diferenciada. Logo a interpretação que a Municipalidade emprestou à referida Lei é válida, uma vez que teríamos também uma alíquota diferenciada.

Da interpretação.

Todavia, sem embargo desta interpretação, de outro ângulo, não podemos esquecer que não se criou um ISS especial, apenas houve um tratamento especial, portanto também é válida a interpretação que o art. 4º da referida lei alcançou o ISS como um todo.

Em favor desta última interpretação, que é também da embargante, militam dois princípios interpretativos. O primeiro é de que o intérprete não pode diferenciar aquilo que a própria lei não diferencia. O imposto tratado pela LC 100/99 é o ISS e não o ISS dos pedágios, uma vez que não existe este tributo. Havendo revisão na Constituição Federal para que Lei Complementar estabelecesse as normas gerais, não podemos interpretar de que o legislador nacional estaria criando norma especial.

O segundo é de que a interpretação autêntica é a fornecida pela própria lei, seja no mesmo diploma legal, seja em outro. No caso, a Lei Complementar nº 116, em seu inc. II do art. 8º, fixou a alíquota em 50%, portanto a intenção do legislador era tanto de fixar uma alíquota padronizada para a nação, quanto de estabelecer no limite de 55.

Da constitucionalidade da fixação de alíquota máxima em lei complementar.

Além do argumento, simples, mas sólido, de que há previsão na própria Constituição Federal de edição de normas gerais por intermédio da lei complementar, podemos acrescentar que a fixação de alíquota máxima, ao invés de violar a autonomia tributária municipal prevista no inc. III do art. 30 da Constituição Federal, preserva a federação, *caput*, do art. 1º da Carta. A comum "guerra fiscal" entre membros da federação prejudica a federação, porque abre caminho a todo tipo de fraude e sonegação, em detrimento ao Erário Público.

Logo a autonomia tributária municipal somente pode ser exercida dentro dos parâmetros que a Constituição Federal outorgou ao legislador nacional.

Isto posto, julgo procedente os embargos, extinguido a execução e arcando a Municipalidade com as custas, despesas processuais e honorários advocatícios, que se arbitra em dez por cento sobre o valor atualizado da causa.

Traslade-se cópia desta para os autos da execução. Ante o valor da ação, a sentença está sujeita ao re-exame necessário, nos termos do disposto no inc. II do art. 475 do Código de Processo Civil, remetendo-se os autos ao E. Tribunal de Justiça de São Paulo. P.R.I.

São Paulo, 26 de maio de 2006.

PAULO ROBERTO FADIGAS CÉSAR

JUIZ DE DIREITO

(Cópia de fls. 43/46 dos embargos à execução fiscal nº 217544/01-1, em trâmite perante a Vara das Execuções Fiscais Municipais da Comarca de São Paulo, publicada no DOE de 03.08.2006).

## DESPACHOS

INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. EMPREITADA LEGAL. CONTRATOS COM PRAZO SUPERIOR A UM ANO. LEI N. 10.833/2003. IN SRF N. 468/2004. AFATAMENTO.

PROC.: 2005.03.00.0053668-0 AG 238969

ORIG.: 2005.61.00.005794-0/JP

AGRTE. União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYDIR F BORGES E MIRIAM APARECIDA

P. DA SILVA

AGRDO.: SINDICATO DAS EMPRESAS DE COMRA, VENDA, LOCAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS RESIDENCIAIS E COMERCIAIS DE SÃO PAULO - SECOVI SP

ADV.: GUILHERME CEZAROTTI

ORIGEM: JUIZADO FEDERAL DA 24 VARA SÃO

PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA TURMA

Vistos.

INDEFIRO o efeito suspensivo pleiteado (CPC, art. 558). A agravante interpôs o presente agravo de instrumento contra a r. decisão de fls. 105/108 dos autos originários (fls. 121/124 destes autos), que deferiu a antecipação dos efeitos da tutela, em sede de ação ordinária, para autorizar os associados da autora a efetuarem o recolhimento da Cofins e do PIS incidente sobre receitas decorrentes de contratos de compra e venda de bens imóveis sob regime de incorporação imobiliária por empreitada global, com prazo superior a 1 (um) ano firmados até 31 de outubro de 2003, com cláusula de correção monetária, nos termos da Lei nº 9.718/98, conforme expressa previsão do artigo 10, XI, b, da Lei nº 10.833/2003, afastando-se a aplicação do art. 2º da Instrução Normativa nº 468/2004. Com efeito, afigura-se ilegal a restrição à tributação pelo regime da cumulatividade nas condições impostas pela Instrução Normativa nº 468/2004, no que pertine à definição de preço determinado.

Referida Instrução Normativa não constitui instrumento normativo idóneo apto a impor inovação no mundo jurídico ao estipular que a existência de cláusula de reajuste descaracterizaria o preço determinado. É de rigor observar que o mero reajuste do contrato, como maneira de recomposição do valor preambularmente acordado entre as partes, não significa modificação do preço.

O r. Juízo de origem decidiu bem que o cotejo das normas legais indica assistir razão à autora permanecer no regime contributivo do PIS/COFINS conforme previsto no artigo 10, inciso XI, alínea b e artigo 15 da mesma lei, afastando-se, em consequência, o § 2º, do artigo 2º da IN-SRF nº 468, de 08/11/04 que houve por bem determinar a exclusão daquele regime legal, *in verbis*:

"b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;"

A pretexto de considerar pré-determinado apenas aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato, descaracterizando esta predeterminação, quando estipulado no contrato de concessão cláusula de reajuste, mesmo que por índices oficiais.

De se atentar que o caso em tela enquadra-se exa-

tamente na hipótese prevista na Lei 10.833/03, art. 10, XI, b.

Ora, sabendo-se que qualquer índice contratado visa apenas a recompor, em bases atuais, o valor da moeda deteriorada pela inflação, impossível considerar que a aplicação deste reajuste altere o conceito de predeterminação do preço da obra contratada, ou seja, predeterminação do preço não significa a manutenção *ad eternam* do valor histórico como pretende ver o fisco para considerá-lo como tal.

No caso, considerar que os contratos com preço predeterminado firmados sob o domínio da eficácia da Lei 10.833/03 como deixando de sê-lo a partir de reajuste de seu valor por índices ajustados no momento de contratação com o próprio Poder Público onde reconhecida a predeterminação, termina por instaurar na execução desses contratos um inadmissível campo de certeza.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*, dispensando-se de prestar informações, nos termos do artigo 527, IV, do mesmo Código.

Intimem-se.

São Paulo, 19 de dezembro de 2005.

CONSUELO YOSHIDA

Desembargadora Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 18.01.2006, p. 310/311).

**TAXA. SUBMISSÃO DE ATO DE CONCENTRAÇÃO AO CADE. LEIS Nº 9.781/99 E 10.149/00. ILEGALIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2004.01.00.001993-5/DF

RELATOR: DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

AGRAVANTE: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA CADE

PROCURADOR: MAURO CESAR SANTIAGO CHAVES

AGRAVADO: ELEVADORES DO BRASIL LTDA.

ADVOGADO: LUIZ CEZAR DA SILVA

Decisão

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto da decisão, proferida pelo Juízo da 11ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, no plantão judiciário da 1ª Vara, que, nos autos da Medida Cautelar Inominada Preparatória, ajuizada pela empresa ELEVADORES DO BRASIL LTDA., deferiu o pedido de liminar para que fosse suspensa a exigibilidade da Taxa Processual instituída pela Lei 9.781/99, com a alteração que lhe fora dada pela Lei 10.149/2000, quando da apresentação do Contrato de Aquisição de Portfólio da ora agravada.

Alega, inicialmente, o agravante que o interesse processual da agravada é antecipar uma tutela a ser pretendida em sede de ação declaratória, e não de obter meios de garantir a eficácia plena do provimento jurisdicional, a ser obtido por meio de futuro (ou concomitante) processo de conhecimento, como é o objetivo da medida cautelar preparatória.

Sustenta a incompetência absoluta *ratione materiae* do Juízo *a quo*, aduzindo que sob o manto de estar invocando o controle difuso de constitucionalidade, a agravada procura, na verdade, usurpar a competência do colendo Supremo Tribunal Federal.

A discussão que trava é em tese, não diante de um caso concreto, daí não ser possível o controle difuso na espécie.

Outrossim, sustenta o agravante a ausência dos pressupostos para concessão da liminar e a constitucionalidade da Taxa Processual em discussão, considerando que atua no exercício de seu poder de polícia administrativa e que a instituição da referida taxa atendeu a todos os pressupostos de legalidade. Este agravo, protocolizado em 23/01/2004, veio-me concluso em 26/01/2004.

De início, nos termos do despacho de fl. 56, requisitei informações ao Juízo *a quo*, prestadas às fls. 58/62.

Pelo agravante, foi requerida redistribuição por prevenção ao Relator do Agravo de Instrumento 2002.01.00.032203-9, Desembargador Federal Leomar Amorim, prosseguindo o prosseguindo o processo, sob minha relatoria, ante a inexistência de prevenção, nos termos do despacho de fl. 72.

Contraminuta apresentada às fls. 77/88.

A ação ordinária principal foi interpretada dentro do trintidial legal, conforme informações de fls. 92/93. Decido.

A agravada propôs Medida Cautelar Preparatória, com pedido de liminar, argumentando que adquiriu da empresa ELEVADORES ATIEL LTDA. - ME sua carteira de clientes, realizando contrato de aquisição de portfólio, contudo, nos termos do art. 54, § 3º, da Lei 8.884/94, deve submeter a operação à apreciação do Conselho administrativo de Defesa Econômica - CADE. Para tanto, vê-se na obrigação de recolher a Taxa Processual no valor de R\$ 45.000,00 (quarenta e cinco mil reais), conforme o art. 2º, da Lei 9.781/99, alterado pela Lei 10.149/00, o que considera inconstitucional. Daí requer o direito de apresentar seu contrato sem se ver compelida a recolher a Taxa, enquanto discute a constitucionalidade de sua cobrança nos autos da ação principal.

Verifico que o que pretende a agravada é discutir, na ação ordinária, a inconstitucionalidade da cobrança da taxa em momento. Trata-se de controle difuso de constitucionalidade que pode ser exercido pelo Juízo Federal Monocrático.

Nesse sentido, confira-se:

“TRIBUTÁRIO. CADE. LEI 9.781/99. TAXA PROCESSUAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DIFUSO.

1. O controle de constitucionalidade difuso é exercido pelos diversos órgãos jurisdicionais e não somente pelo Supremo Tribunal Federal.

A inconstitucionalidade, na hipótese, é suscitada incidentalmente, em questão prejudicial, para se saber se a lei deve, ou não, ser aplicada, ao concreto.

2. Tem o Cade legitimidade para figurar no pólo passivo da ação em que se pretende excluir a Taxa Processual, pois, é quem autoriza os atos a que se refere o *caput*. Art. 54 da Lei 8.884/94 Presentes o *periculum in mora* e o *fumus boni juris*.”

(TRF, AG 20030100023506-0, Rel. Des. Federal Tourinho Neto, DJ 02/03/2004, p.45)

O Juízo *a quo* suspendeu a exigibilidade de taxa de fundamento de que a base de cálculo adotada não serve de elemento dimensionador do aspecto material do fato a ser tributado, pois a situação descrita no art. 54 da Lei 8.884/94 não tem qualquer relação com o fato gerador de taxa, antes corresponde a intervenção indireta no domínio econômico (art. 174/CF).



Ressaltou, também, que o valor estipulado, R\$45.000,00 (quarenta e cinco mil reais) para a Taxa Processual do CADE afigura se confiscatório, ferindo os princípios da capacidade econômica insculpido na Constituição. Com isso, essa exigência deve se render ao império dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, para ser afastada.

Quando ao *periculum in mora* entendeu configurado, considerando o prazo de apresentação do contrato, no dia 6 de Janeiro de 2004.

Em juízo de cognição sumária, constato que a decisão agravada acha-se satisfatoriamente fundamentada. Entendo que se há *periculum in mora* e presente se faz o *fumus boni juris*, a ação cautelar, ainda que preparatório, é admissível.

Pelo exposto, indefiro o pedido de atribuição de efeito suspensivo ao recurso, até julgamento deste agravo pelo colegiado.

Comunique-se ao Juiz prolator da setença agravada. Após, cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intime-se.

Brasília/DF, 25 de abril de 2006.

(Despacho publicado no DJU II de 09.05.2006, p. 79).

**ICMS. IMPORTAÇÃO DE BEM  
OBJETO DE CONTRATO DE LEASING.  
CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nr. 486720

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

AGTE(S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV(A/S): PGE-SP - MÔNICA HERNANDES DE SÃO PEDRO

AGDO(A/S): OGISA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.

ADV(A/S): LEO KRAKOWIAK E OUTRO(A/S)

DECISÃO: Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado (f. 60):

Tributário - ICMS - incidência - Contrato de arrendamento mercantil - *leasing*: 'a pura e simples importação do bem, sendo ela feita sob o regime de arrendamento mercantil, em operação que não implica, por si só, em circulação econômica, não enseja a tributação' (PGJ, fls. 312).

Alega o RE, em síntese, violação do artigo 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição Federal.

Decido.

O Plenário deste Tribunal, no julgamento do RE 206.069, 1º.09.2005, Ellen Gracie, Inf-399, assentou que incide ICMS sobre a entrada de mercadoria importada, seja qual for a natureza do contrato que deu origem a tal operação.

O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

Provejo o agravo, que converto em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do C. Pr. Civil) e, desde logo, dou provimento a este (art. 557, § 1º-A, do C.Pr.Civil) para reformar o acórdão recorrido e denegar a segurança.

Brasília, 25 de abril de 2006.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE - Relator

(Despacho publicado no DJU de 11.05.2006, p. 19).

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO  
PARCIAL. MANIFESTAÇÃO DE  
INCONFORMIDADE. ART. 74, PAR. 11, LEI N.  
9.430/96. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO.**

PROCESSO: 2006.03.00.035465-0 AG 266874

ORIG.: 20066000032130/MS

AGRTE.: MINERAÇÃO CORUMBAENSE REUNIDA S/A

ADV.: ALOISIO AUGUSTO M. MARTINS

AGR.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 4ª VARA DE CAMPO GRANDE MS

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA/SEXTA TURMA

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA/SEXTA TURMA

Vistos.

A agravante interpôs o presente agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, contra a r. decisão de fl. 71 dos autos originários (fl. 93 destes autos), que, em sede de mandado de segurança, deferiu a liminar, que visava o recebimento, no efeito suspensivo, nos termos do art. 74, § 11, da Lei nº 9.430/96 c/c art. 151, II, do CTN, da manifestação de inconformidade que será apresentada contra despacho decisório proferido nos autos de processos administrativos fiscais.

Pretende a agravante a reforma da r. decisão agravada, alegando em síntese, que o inciso II, do § 3º do art. 48 da IN SRF nº 600/05 criou regra não prevista na Lei nº 9.430/96, fato que viola os princípios da legalidade em matéria tributária e da hierarquia das normas. Relatei. Decido.

Cabe deferir a tutela antecipada pleiteada (CPC, art. 558).

No caso vertente, conforme se observa da decisão da autoridade tributária, conforme o contido à fl. 70 destes autos, a divergência quanto aos débitos foi estabelecida em torno da compensação promovida pela agravante, que considerou somente os valores principais dos débitos, não tendo sido incluído nenhum acréscimo legal (juros de mora e multa de mora).

Diante da homologação parcial das compensações realizadas, e da suposta insuficiência dos créditos e da cobrança do saldo dos débitos não compensados pela fiscalização, a agravante pretende obter a regular manifestação de inconformidade, nos termos do disposto no art. 74, § 11, da Lei nº 9.430/96 e art. 151, III, do CTN, cujo recebimento no efeito suspensivo lhe está sendo obstado pela autoridade impetrada, com fulcro no disposto no art. 48, § 3º, II, da IN SRF nº 600/05.

No caso vertente, o art. 48, § 3º, inciso II, da IN SRF nº 600/05, ao estabelecer que, mesmo sendo apresentada a manifestação de inconformidade, não poderia esta ter condão de suspender a exigibilidade de crédito tributário representado pelo débito do saldo remanescente não homologado, acabou por restringir o alcance dos arts. 74, §§ 5º e 11º, da Lei nº 9.430/96, c/c art. 33, do Decreto nº 70.235/72 e art. 151, III, do CTN. De fato, o art. 48, § 3º, inciso II, da IN SRF nº 600/05 acabou criando restrição prevista na Lei nº 9430/96, que em nenhum momento determinou a manifestação de inconformidade não tivesse efeito suspensivo da exigibilidade do crédito na hipótese de não-homologação da compensação no tocante ao débito que exceda ao total do crédito informado pelo sujeito passivo em sua Declaração de Compensação.

Ademais, no caso em apreço, é direito da agravante discutir na esfera administrativa os termos da compensação pleiteada, especificamente, a forma de cálculo do débito que se pretende extinguir mediante o crédito apurado em seu favor. Faculdade que se insere no âmbito da garantia individual da ampla defesa e do contraditório na seara administrativa consoante esculpido no art. 5º, inciso LV, da Constituição da República.

E, *last but not least*, não pede a Instrução Normativa, ato inferior à lei, no tocante à hierarquia das normas, contrariar, restringir ou inovar seus ditames, cabendo-lhe apenas explicitar a lei, nos limites por esta impostos, sob pena de ofensa ao princípio da reserva legal.

Em face do exposto, DEFIRO a tutela antecipada da pretensão recursal, para determinar à autoridade impetrada que receba, no efeito suspensivo, a manifestação de inconformidade a ser apresentada pela agravante, se tempestiva, com fulcro no art. 74, §§ 7º e 11º, da Lei nº 9430/96, c/c art. 151, do CTN.

Regularize a agravante, no prazo de 5 (cinco) dias, a autenticação das cópias das peças que devem obrigatoriamente instruir o agravo de instrumento, nos termos dos arts. 365, III e 384, do CPC e Resolução nº 54/96, da Presidência deste Tribunal, ou juntada de declaração de autenticidade, nos termos do art. 544, § 1º, do CPC, sob pena de ser negado seguimento ao presente recurso.

Intime-se a agravada, nos termos do artigo 527, V, do CPC, para que responda, no prazo legal.

Comunique-se ao MM. Juízo a quo, dispensando-o de prestar informações nos termos do artigo 527, IV, do mesmo Código.

Intimem-se.

São Paulo, 08 de maio de 2006.

MARCELO AGUIAR  
Juiz Federal Convocado  
Relator

[Despacho publicado no DJU II de 16.05.2006, p. 213].

**PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE DECISÃO. ENCAMINHAMENTO DE DÉBITO PARA A DÍVIDA ATIVA. ILEGALIDADE.**

PROCESSO: 2006.03.00032778 -5

ORIG.: 200661000051266/SP

AGRTE.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

AGR.: BANCO SANTANDER S/A

ADV.: ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 15ª VARA SÃO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. LAZARANO NETO/ SEXTA TURMA

Vistos, etc.

Trata-se de agravo de instrumento interposto pela União Federal contra a decisão do Juízo Federal da 15ª Vara de São Paulo/ SP que, em mandado de segurança, deferiu liminar para suspender despacho de encaminhamento de débito para inscrição na dívida ativa e a própria inscrição, bem como o despacho decisório proferido que deu ensejo ao Comunicado nº 359/2005.

Sustenta a União a ausência do direito líquido e certo da impetrante.

Quanto ao despacho que não homologou pedido de compensação não teria por fundamento o fato de o débito respectivo já ter sido inscrito na Dívida Ativa, e mesmo que assim o fosse, o requerimento teria sido considerado como não declarado, nos termos do art. 74, parágrafo 12, inciso I da Lei nº 9.430/96, com as alterações das Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04. O real fundamento para a não homologação seria a inexistência do crédito. Em síntese, demonstrada a legalidade do ato que indeferiu o pedido de compensação (proc. administrativo nº 16327.000839/2005), defende a agravante a manutenção da inscrição na Dívida Ativa do débito objeto do processo nº 16327.000509/2005-22, razão pela qual pede a concessão do efeito suspensivo, conforme previsto no art. 527, inciso III combinado com o disposto no art. 558, ambos do Código de Processo Civil.

É o relatório. Decido.

Presentes os pressupostos do art. 522 do Código de Processo Civil com a redação da lei nº 11.187/05, a autorizarem a interposição do agravo por instrumento, considerando trata-se de decisão suscetível de causar à parte lesão grave e de difícil reparação. Em uma análise primária, não diviso os requisitos legais para a concessão do efeito suspensivo, conforme o disposto no art. Artigo 527, inciso III, combinado com o art. 558 do código de Processo Civil. Para facilitar, traço o histórico dos fatos. Em 15/04/05 a agravada foi intimada (DICAT/EQCCCI nº 99/2005) para pagar o valor correspondente ao crédito objeto do processo administrativo nº 16327.000509/2005-22. Em 18 de maio do mesmo ano, apresentou a Declaração de Compensação (processo nº 16327.000839/2005-18). Após tal fato, em 19.05.2005, e antes de qualquer decisão a respeito do seu requerimento, o débito objeto da intimação acima foi encaminhado para inscrição (fls. 327), o que ocorreu em 30 de maio do mesmo ano (fls. 329 e seguinte). Em dezembro a agravada foi notificada do indeferimento do pedido de compensação.

Nos termos das informações prestadas pelo Delegado das Instituições Financeiras em São Paulo (69/77), o pedido de compensação objeto do processo administrativo nº 16327.000839/2005-18 foi indeferido (fls. 85/87) não apenas pelo fato de o débito correspondente já ter sido encaminhado à inscrição na Dívida Ativa, mas principalmente em razão do não reconhecimento do crédito do contribuinte. Dessa forma, por este motivo não pode ser inquinada de ilegal a inscrição da Dívida.

Por outro lado, deve ser ressaltado que o art. 74, § 2º, da Lei nº 9430/96, com a redação da Lei nº 10637/02, confere à declaração de extinguir o crédito, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Dessa forma, não deveria ter sido encaminhado o crédito à Procuradoria, antes do exame do pedido de compensação apresentado. Após o indeferimento o contribuinte ainda teria direito de recorrer na forma do art. 74, § 9º, da Lei nº 9.430 com as alterações posteriores. Ou seja, a União ao inscrever diretamente o crédito, ignorando a pendência de declaração de compensação, não observou o disposto em lei, ignorando o direito de petição constitucionalmente assegurado. Isso posto, nego o efeito suspensivo pleiteado. Intime-se a agravada para os fins do art. 527, V, do CPC.

Dê-se vista ao MPF, para manifestação.

Publique-se.  
São Paulo, 08 de maio de 2006.  
LAZARANO NETO  
Desembargador Federal  
Relator  
(Despacho publicado no DJU II de 16.05.2006, p. 215).

**FACTORIZING. PIS. INCIDÊNCIA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR DA AQUISIÇÃO E O VALOR DE FACE DOS TÍTULOS OU DIREITOS ADQUIRIDOS. INDEFERIMENTO DA TUTELA ANTECIPADA.**

PROCESSO: 2006.03.00.020839-5 AG 263517  
ORIG.: 200561000280640/SP  
AGRTE.: COTIA TRADING  
ADV.: ENRIQUE DE GOEYE NETO  
AGRDO.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV.: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P. DA SILVA  
ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 3ª VARA DE SÃO PAULO Sec Jud SP  
RELATOR: JUIZ CONV. MANOEL ALVARES/ QUARTA VARA  
Vistos, etc.

Trata-se de Agravo de Indenização interposto contra r. decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo*, em mandado de segurança, que indeferiu medida liminar pleiteada pela impetrante, empresa de *Factoring* e Fomento, com o fito de suspender a exigibilidade de contribuição ao PIS incidente sobre a diferença entre o valor da aquisição e o valor de face dos títulos ou direitos adquiridos pelas empresas de *factoring*. Inconformada com a decisão, a agravante interpõe o presente recurso, inclusive para valer-se da possibilidade de deferimento da antecipação da tutela recursal, à luz disciplina traçada nos artigos 558 e 527, inciso III, do Código de Processo Civil, aduzindo, em síntese, que a contribuição ao PIS somente pode gravar advindas da prestação de serviço e neste conceito não está enquadrada a atividade de compra de créditos.  
Decido.

Nos termos do artigo 558, do CPC, para o deferimento da tutela pleiteada, tal como autoriza o artigo 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que, sendo relevante a fundamentação da agravante, haja evidências de que tal decisão esteja a resultar em lesão grave e de difícil reparação.

O conceito de faturamento, para efeitos de tributação da contribuição ao PIS, está definido no artigo 1º da Lei nº 10.637/02 como o "total das receitas auferidas pela pessoa jurídica".

Destarte, independente a origem da receita para fins de tributação pela contribuição ao PIS.

Ressalta, ainda, que a isenção pretendida pela agravante somente encontraria amparo se veiculada por meio de disposição legal, já que a interposição de preceito isentivo ou imunizatório tributário é restritiva. Assim, ao menos em sede de cognição sumária, não verifico presente a plausibilidade de direito nas alegações da agravante a justificar o deferimento da tutela requerida.

Pelo exposto, INDEFIRO A ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA RECURSAL pleiteada.

Intime-se a agravada, nos termos do artigo 527, V, do Código de Processo Civil.

Int.

São Paulo, 12 de maio de 2006.  
Manoel Alvares  
Juiz Federal Convocado  
Relator  
(Despacho publicado no DJU II de 30.05.2006, p. 528).

**ICMS. BENS DO ATIVO PERMANENTE. USO E CONSUMO. LEI COMPLEMENTAR N. 102/2000. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. CONSTITUCIONALIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 578.142-1  
PROCED.: RIO GRANDE DO SUL  
RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE  
AGTE.(S): ENY COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA  
ADV.(A/S): IGOR DANILEVICZ e OUTRO (A/S)  
AGDO.(A/S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
ADV.(A/S): PGE-RS - KARINA DA SILVA BRUM  
DECISÃO: Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul assim ementado (f.50/51):

"EMBARGOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO DE ICMS. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INTEGRAÇÕES REAL E SIMBÓLICA. BENS DO ATIVO PERMANENTE DE USO E CONSUMO NO ESTABELECIMENTO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. QUADRO VIGENTE PARA A INTEGRAÇÃO SIMBÓLICA. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. LCs 87/96, 92/98, 99/99 e 102/2000. VOTOS VENCIDOS.

1. Princípio da não-cumulatividade e as integrações real e simbólica.

O conceito de não-cumulatividade posto no art. 155, § 2º, I, da CF, abrange apenas os bens com integração real aos produtos nas operações de saída, uma vez que o imposto é de circulação de mercadorias e serviços. Quanto aos bens com integração simbólica, como são os do ativo permanente, os de uso e consumo no estabelecimento, energia elétrica e os serviços de comunicação, tem o legislador complementar a faculdade, conforme, a conveniência e oportunidade, de conceder, ou não, o creditamento, sem receio de violar a Carta Magna, pois trata-se de benefício fiscal, e não de garantia constitucional.

2. Quadro vigente para a integração simbólica.

Combinando-se o art. 33, I, II, III e IV, e o art. 20, § 5º da LC 87/96, com as modificações das LCs 92/97, 99/99 e 102/2000, o quadro para o creditamento do ICMS no que tange à integração simbólica, é o seguinte: (a) quanto aos bens do ativo permanente, só parcelamento à base de um quarenta e oito avos por mês; (b) quanto aos bens de uso ou consumo do estabelecimento, só a partir de 2003; (c) quanto à energia elétrica, salvante os casos de geração de energia elétrica indústria e exportação, também só a partir de 2003; e (d) quanto aos serviços de comunicação, salvante os casos de consumo na prestação de serviços de igual natureza e nas operações de exportação, de igual modo só a partir de 2003.

3. Princípio da anterioridade.

Assim como legislador complementar, quando declara a existência de novas hipóteses de apropriação de crédito de ICMS, relativamente à integração simbólica, não diminui imposto, também não o aumenta quando extingue hipóteses existentes, ou



modifica a forma de apropriação, como é o caso do parcelamento. Desse modo, quando extingue ou modifica, em meio ao exercício financeiro, como fez o legislador com a LC102, de 11-07-2000, não há falar em violação do princípio da anterioridade (CF, art. 150, III, b; CTN, art. 9º, II). Nem indiretamente caracteriza majoração de imposto, pois o tema diz respeito apenas a creditamento.

4. Embargos Infringentes desacolinados.

Votos vencidos.\*

Alega o RE, em síntese, violação dos artigos 150, I e III, b, e 155, § 2º, da Constituição Federal. Decido.

O Plenário do Tribunal, em 23.09.2004, ao apreciar a ADIn 2.325-MC, Marco Aurélio, decidiu que a limitação temporal estabelecida pela LC 102/2000 não viola o princípio da não-cumulatividade. Contudo, em atenção ao princípio da anterioridade, "deferiu, em parte, a cautelar para, mediante interpretação conforme a Constituição e sem redução de texto, afastar a eficácia do artigo 7º da Lei Complementar, nº 102, de 11 de julho de 2000, no tocante à inserção do § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e às inovações introduzidas no artigo 33, II da referida lei, bem como à inserção do inciso IV", assentando que essas alterações só incidiriam a partir de 1º de janeiro de 2001.

Provejo o agravo, que converto em recurso extraordinário (art. 544, §§ 3º e 4º, do C.Pr.Civil) e desde logo, dou parcial provimento a este (art. 5578, § 1º A, do C.Pr.Civil) para reformar o acórdão recorrido na parte que decidiu pela não violação do princípio da anterioridade, e determinar que se observe o referido termo inicial para incidência das modificações implementadas pela LC 102/200, invertidos, neste ponto, os ônus da sucumbência.

Brasília, 30 de maio de 2006.

Ministro Sepúlveda Pertence – Relator

(Despacho publicado no DJU II de 30.05.2006, p. 528).

**COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE VENDA DE BENS IMÓVEIS. AUSÊNCIA DE PRECEDENTE DO STF.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 589842

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

AGTE.(S): NACIONAL COMÉRCIO E EMPREENDIMENTOS LTDA.

ADV.(A/S): CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO FILHO E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN – FABRÍCIO DA SOLLER

DECISÃO

COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – ALCANCE – AGRAVO PROVIDO.

1. Na interposição deste agravo, foram atendidos os pressupostos de recorribilidade que lhe são inerentes. A agravante providenciou o traslado dos documentos obrigatórios previstos em lei e respeitou o prazo de dez dias. A peça está subscrita por profissional da advocacia regularmente credenciado (folhas 18 e 113).

2. Relativamente à incidência da COFINS sobre o faturamento de empresa que constrói e vende imóveis, o tema está a merecer o crivo desta Corte, valendo notar que, de início, no acórdão proferido, constam balizas normativas no sentido da exclusão da incidência da COFINS sobre faturamento decorrente

do exercício da segunda atividade mencionada. A questão é similar à discutida nos autos dos Agravos de Instrumentos nº 210.498-5/RS e 453.304-8/PE, que provi e determinei o processamento regular do recurso extraordinário.

3. Ante o quadro, conheço deste agravo e o provejo.

4. Publiquem.

Brasília, 30 de maio de 2006.

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 23.06.2006, p. 89).

**ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MADEIRA ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO-INCIDÊNCIA.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 271.528-3

PROCED.: PARÁ

AGTE.: ESTADO DO PARÁ

ADV.: PGE-PA – FERNANDO AUGUSTO BRAGA OLIVEIRA

AGDA.: SANLUMBER – SANTARÉM LUMBER DO TAPAJÓS LTDA.

ADV.DOS.: EDUARDO CORRÊA PINTO KLAUTAU E OUTROS

DECISÃO: Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a e b, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Pará assim ementado (f. 61):

"Mandado de Segurança. Cobrança de ICMS. Impetração com pedido de liminar objetivando que a autoridade impetrada e seus agentes, se abstenham de praticar medida administrativa punitiva, no que pertine ao transporte de madeira de sua propriedade, de um para outro estabelecimento da mesma Empresa.

1 – Preliminares suscitadas pela autoridade impetrada – a) Ilegitimidade Passiva *ad causam*; b) Inadequação do *mandamus* para fins de declaração de inconstitucionalidade de Lei; c) do descabimento do *mandamus* contra Lei em tese; d) da impossibilidade de dilação probatória em sede de Mandado de Segurança. Inacolhidas, conforme fundamentos constantes deste acórdão.

2 – O entendimento esposado pela autoridade impetrada, confunde o fato gerador do ICMS = a circulação, com a exteriorização desse fato = a saída da mercadoria do estabelecimento. Tal saída pode ou não configurar o fato gerador. No caso dos autos, aconteceu simples deslocamento de um estabelecimento para o outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, configurando operação, com remessa de mercadoria de uma filial para outra da mesma empresa, sem a natureza de ato mercantil. Para que incida o ICMS, é necessária a prática do negócio jurídico mercantil.

3 – Segurança concedida. Decisão unânime".

Lê-se ainda do voto condutor do acórdão recorrido (f. 65/66 e 68):

"[...] 3 – Do descabimento do *mandamus* contra Lei em tese.

Se a inconstitucionalidade das Leis mencionadas houvesse sido suscitada por via de exceção, com o objetivo de afastar sua incidência ao caso concreto, não haveria nenhum impêço ao conhecimento deste *writ*, de vez que, a arguição da inconstitucionalidade estaria sendo manejada não contra a Lei em tese, mas sim, contra a aplicação *in concretum* da Lei.

Na Ementa do Acórdão proferido no RE 96.550-PR (RTJ 113/161), em que se estabeleceu notável discussão

no Superior Tribunal Federal em torno do conceito da Lei em tese, não obstante prevalentemente a orientação de submissão ao enunciado da Súmula, de que não cabia no caso Mandado de Segurança porque se tratava de Lei em tese, ficou expresso: 'De admitir-se em caráter excepcional se ocorre a eficácia concreta, direta e imediata da norma contra a qual se impetra a ordem, e não há outro remédio eficaz para obviar-lhe os efeitos.'

Já Hely Lopes Meirelles observou em Mandado de Segurança e Ação Popular 1/5, p. 14 da 10ª edição, que 'só não se admite Mandado de Segurança contra atos meramente normativos (Lei em tese)... E adiante: 'E as razões são óbvias para essas restrições: as leis e os decretos gerais enquanto normas abstratas insuscetíveis de lesar direitos individuais...'

No caso, entanto, é injustificável a lesão a direito líquido e certo da Impetrante, prejudicado em sua própria subsistência. [...]

4 - Da impossibilidade de dilação probatória em sede de Mandado de Segurança.

A autoridade impetrada suscitou ainda a preliminar de descabimento do *mandamus* em fase a impossibilidade de dilação probatória, alegando que o Impetrante não comprovou de plano seu direito líquido e certo. Como bem se manifestou o representante do órgão Ministerial, nesta Superior Instância, Dr. Luiz Ismaelino Valente, em seu bem fundamentado parecer de fls. 100 a 110 a respeito de tal preliminar: 'no caso em exame, todavia, a Impetrante juntou à inicial os documentos com que pretende justificar seu invocado direito líquido e certo. O exame dessas provas, para concluir pela existência ou não do direito líquido e certo, confunde-se com o mérito da impetração, de sorte que não se pode afastar desde logo, o conhecimento do *writ*. [...]

Nessa perspectiva, no caso dos autos, aconteceu simples deslocamento de um estabelecimento para os outros da mesma Empresa, sem a transferência de propriedade, configurando operações, com remessa de madeira de uma filial para outra da mesma Empresa, sem a natureza de ato mercantil; ocorreu simples movimentação do produto acabado para venda, sem a aludida operação que, se evidenciasse a circulação econômica, então, consubstanciaria o fato gerador do ICMS.

Com efeito, para que incida o ICMS é necessário a prática do negócio jurídico mercantil. Negócio que pressupõe a existência de mais de uma pessoa.

No caso vertente, a incidência estaria legitimada pela legalidade, caso o primeiro estabelecimento agisse autonomamente, comercializando o produto da sua fabricação [...].'

Alega o RE violação dos artigos 5º, LXIX; 146, III; e 155, XII, da Constituição Federal.

Decido.

Não há violação ao art. 5º, LXIX da Constituição: não se caracteriza o "mandado de segurança contra lei em tese", se - como reconheceu no caso o acórdão recorrido - a norma legal questionada é de "eficácia concreta, direta e imediata", capaz, assim, de lesar direito líquido e certo do impetrante.

Com relação ao mérito, no julgamento do RE 158.834, 23.10.2002, Pleno, do qual fui relator, o em. Ministro Marco Aurélio ressaltou em seu voto: "[...] jamais esta Corte potencializou o vocábulo 'saída', isto para definir o enquadramento dos casos concretos, nos fatos geradores de que cuida o Decreto-Lei nº 406/68. Sempre perquiriu a natureza, em si, do ato ju-

ridico que a estaria a motivar, apegando-se à circunstância de o texto constitucional referir-se ao tributo como alusivo a operações relativas à circulação de mercadorias. É certo que, nem sempre, faz-se indispensável a existência de uma compra e venda mercantil, havendo atos jurídicos relevantes para efeitos da incidência do tributo. Nem por isso caminhou no sentido de assentar o deslocamento físico como suficiente, por si só, a atrair a incidência do tributo. A saída apenas física de um certo bem não é de molde a motivar a cobrança do imposto de circulação de mercadorias. Requer-se, como consta do próprio texto constitucional, a existência de uma operação que faça circular algo passível de ser definido como mercadoria, pressupondo, portanto, como aliás ressaltado por Aliomar Baleeiro em 'Direito Tributário Brasileiro', a transferência de domínio. No particular, levou em conta o saudoso Ministro que o sentido jurídico de operação direciona a negócio jurídico, devendo a circulação exigida estar ligada a deslocamento de mercadoria, ou seja, de bem móvel em comércio. Por isso mesmo, este Plenário, julgando o recurso extraordinário nº 70.538, originário da Guanabara, relatado pelo Ministro Thompson Flores, concluiu pela exclusão do imposto sobre equipamentos como bombas de gasolina saídas, é certo, do estabelecimento comercial, em comodato, por não se ter, na espécie, etapa do processo de circulação a integrar o complexo de sucessivas transferências do produtor ao consumidor (Revista Trimestral de Jurisprudência nº 58/665). A jurisprudência sedimentou-se em tal sentido, afastando, portanto, a potencialização, ao arripio da Carta, no que exige a ocorrência de uma operação a revelar circulação de mercadoria, do fato de o Decreto-Lei aludir, genericamente, à saída de mercadoria. Compõe a Súmula desta Corte o verbete de nº 573 que tem o seguinte teor:

'Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato.'

Em síntese, a simples saída física de um bem que não está no comércio propriamente dito não encerra, necessariamente, os fatos jurídicos indispensáveis à imposição do tributo - a existência de uma operação que implique, no que cercada de objetividade, verdadeira circulação de mercadorias, a que Aliomar Baleeiro, sem temperamento, colou a transferência de domínio.'

Fiquei vencido naquela oportunidade, no entanto, as premissas da tese vencedora do em. Ministro Marco Aurélio são plenamente aplicáveis ao caso.

Nego provimento ao agravo.

Brasília, 20 de junho de 2006.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE - Relator

(Despacho publicado no DJU de 29.06.2006, p. 10/11).

#### CIDE. PAGAMENTOS. CONTRATOS QUE NÃO ENVOLVEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. NÃO-INCIDÊNCIA.

PROC.: 2006.03.00.037249-3 AG267405

ORIG.: 200661000092086 2 Vr SÃO PAULO/SP

AGRTE.: ORACLE DO BRASIL SISTEMAS LTDA.

ADV.: FABIO ROSAS

ARDO.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYDIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA P DA SILVA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE SÃO PAULO – 1ª SSJ – SP  
RELATOR: DES. FED. ALDA BASTO/ QUARTA TURMA Vistos, em decisão.

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que deferiu parcialmente a liminar pleiteada em mandado de segurança, a qual visava à suspensão de exigibilidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, incide sobre os pagamentos decorrentes da execução do contrato de serviços técnicos que não envolvessem transferência da tecnologia, facultando, o depósito judicial das quantias controvertidas.

Inconformada, a agravante sustenta a presença dos requisitos necessários ao deferimento da liminar independentemente de depósito.

Pleiteia a reforma da r. decisão.

Decido.

Consta ter agravante celebrado contrato para licença e prestação de serviços técnicos de engenharia, gestão, administrativos, *marketing* e suporte no exterior.

A Lei 10.168/00 instituiu o Programa do Estímulo à Integração Universidade-Empresa para Apoio à Inovação Tecnológica, visando estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, sendo que, o financiamento do programa decorre da reversão do produto da arrecadação da CIDE, criada especialmente para tal, sob a alíquota de 10%.

Posteriormente, a Lei nº 10332 no art. 6º ampliou a incidência e, a CIDE passou a incidir sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos, a residentes ou domiciliado no exterior, pela pessoa jurídica detentora de licença ou adquirente dos conhecimentos tecnológicos, ou signatárias de contratos, pelos quais se transfere tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (Lei 10.332/01).

O Decreto nº 4.195/02, destinado a disciplinar a lei, ao art. 10, incluiu os contratos de serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes como hipóteses de incidência da CIDE, contratos nos quais não há transferência de tecnologia.

Na consulta formulada à Receita Federal por um contribuinte, a autoridade administrativa assentou cabível a incidência da CIDE com ou sem transferência de tecnologia.

O agravante busca liminar para que seja afastada a CIDE tanto sobre os contatos em que não há transferência de tecnologia como daqueles em que há transferência, ante a ausência de Lei Complementar, em violação ao art. 146 inc. III e 150 incs. I e III da CF. Entretanto, no concernente aos contratos que envolvem ou não transferência de tecnologia, com residentes ou domiciliados no exterior, deles não cuida a CF, a Emenda Constitucional nº 33/2001, nem a posterior Emenda Constitucional nº 42/2002. Esta última prevê incidência da CIDE sobre a importação de serviços, sem qualquer referencia a exportação de serviços.

Tampouco se aponta qualquer Lei Complementar anterior às leis ordinárias nºs 10.168/2000 e 10.332/2001, a justificar a nova incidência do CIDE, tal como sucede no *royalties*.

Interessante anotar que o fato gerador desta CIDE coincide com o fato gerador do imposto estadual previsto no art. 155 inc. IX, incidente sobre prestação de serviços no exterior.

Diante da exigência do art. 149 da CF, a instituição de novo fato gerador, base de cálculo e contribuintes para a CIDE necessariamente se ultima por meio de Lei Complementar, requisito descumprido no presente caso. Tanto assim que as Leis nºs 10.168/00 e 10.332/01 não fazem alusão a qualquer Lei Complementar. A lei ordinária é inábil para criar novo gerador de CIDE.

Neste esteio, sem adentrar em outros aspectos, constato ausentes os elementos constitutivos da hipótese de incidência, porquanto não-previstos em anterior Lei Complementar, em desobediência ao art.149 da Carta Constitucional.

Diante destes substratos, sob cognição sumária, defiro a liminar pleiteada para suspender a exigibilidade da CIDE nas hipóteses descritas pelas Leis nºs 10.128/00, 10.332/01 e respectivo Decreto 4.195/02, sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração de contratos que tenham por objetivo serviços técnicos e de assistência administrativa, não se inibindo a inscrição apenas para fins de afastar a decadência. Comunique-se ao MM. Juízo a quo.

Cumpra-se o disposto no art. 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se e intime-se.

Após, ao Ministério Público Federal.

São Paulo, 13 de junho de 2006.

ALDA BASTOS

Desembargadora Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 04.07.2006, p. 195).

REFIS. EXCLUSÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. EFEITO SUSPENSIVO. CONCESSÃO.

PROC.: 2006.03.00.008077-9 AG 259413

ORIG.: 200561000285844 8 Vr SÃO PAULO/ SP

AGRTE.: LARKIN BRASIL LTDA

ADV.: EMILSON NAZARIO FERREIRA

AGRDO.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA

P DA SILVA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 8 VARA DE SÃO

PAULO Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. ALDA BASTO/ QUARTA TUR-

MA

VISTOS EM DECISÃO.

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face de r. decisão que indeferiu pedido liminar, em autos de ação declaratória proposta para o fim de suspender os efeitos do ato ADE SEORT/OSA 05/05 que determinou a exclusão da empresa agravante do PAES, bem como afastar qualquer sanção fiscal, determinando a reinclusão do referido crédito tributário no Programa de Recuperação Fiscal/ REFIS.

A agravante sustenta, em síntese, que, embora em dia com o parcelamento, foi excluída do PAES sem que lhe tenha sido proporcionado o direito de sanar eventuais irregularidades formais, ou acesso à ampla defesa e ao contraditório.

Decido.

Busca o agravante através da estreita via da liminar a concessão de ordem para determinar a reinclusão do contribuinte no Programa de Recuperação Fiscal-REFIS.

Depreende-se dos autos que a empresa agravante aderiu às regras do PAES, sujeitando-se à aceitação plena e irretirável de todas as condições estabelecidas pelo Fisco. Posteriormente, o beneficiário deixou de cumprir o acordo fiscal, ficando sujeito à exclusão do parlamento.

Os motivos de conivência do juiz *a quo* estão fundamentados, contudo, as razões trazidas pela agravante são relevantes e demonstram ao menos em sede de cognição sumária, alguma plausibilidade do direito invocado.

Assim, tem-se presente o requisito ensejador da requerida antecipação dos efeitos da tutela, pois o exercício antecipado do direito somente se justifica se ultimado de forma eficaz a garantir o resultado final da demanda.

O REFIS foi instituído com vistas a promover a regularização dos créditos da União, relativos aos tributos e contribuições devidos pelas pessoas jurídicas, sendo sua adesão voluntária.

Referido programa permitiu ao contribuinte parcelar os débitos constituídos ou não em dívida ativa, ajustados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes da falta de valores retidos. Contudo, a benesse estatal foi condicionada ao preenchimento de todas as formalidades preestabelecidas pela norma em vigor.

Na leitura dos dispositivos atinentes à matéria, temos que a legislação impôs ao contribuinte o cumprimento de todos os requisitos como condição para permanência no referido programa.

No caso, muito embora não se possa admitir que o contribuinte deixe de cumprir as exigências determinadas, normalmente pelo fato de que a empresa estava ciente das condições que norteavam o programa, quando de sua adesão, fato é que o contribuinte efetivou os pagamentos, ainda que de maneira incompleta, relativos ao parcelamento, objetivo da discussão.

A Constituição Federal não permite que a sanção administrativa, decorrente do Poder de Polícia, possa ser aplicada previamente à defesa administrativa e, além disto, é cabalmente questionável a criação de decisão monocrática irreconstruível, sem respaldo em lei.

Se a administração fazendária atesta a mora de pagamentos do contribuinte dentro do PAES, deve lhe conceder a oportunidade de apresentar defesa antes de aplicar a exclusão do programa, preservando os efeitos até a decisão administrativa final.

Não se olvide, outrossim, que, na forma do direito tributário, os recursos administrativos têm efeito suspensivo, o que obsta qualquer sanção antes do devido processo de defesa.

Assim, o ato em questão ao excluir várias pessoas jurídicas inadimplentes, por meio de um único ato administrativo, sem a específica imputação da infração cometida, dos tributos devidos e seus respectivos valores, viola o princípio da legalidade e da necessidade de fundamentação, bem como o princípio do contraditório, em vista de ausência de defesa prévia. Por estes argumentos, o impetrante deve ser reintegrado ao PAES, assegurando-lhe o direito de impugnar administrativamente a decisão e o recurso inerente.

O perigo de dano está latente porque a exclusão do impetrante implica na imediata cobrança executiva dos débitos parcelados.

Evidentemente, a concessão da liminar permite ao impetrante retornar ao PAES, contudo, não pode o

judiciário se substituir à administração, pois o Fisco tem o direito de excluir o impetrante, desde que o faça através de processo administrativo, com decisão fundamentada, onde se assegure o contraditório e a ampla defesa.

Defiro, pois o pleiteado efeito suspensivo para reintegrar a empresa agravante no PAES, suspendendo os efeitos do ato impugnado, determinado à autoridade administrativa que intime o impetrante através de decisão fundamentada sobre as razões da eventual possibilidade de exclusão do PAES, abrindo-se prazo para a impugnação administrativa a lhe assegure o direito de recorrer à instância superior ficando, enquanto isto, suspensa qualquer exigibilidade dos débitos ou sanções fiscais.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*.

Intime-se a agravada, nos termos do inc. V, do art. 527, do Código de Processo Civil.

Publique-se.

Após, dê-se vista ao Ministério Público Federal.

São Paulo, 26 de junho de 2006.

Alda Basto

Desembargadora Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 11.07.2006, p. 373).

## EMENTAS

HABEAS DATA. PEDIDO DE INFORMAÇÕES A RESPEITO DO CONTA CORRENTE DA EMPRESA NA RECEITA FEDERAL. CONCESSÃO DA ORDEM.

XXIII - REMESSA EX-OFFICIO/HABEAS DATA 2003.51.01.022983-7

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL ROGÉRIO CARVALHO

PORTE AUTORA: HOSPITAL DE CLÍNICAS DR ALO-AN LTDA

ADVOGADO: OSWALDO DUARTE DE SOUZA

PORTE RE: UNIÃO FEDERAL

REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA 10ª VARA-RJ

ORIGEM: DÉCIMA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

(200351010229837)

Ementa

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. "HABEAS DATA". ACESSO ÀS INFORMAÇÕES DO SISTEMA DE CONTA CORRENTE DE PESSOA JURÍDICA-SINCOR, DA RECEITA FEDERAL. REQUERIMENTO NA ESFERA ADMINISTRATIVA INDEFERIDO.

"Apesar das normas de regência se reportarem, especificamente, ao fornecimento, pela Receita, das certidões positiva e negativa de débito e da positiva com efeito de negativa, diante da necessidade de assegurar ao contribuinte o acesso às informações constantes do Sistema de Conta Corrente de Pessoa Jurídica - SINCOR, da Receita do *habeas data* impetrado.

O sigilo fiscal não é obstáculo ao deferimento do pleito, já que tem por finalidade proteger a privacidade do contribuinte, com relação a terceiros, não servindo para inviabilizar o acesso do próprio contribuinte aos valores dos tributos por ele recolhidos pela sistemática da conta corrente." (TRF5 - AC 344112)

Cabimento do remédio constitucional para obtenção da Receita Federal de informações referentes "a pagamentos de tributos e contribuições federais do período de

janeiro de 1993 até dezembro de 1998, constantes no SINCOR (conta corrente), com exata e precisa indicação de créditos não alocados (disponíveis, se existentes", desde que efetuado - como o foi - requerimento de igual teor, na esfera administrativa, sem qualquer resposta. Remessa necessária a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, acordam os Membros da Sexta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, por unanimidade, nos termos do voto do Relator, acompanhado pelos eminentes Desembargadores Federais DR. FERNANDO MARQUES E BENEDITO GONÇALVES, em negar provimento à remessa necessária.

Rio de Janeiro, 29 de junho de 2005.

ROGÉRIO VIEIRA DE CARVALHO

Desembargador Federal - Relator

(Ementa publicada no DJU II de 08.03.2006, p. 193).

**PIS E COFINS. VALORES FATURADOS E NÃO RECEBIDOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS REFERIDAS CONTRIBUIÇÕES. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PARA CONCESSÃO DE LIMINAR.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2005.01.00.053312-0/DF (AI - 1.038-1.033-05-05-2005)

RELATOR P/ ACÓRDÃO: DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL CATÃO AIVES

AGRAVANTE: BRASIL TELECOM S/A

AGRAVADA: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

AGRAVANTE: BRASIL TELECOM S/A

ADVOGADO: ALEXANDRE DE MENDONÇA WALD E OUTROS

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PEDOR CÂMARA RAPOSO LOPES

Ementa

AGRAVO CONTRA INDEFERIMENTO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA, OBJETIVANDO RECOLHIMENTO DO PIS E DA COFINS SOBRE A RECEITA EFETIVAMENTE AUFERIDA, NÃO SOBRE O VALOR DAS FATURAS EMITIDAS - SERVIÇO DE TELEFONIA - AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE: FATURAS EMITIDAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

1. Se a agravante comprova o seu faturamento por meio do registro contábil das faturas que emite contra os clientes em face da prestação de serviços de telefonia, não lhe é possível, em princípio, recolher a contribuição ao PIS e COFINS, que é calculada sobre o seu faturamento contabilizado, afastando os valores que supõe não receber, por isso que inexistente previsão legal para suportar, de plano a sua pretensão, o que evidencia a falta de plausibilidade jurídica a ampará-la.

2. Agravo de instrumento não provido.

3. Autos recebidos em Gabinete, em 24/01/2006, para lavratura do acórdão. Peças liberadas, em 08/02/2006, para publicação do acórdão.

Acórdão

Decide a 7ª Turma NEGAR PROVIMENTO ao agravo de instrumento por maioria.

7ª Turma do TRF - 1ª Região, 06/12/2005.

LUCIANO TOLENTINO AMARAL

Relator p/ acórdão

(Ementa publicada no DJU II de 13.03.2006, p. 129).

**HABEAS DATA. UTILIZAÇÃO PARA CONHECER POSSÍVEIS CRÉDITOS PERANTE A SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. NÃO-CABIMENTO.**

RECURSO DE HABEAS-DATA N. 2005.38.00.001933-4/MG

RELATOR(A): DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

RECORRENTE: REPOR ATACADISTA LTDA.

ADVOGADO: GERCI RIBEIRO DO VALE E OUTROS(AS)

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: PEDRO CAMARA RAPOSO LOPES

Ementa

TRIBUTÁRIO. HABEAS DATA. PEDIDO DE INFORMAÇÕES QUANTO A POSSÍVEIS CRÉDITOS COM A FAZENDA NACIONAL. IRPJ, CSL, IPI, PIS, COFINS, FINSOCIAL. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. FALTA DE INTERESSE DE AGR.

1. A via estreita do *habeas data* não comporta requerimento de informações de todos os tributos e contribuições pagas ao Fisco, com verificação se há algum crédito a favor do contribuinte, porquanto se trata de verdadeira atividade contábil de responsabilidade do próprio contribuinte.

2. Apelação a que se nega provimento.

Acórdão

Decide a Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do voto da Relatora.

Brasília/DF, 7 de março de 2006.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Ementa publicada no DJU II de 17.03.2006, p. 138).

PARCELAMENTO. MP N. 66/2002. DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. PEDIDO DE INCLUSÃO DO PARCELAMENTO APRESENTADO NA RECEITA FEDERAL. EXCESSO DE FORMALISMO.

PROC.: 2002.61.04.011228-5 REOMS 254741

PARTE A: PREFEITURA MUNICIPAL DE GUARUJÁ

ADV.: SÉRGIO ANASTÁCIO

PARTE R: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

REMETE.: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE SANTOS

SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO ESPECIAL. MP Nº 66/02. LEI Nº 10.637/02. PEDIDO FORMULADO À RECEITA FEDERAL. NÃO INCLUSÃO DE DÉBITOS FISCAIS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA. ATRIBUIÇÃO DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. ILEGALIDADE. INTERESSE FISCAL E DIREITO SUBJETIVO CONVERGENTES. REGRA DE PREVALÊNCIA DA FINALIDADE SOBRE A FORMALIDADE BUROCRÁTICA DA ORGANIZAÇÃO DO SERVIÇO. REMESSA OFICIAL DESPROVIDA.

1. Caso em que indeferido o pedido, formulado junto à Receita Federal, de inclusão no PARCELAMENTO especial de débitos fiscais inscritos em dívida ativa, por ser da Procuradoria da Fazenda Nacional a administração de tais valores: ilegalidade da decisão administrativa, uma vez que a distribuição interna de atribuições,



ainda que aproveite ao melhor ordenamento das atividades administrativas, não pode prevalecer sobre o próprio interesse fiscal de arrecadação, e contra o direito subjetivo do contribuinte de regularizar, com menor custo e burocracia possíveis, a sua situação tributária; a supremacia, como consagrado, é da finalidade de interesse público sobre a mera formalidade não-essencial.

2. Não se evidenciando o intento de fraude ou má-fé, não cabe impedir que tenha eficácia legal própria o pedido de PARCELAMENTO de débitos fiscais, perante a própria Receita Federal, ainda que com relação aos inscritos em dívida ativa, impondo-se ao aparelho estatal o dever de adequação de suas rotinas para o pleno atendimento do direito subjetivo do contribuinte, mesmo porque, na espécie, convergente com o interesse fiscal.

3. Desprovemento da remessa oficial.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turna do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. São Paulo, 29 de março de 2006. (data do julgamento).

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 05.04.2006, p. 254).

LEI N. 11.033/2004. LEVANTAMENTO DE DEPÓSITO JUDICIAL APRESENTAÇÃO DE CERTIDÕES. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. ACOLHIMENTO.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE EM AI Nº 2005.04.01.017909-2/RS

RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

AGRAVANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

AGRAVADO: INDS/ MICHELETTO S/A

ADVOGADO: Igor Danilevich e outro

EMENTA

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – ART. 19 DA LEI Nº 11.033/2004 – VIOLAÇÃO AO ART. 100 DA CONSTITUIÇÃO, À GARANTIA PÉTREA DO RESPEITO À COISA JULGADA E AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.

1 – O art. 19 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, ao condicionar o levantamento de valores de precatório judicial, ou a autorização para seu depósito em conta bancária, à apresentação de certidão negativa de tributos federais, estaduais, municipais, e certidão de regularidade para com a Seguridade Social, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e a Dívida Ativa da União, padece de inconstitucionalidade por ofensa ao art. 100 da Constituição de 1988 e aos princípios do *devido processo legal*, da *razoabilidade* e da *proporcionalidade*.

2 – O art. 100 da Constituição regula exaustivamente o pagamento por precatório, estabelecendo (§ 1º) a obrigatoriedade da inclusão da verba necessária no orçamento das entidades de direito público e sua consignação (§ 2º) diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequenda *determinar o pagamento segundo*

*as possibilidades do depósito*, não restando espaço para o que o legislador ordinário crie quaisquer restrições ao cumprimento dessa ordem. Tais restrições, em derradeira análise, acabam por violar a *coisa julgada*, cuja efetividade é protegida pelo art. 100 da Constituição.

3 – As restrições criadas pelo art. 19 da Lei nº 11.033/2004 violam o princípio da proporcionalidade porque são *desnecessárias* ao atingimento de seus fins, uma vez que a Fazenda já detém suficientes instrumentos de garantia de seus créditos, entre os quais a compensação, o arresto e a penhora, o arrolamento de bens e a medida cautelar fiscal, além de ser desarrazoado exigir do credor que prove à Fazenda que nada lhe deve, através de certidões que devem ser expedidas pela própria Fazenda.

4 – Fere o princípio do devido processo legal condicionar a realização do direito do credor, já consagrado por decisão judicial transitada em julgado, após o trâmite de processo em que foram observados o contraditório e a ampla defesa, a formalidades destinadas a proteger créditos fazendários *não submetidos a igual procedimento*.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, declarar a inconstitucionalidade do art. 19 da Lei nº 11.033, de 21 de novembro de 2004, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 23 de março de 2006.

Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 12.04.2006, p. 88).

ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO. TRATADO INTERNACIONAL. OBSERVÂNCIA.

PROC.: 2000.61.00.009506-1 AMS 2513 23

APTE.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

APDO.: CONTINENTAL AIRLINES INCORPORATED

ADV.: FÁBIO OLIVEIRA DIAS

REMETE: JUÍZO FEDERAL DA 4ª VARA SÃO PAULO Sec Jud SP

RELATOR: JUIZ FED. CONV. MIGUEL DI PIERRO/ SEXTA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO – CND – ISENÇÃO – COFINS – TRATADO INTERNACIONAL – DECRETO 446/92 – PIS – PREVISÃO LEGAL – LEIS 9.715/98 E MP 2.158-35/01 – INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

1. Rejeito a alegação de extinção do processo sem julgamento do mérito por falta de interesse, conforme manifestação do *Parquet* Federal, pois a concessão de liminar em mandado de segurança não obsta o julgamento do mérito.

2. A isenção, nos termos previstos na sua lei instituidora, delimita a regra de incidência tributária, excluindo a constituição do crédito nos termos do inciso I do artigo 175 do CTN. Salvo se concedida por prazo certo e determinado, somente pode ser revogada ou modificada por outra lei, pois equivale à criação do tributo.

3. Não há necessidade de decisão judicial assegurando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário

quando a impetrante está isenta do seu recolhimento por força de dispositivo legal vigente.

4. Sendo a impetrante empresa norte-americana de aviação civil comercial, aplicam-se as disposições do Decreto 446 de, 7 de fevereiro de 1992, que reconhece a isenção sobre as suas receitas, conforme consulta respondida pela autoridade fiscal.

5. Lei 9715/98 e MP 2158-35/01 excluíram a receita proveniente do transporte internacional de cargas e passageiros da base de cálculo do PIS.

5. Inexistente o crédito tributário por força de lei, não há que se exigir a demonstração de sua suspensão ou extinção para fins de certidão nos termos do artigo 205 do CTN, razão pela qual deve ser mantida a sentença.

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 à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto do Senhor Juiz Federal Convocado em Auxílio e na conformidade da minuta de julgamento, que ficam fazendo parte integrante deste julgado.

São Paulo, 15 de fevereiro de 2006. (data do julgamento)

MIGUEL DI PIERRO

Juiz Federal Convocado em Auxílio

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 28.04.2006, p. 659).

**DÉBITO FISCAL VENCIDO E NÃO PAGO.  
DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA.**

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 597.800 – SC (2005/0037994-0)**

**RELATOR: MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS  
EMBARGANTE: TSA QUÍMICA DO BRASIL LTDA.**

**ADVOGADA: FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ E OUTROS**

**EMBARGADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS**

**PROCURADOR: LUIZ CLÁUDIO PORTINHO DIAS E OUTROS**

Ementa

**TRIBUTÁRIO – DÉBITO FISCAL VENCIDO – MULTA MORATÓRIA – RECOLHIMENTO DO TRIBUTO ACRESCIDO DOS CONECTÁRIOS LEGAIS – CTN, ART. 138 – PRECEDENTES.**

– O recolhimento espontâneo e integral do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária, antes de qualquer medida administrativa por parte do fisco, afasta a exigibilidade da multa moratória, por isso que configurada a denúncia espontânea.

– A aplicação do artigo 138 do CTN, que prevê a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, independe da espécie de lançamento do tributo. – Embargos de divergência conhecidos e providos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer dos embargos e lhes dar provimento. Votaram com o Relator os Srs. Ministros Eliana Calmon, João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira e Denise Arruda. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão. Presidiu

o julgamento o Exmo. Sr. Ministro Luiz Fux. Brasília (DF), 22 de março de 2006 (Data do Julgamento).

**MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS  
Relator**

(Ementa publicada no DJU de 15.05.2006, p. 153).

**LEVANTAMENTO DE DEPÓSITO JUDICIAL.  
PAGAMENTO DE PRECATÓRIO. LEI N.  
11.033/2004. OFENSA AO ART. 100 DA CF/88.**

**AGRAVODEINSTRUMENTONº2005.04.01.033050-0/  
PR**

**RELATOR: Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS  
DE OLIVEIRA**

**AGRAVANTE: SOTRATOR EQUIPAMENTOS PARA  
TRATORES LTDA.**

**ADVOGADO: Angelica Sanson de Andrade e outros  
AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO  
SOCIAL – INSS**

**ADVOGADO: Solange Dias Campos Preussler  
INTERESSADO: EMPRESA HOTELEIRA PORTINARI  
LTD.**

**ADVOGADO: Angelica Sanson de Andrade  
EMENTA**

**EXECUÇÃO DE SENTENÇA –ART. 19 DA LEI 11.033/2004 – INCONSTITUCIONALIDADE – VIOLAÇÃO AO ART. 100 DA CONSTITUIÇÃO. À GARANTIA PÉTEEA DO RESPEITO À COISA JULGADA E AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.**

1 – O art. 19 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, ao condicionar o levantamento de valores de precatório judicial, ou a autorização para seu depósito em conta bancária, à apresentação de certidão negativa de tributos federais, estaduais, municipais, e certidão de regularidade para com a Seguridade Social, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e a Dívida Ativa da União, padece de inconstitucionalidade por ofensa ao art. 100 da Constituição de 1988 e aos princípios do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade.

2 – O art. 100 da Constituição regula exaustivamente o pagamento por precatório, estabelecendo (§1º) a obrigatoriedade da inclusão da verba necessária no orçamento das entidades de direito público e sua consignação (§2º) diretamente ao Poder Judiciário, cabendo ao Presidente do Tribunal que proferir a decisão exequênda determinar o pagamento segundo as possibilidades do depósito, não restando espaço para o que o legislador ordinário crie quaisquer restrições ao cumprimento dessa ordem. Tais restrições, em derradeira análise, acabam por violar a coisa julgada, cuja efetividade é protegida pelo art. 100 da Constituição.

3 – As restrições criadas pelo art. 19 da Lei nº 11.033/2004 violam o princípio da proporcionalidade porque são desnecessárias ao atingimento de seus fins, uma vez que a Fazenda já detém suficientes instrumentos de garantia de seus créditos, entre os quais a compensação, o arresto e a penhora, o arrolamento de bens e a medida cautelar fiscal, além de ser desarrazoado exigir do credor que prove à Fazenda que nada lhe deve, através de certidões que devem ser expedidas pela própria Fazenda.

4 – Fere o princípio do devido processo legal condicionar a realização do direito do credor, já consagrado por decisão judicial trãnsita em julgado, após

o trâmite de processo em que foram observados o contraditório e a ampla defesa, a formalidades destinadas a proteger créditos fazendários não submetidos a igual procedimento.

5 – Precedente da Corte Especial do TRF da 4ª Região [arguição de inconstitucionalidade no AI nº 2005.04.01.017909-2/RS].

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 25 de abril de 2006.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA  
Relator

(Ementa publicada no DJU II de 17.05.2006, p. 641).

**IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.  
ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO. COMPENSAÇÃO  
DO TRIBUTO RECOLHIDO A MAIOR.  
IMPOSSIBILIDADE. CONTRIBUINTE OPTANTE  
PELO LUCRO REAL. COMPENSAÇÃO.  
POSSIBILIDADE.**

**APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº  
2003.71.08.019075-8/RS**

RELATOR: Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES  
APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

APELADO: AMADEO ROSSI S/A METALÚRGICA E  
MUNIÇÕES

ADVOGADO: Olivo Santin e outro  
REMETENTE: JUIZO SUBSTITUTO DA 1ª VF DE  
NOVO HAMBURGO

Ementa  
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. APLICAÇÕES  
FINANCEIRAS. RETENÇÃO NA FONTE. ANTECIPAÇÃO  
DO TRIBUTO. PREJUÍZO FISCAL. DIREITO DE COMPENSAÇÃO.  
PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LC 118 DE 2005.

1. No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o direito de restituição/compensação extingue-se com o decurso de cinco anos contados da homologação, expressa ou tácita, do lançamento pelo Fisco. Precedentes desta Corte e do STJ. O art. 3º da LC nº 118/05 não possui caráter de norma interpretativa, não se permitindo, pois, sua aplicação retroativa. 2. Nos moldes da Lei 8.383/91, o imposto de renda sobre todas as aplicações financeiras era tributado na fonte e considerado antecipação do pagamento a ser feito ao final do período-base. Diferenças a maior seriam completadas e diferenças a menor poderiam ser objeto de compensação ou restituição. Com a promulgação da Lei 8.541/92 tais operações passaram a ter tributação exclusiva, e seu montante deve ser retirado da base de cálculo para apuração do lucro real para fins de incidência do IRPJ, não havendo mais possibilidade de repetição de recolhimentos a maior, exceto no que se refere às aplicações em Fundo de Aplicações Financeiras (FAF), que permaneceram sob os regimentos da lei antiga. 3. Todavia, o art. 76 da Lei nº 8.981, de 23 de janeiro de 1995, que produziu efeitos a partir de 01/01/95, modificou a regra acima, possibilitando a dedução no imposto retido na fonte em razão de aplicações financeiras para pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no

lucro real, pois a renda auferida em aplicações financeiras de renda fixa ou variável passou a integrar o lucro real da empresa.

4. Apelo e remessa oficial improvido.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento ao apelo e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 02 de maio de 2005.

Desembargador Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES  
Relator

(Ementa publicada no DJU II de 17.05.2006, p. 663).

**SÓCIOS. RESPONSABILIDADE POR DÉBITO DA  
SOCIEDADE. PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO  
DE PODERES OU INFRAÇÃO A NORMA LEGAL.  
PROVA A SER PRODUZIDA PELO EXEQUENTE.**

PROC.: 2002.61.13.001740-0 AC 1037210

APTE.: IND/ DE CALCADOS EBKAR LTDA e outro

ADV.: SEBASTIAO DANIEL GARCIA

APDO.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYADIR F BORGES e MIRIAM APARECIDA  
P. DA SILVA

RELATOR: DES. FED. FÁBIO PRIETO DE SOUZA/  
QUARTA TURMA

Ementa

EXECUÇÃO FISCAL – RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DOS SÓCIOS -ARTIGO 135, INCISOS I E III, E ARTIGO 134, INCISO VII, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – INEXISTÊNCIA DE PROVA DA PRÁTICA DE ATOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A NORMA LEGAL OU CONTRATUAL – MULTA MORATÓRIA – REDUÇÃO – POSSIBILIDADE. REJEITADA ALEGAÇÃO SUSCITADA EM CONTRA-RAZÕES DE APELAÇÃO.

1. A responsabilidade patrimonial pela falta de êxito, no exercício da livre iniciativa, é da pessoa jurídica.  
2. A responsabilidade patrimonial pessoal do diretor, gerente ou sócio, por débito fiscal da pessoa jurídica, é excepcional, condicionada à existência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, incisos I e III, e 134, VII, do Código Tributário Nacional).

3. É aplicável a limitação do percentual da multa moratória a vinte por cento, nos termos do artigo 61, § 2º, da Lei Federal nº 9.430/96.

4. Apelação parcialmente provida.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os Desembargadores Federais da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, na conformidade da ata do julgamento, por unanimidade de votos, em rejeitar a alegação suscitada em contra-razões de apelação e dar parcial provimento à apelação, nos termos do relatório e voto do Desembargador Federal Relator, que fazem parte integrante do presente acórdão.

São Paulo, 14 de dezembro de 2005. [data de julgamento].

Fábio Prieto de Souza

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DJU II de 24.05.2006, p. 341).



**PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. LEI Nº 9.964/00. BENEFÍCIO FISCAL. ADEQUAÇÃO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA ADESAO. CONSTITUCIONALIDADE.**

PROCESSO: 2000.61.00.047555-6 MAS 223884  
APTE.: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV.: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM  
APDO.: EMPASE EMPRES ARGOS DE SEGURANÇA  
LTD.A.

ADV.: ELISETE MARIA BUENO  
RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA/ TERCEIRA  
TURMA

Ementa  
DIREITO PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL  
E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FAZENDÁRIA INTEM-  
PESTIVA. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL.  
LEI Nº 9.964/00. BENEFÍCIO FISCAL. ADEQUAÇÃO  
DOS REQUISITOS LEGAIS PARA ADESAO. CONSTI-  
TUCIONALIDADE.

1. Caracterizada a intempestividade da apelação fazendária, interposta além do prazo em dobro contado da notificação da autoridade impetrada, dela não se conhece.

2. O Programa de Recuperação Fiscal – REFIS configura benefício fiscal, sujeito aos requisitos previstos na Lei nº 9.964/00, não padecendo de inconstitucionalidade ou ilegalidade qualquer das condições, fixadas em contrapartida ao parcelamento de débitos fiscais em condições favoráveis ao contribuinte, e destinadas à garantia da execução do acordo, com a adimplência da obrigação fiscal.

3. A confissão irrevogável e irretroatável, a desistência ou renúncia a direito ou à ação judicial, envolvendo os débitos parcelados, assim como a abertura do sigilo bancário, o compromisso de regularidade fiscal, e a exigência da garantia para grandes devedores, entre outras medidas, não violam princípios constitucionais nem preceitos legais.

4. Precedentes.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, não conhecer da apelação fazendária e dar provimento à remessa oficial, tida por submetida, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

São Paulo, 31 de maio de 2006 (data do julgamento)  
(Ementa publicada no DJU II de 07.06.2006, p. 279).

**ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. CONCESSÃO CONDICIONADA À ORIGEM DAS MERCADORIAS. INCONSTITUCIONALIDADE.**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 3389**

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

REQTE.(S): GOVERNADOR DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S): ADVOCACIA GERAL DO ESTADO – MG  
JOSÉ BONIFÁCIO BORGES DE ANDRADA E OUIRO(A/S)  
REQDO.(A/S): GOVERNADORA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a medida liminar concedida, nos termos do voto do

Relator. Votou o Presidente, Ministro Nelson Jobim. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falaram, pelo requerente, o Dr. Carlos Bastide Horbach e, pela requerida, a Dra. Marília Monzillo. Plenário, 29.03.2006.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMINAR CONCEDIDA NO RECESSO PELA PRESIDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REFERENDO DA DECISÃO PELO PLENÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MÓIDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO.

É plausível a alegação de contrariedade à vedação ao estabelecimento de tratamento tributário diferenciado, em face da procedência ou do destino de bens ou serviços de qualquer natureza (art. 152 da Constituição), pois o Decreto 35.528/2004 do estado do Rio de Janeiro condiciona a concessão de benefício fiscal de redução da carga tributária à origem da industrialização das mercadorias ali especificadas.

Medida cautelar referendada pelo Plenário  
(Ementa publicada no DJU de 23.06.2006, p. 3).

**PAES. INCLUSÃO DA TOTALIDADE DOS DÉBITOS. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. INADMISSIBILIDADE.**

**APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2004.70.00.037608-1/PR**

RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

APELANTE: AUTO VIAÇÃO REDENTOR LTDA.

ADVOGADO: Wolmar Francisco Amélio Esteves e outros

APELADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

EMENTA

TRIBUTÁRIO – PAES – INCLUSÃO PARCIAL DE DÉBITOS – EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE – INADMISSIBILIDADE – ACESSO À JURISDIÇÃO – DIREITO CONSTITUCIONAL.

1 – A opção pelo PAES não implica, obrigatoriamente, a inclusão de todos os créditos tributários que se encontram em discussão judicial ou administrativa.

2 – Não é razoável exigir do contribuinte que inclua no parcelamento os débitos que, por considerar indevidos, está a questionar administrativa ou judicialmente, pois o benefício não pode se transformar em condição excludente do direito constitucional à jurisdição.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 23 de maio de 2006.

Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 28.06.2006, p. 642).

REGIME ESPECIAL CELEBRADO ENTRE O DISTRITO FEDERAL E PARTICULAR. OPERAÇÃO FICTÍCIA DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. AUSÊNCIA DE CONVÊNIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 541-1 DISTRITO FEDERAL  
RELATOR: MIN. GILMAR MENDES  
AUTOR: ESTADO DA BAHIA  
ADVOGADOS: PGE-BA – RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE E OUTRA  
AUTOR: ESTADO DE SÃO PAULO  
ADVOGADOS: PGE-SP – MÁRCIO SOTELO FELIPPE E OUTROS  
RÉU: DISTRITO FEDERAL  
ADVOGADOS: PGDF – MURILO DE AZEVEDO NOBRE JÚNIOR E OUTRO  
ADVOGADO: PGDF -MÁRCIO WANDERLEY DE AZEVEDO  
RÉU: MARTINS COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO S/A  
ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTROS  
LITISCONSORTE ATIVO: ESTADO DO PARANÁ  
ADVOGADA: PGE-PR MÁRCIA DIEGUEZ LEUZINGER  
LITISCONSORTE ATIVO: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
ADVOGADA: PGE-RS KARINA DA SILVA BRUN  
Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falaram, pelo autor, Estado de São Paulo, o Dr. Clayton Eduardo Prado, Procurador-Chefe do Estado, e, pela ré, Martins Comércio e Distribuição S/A, o Dr. Eduardo Maneira. Presidiu o julgamento a Senhora Ministra Ellen Gracie, Vice-Presidente no exercício da Presidência. Plenário, 19.04.2006.  
EMENTA: Ação Cível Originária. 2. Estados de São Paulo e Bahia. Termo de Acordo de Regime Especial no 01/98, celebrado entre o Distrito Federal e empresa particular. 3. Possibilidade de desconstituição dos efeitos de acordo ou convênio administrativo após o término da vigência. Inocorrência de prejudicialidade. 4. Ação prejudicada, apenas, no período entre 1º.07.99 e 31.07.99, por celebração do TARE no 44/99, dispondo sobre o mesmo objeto. 5. Vício formal. Acordo firmado em desobediência à forma estabelecida na Lei Complementar no 24/75. Fixação de alíquota de ICMS diversa da fixada na Resolução no 22, do Senado Federal. 6. Passagem ficta de mercadorias. Inocorrência de fato gerador. Prejuízo na incidência do ICMS aos Estados requerentes. Violação do pacto federativo e princípios tributários. 7. Ação Cível Originária julgada procedente. Brasília, 19 de abril de 2006.  
(Ementa publicada no DJU de 30.06.2006, p. 6).

CPMF. CONVERSÃO DE EMPRÉSTIMO EXTERNO EM INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL. CIRCULAR BACEN N. 2990/00 E 3074/02. CONTRATOS SIMULTÂNEOS. INCIDÊNCIA.

PROC.: 2001.61.14.004747-0 AMS 244121  
ORIG.: 2º VR SÃO BERNARDO DO CAMPO/SP  
APTE.: INTERPRINT LTDA  
ADV.: MARCIO SEVERO MARQUES

APDO.: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)  
ADV.: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM  
RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA  
Ementa  
DIREITO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO DE CONVERSÃO DE DÍVIDA CONTRAÍDA NO EXTERIOR EM INVESTIMENTO COM PARTICIPAÇÃO EM CAPITAL DE EMPRESA NACIONAL. CIRCULARES BACEN Nº 2.990/00 E Nº 3.074/02. CONTRATOS DE CÂMBIO. COMPRA E VENDA SIMULTÂNEA DE DIVISAS. INCIDÊNCIA DA CPMF. PRECEDENTES.

1. A operação de conversão de dívida de empresa nacional, contraída em moeda estrangeira, em investimento estrangeiro com participação em capital social, é disciplinada pelo Banco Central do Brasil, que exige a celebração de contratos de câmbio, com compra e venda de moeda, em que incide a CPMF, pois revela expressamente o artigo 2º da Lei nº 9.311/96, vigente nos termos do artigo 90 do ADCT com a redação da EC nº 42/03, que os respectivos fatos geradores relacionam-se não apenas a lançamento, liquidação e pagamento mediante circulação física de créditos, direitos e valores, como igualmente a outras formas de movimentação ou transmissão, ainda que apenas escritural, e mesmo que sem alteração na titularidade dos créditos, direitos e valores.

2. A inexistência de movimentação física de divisas nas operações simultâneas de aquisição e venda de moeda estrangeira, pela mesma pessoa jurídica, não significa, porém, que os contratos sejam fictícios, mesmo porque a materialidade e a juridicidade da conversão da dívida externa da impetrante em investimento estrangeiro, sob a forma de participação no respectivo capital, dependem da efetividade e da validade das operações de câmbio, sem o que não estaria justificada a origem nem o ingresso de capital estrangeiro no País, premissa para a legitimação da titularidade de bens e direitos, por não-residente, em território nacional.

3. A Circular BACEN nº 3.074, de 04.01.02, confirmou a exigência da Circular nº 2.997/00, ao dispor sobre a obrigatoriedade das operações de câmbio nas conversões em investimento de créditos remissíveis contabilizados como capital das empresas receptoras, determinando a regularização dos procedimentos anteriores, por meio da celebração de contratos simultâneos de câmbio, necessário ao atendimento, não de mero interesse burocrático do BACEN, mas para o relevante e essencial controle da origem e destino do capital estrangeiro investido no País.

4. As operações descritas são fatos geradores da CPMF, definidos na legislação, sem ofensa a qualquer preceito legal ou constitucional, mesmo o da isonomia, pois exigível a tributação de todas as empresas, nacionais ou estrangeiras, quando firmados contratos de câmbio em operações de conversão, como os enunciados na hipótese dos autos.

5. Precedentes.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

São Paulo, 21 de junho de 2006. (data do julgamento)  
CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 12.07.2006. p. 405).

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. TAXA DE OCUPAÇÃO DE USO DO SOLO. CONCESSIONÁRIA DE ENERGIA ELÉTRICA.

RECURSO ESPECIAL Nº 802.428 – SP (2005/0203003-9)  
RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO  
RECORRENTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO  
PROCURADORA: MARINA MAGRO BERINGHS MARTINEZ E OUTROS  
RECORRIDO: ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S/A  
ADVOGADO: RICARDO LUIZ LEAL DE MELO E OUTROS  
EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. OCUPAÇÃO DE SOLO URBANO. TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. COBRANÇA MUNICIPAL. ILEGALIDADE. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA.

I – O Tribunal *a quo* ao apreciar a demanda manifestou-se sobre todas as questões pertinentes à *litis contestatio*, fundamentando seu proceder de acordo com os fatos apresentados e com a interpretação dos regramentos legais que entendeu aplicáveis, demonstrando as razões de seu convencimento, não havendo, pois, como taxar o acórdão recorrido de omissão.

II – Quanto à matéria de fundo, cobrança estipulada pelo Município via Decreto Municipal denominada “retribuição pecuniária” pelo uso de bens públicos (solo, subsolo e espaço aéreo) por particular (empresária distribuidora de energia elétrica), verifica-se que o acórdão recorrido dirimiu a contenda em consonância com o posicionamento desta Corte Superior ao apreciar caso idêntico – o RMS nº 12.081/SE. Rel. Min. ELIANA CALMON (DJ de 10/09/2001).

III – Não há como vislumbrar a cobrança em tela seja como taxa seja como preço público, como pretendido pelo Município recorrente, já que não se cuida de serviço público de natureza comercial ou industrial. Ao revés, trata-se de utilização das vias públicas para a prestação de serviço em benefício da coletividade, qual seja, o fornecimento e a distribuição de energia elétrica, donde exsurge a ilegalidade da cobrança ora discutida.

IV – Recurso especial DESPROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro LUIZ FUX. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 02 de maio de 2006 (data do julgamento).

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator

(Ementa publicada no DJU de 01.08.2006. p. 382).

LEI Nº 9.718/98. ART. 3º. EQUIPARAÇÃO DE FATURAMENTO A RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE. PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 357.950-9 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

RECORRENTE(S): COMPANHIA RIOGRANDENSE DE PARTICIPAÇÕES – CRP

ADVOGADO(A/S): LARISSA DIEFENBACH LEUCK DE NARDI

ADVOGADO(A/S): RODRIGO LEPORACE FARRET E OUTRO(A/S)

RECORRIDO(A/S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PFN – RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Faram, pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e, pela recorrida, o Dr. Fabrício da Soller. Procurador da Fazenda Nacional. 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 artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 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 artigo 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. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expres-

sões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (Ementa publicada no DJU de 15.08.2006, p. 24/25).

**LEI Nº 9.718/98. ART. 3º. EQUIPARAÇÃO DE FATURAMENTO A RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE. PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 390.840-5 MINAS GERAIS

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO  
RECORRENTE(S): UNIMED BELO HORIZONTE COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA  
ADVOGADO (A/S): CLÁUDIO HENRIQUE CALDEIRA E OUTRO(A/S)

RECORRIDO (A/S): UNIÃO  
ADVOGADO (A/S): PFN – CLÁUDIA REGINA A. M. PEREIRA

Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio (Relator), Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence, conhecendo do recurso e provendo-o, em parte, e dos votos dos Senhores Ministros Cezar Peluzo e Celso de Mello, provendo-o, integralmente, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Eros Grau. Falaram, pela recorrente, o Dr. André Martins de Andrade e, pela recorrida, o Dr. Fabricio da Soller, Procurador da Fazenda Nacional. 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 artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluzo e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005.

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 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 artigo 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. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (Ementa publicada no DJU de 15.08.2006, p. 25).

EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO OBJETO DE PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ANTES DA ANÁLISE DO REFERIDO PEDIDO.

RECURSO ESPECIAL Nº 419.476 – RS (2002/0029183-9)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR: ARTUR ALVES DA MOTTA E OUTROS

RECORRIDO: MOSCHETTI S/A EMBALAGENS  
ADVOGADO: HUMBERTO BERGMANN ÁVILA E OUTROS

Ementa  
TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS. COMPENSAÇÃO. DCTF. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Comunicado pelo contribuinte, na Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), que o valor do débito foi quitado por meio da utilização do mecanismo compensatório, não há por que falar em confissão de dívida suficiente à inscrição na dívida ativa.

2. Recurso especial não-provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 23 de maio de 2006 (data do julgamento).  
MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA  
Relator

(Ementa publicada no DJU de 02.08.2006, p. 233).