

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO III - EDIÇÃO 09 - MARÇO 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 Erika Sá
Edição Pedro Barros
Diretor responsável Marcelo Magalhães Peixoto
Impressão e acabamento PROL Gráfica

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	11
ARTIGOS	13
A CLONAGEM (E ASSEMELHADOS) DE TELEFONES CELULARES E O PROBLEMA DA RECUPERAÇÃO DO ICMS PAGO NESSAS OPERAÇÕES	15
<i>André Mendes Moreira</i>	
1. A <i>quaestio juris</i>	15
2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação	17
3. O direito à recuperação do ICMS pago em decorrência de fraudes	19
4. Da inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso em tela	24
CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI: OS EFEITOS DA RESOLUÇÃO Nº 71/2005 DO SENADO FEDERAL	27
<i>Gabriel Lacerda Troianelli</i>	
1. Introdução	27
2. Aspectos gerais relevantes da Resolução do Senado Federal	29
3. O conteúdo da Resolução nº 71/05	37
4. A conformidade da Resolução nº 71/2005 com o precedente do STF	42
5. Bibliografia	44
DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS E A LEI Nº 11.051/04	45
<i>Gilberto de Castro Moreira Junior</i>	
OS POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE: ALGUMAS NOTAS SOBRE SUA APLICAÇÃO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO	51
<i>Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado</i>	
Introdução	51
1. Direito por regras, Direito por princípios e a importância dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade	52
1.1. Preliminares	52
1.2. Direito por regras e direito por princípios	53
1.3. Princípios, regras ou postulados?	57
1.4. Razoabilidade e proporcionalidade	60
2. Tributação, razoabilidade e proporcionalidade	64
3. Alguns exemplos práticos	66
3.1. Limites à imposição de penalidades pecuniárias e critérios para sua quantificação	66
3.2. Obrigações acessórias	72
3.3. Contribuições e desvinculação de receitas	75
3.4. Outros casos	78
4. Controle e limites à aplicação do postulado da proporcionalidade	79

4.1. Colocação do problema	79
4.2. Há incremento de subjetivismo?	79
4.3. O perigo do “sincretismo”	81
4.4. Dever de fundamentação	83
4.5. Fundamento constitucional	83

A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO JUDICIÁRIA EXIGIDA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES EM DECORRÊNCIA DO PODER DE POLÍCIA – TAXA MINEIRA DE FISCALIZAÇÃO JUDICIÁRIA – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CRIMINAIS 87

Sacha Calmon Navarro Coêlho e Igor Mauler Santiago

1. Resenha legislativa	87
2. Impossibilidade de cobrança de taxa de polícia contra servidores públicos	92
3. A sanção a ser aplicada pelo inadimplemento, em caso de validade da taxa de fiscalização judiciária: descabimento das chamadas sanções políticas	101
4. Impossibilidade jurídica do crime de peculato	103
5. Conclusões	108

PERFIL CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS 109

Samuel Carvalho Gaudêncio

1. Introdução	109
2. Classificação constitucional dos tributos	111
2.1. O conceito de tributo e as suas espécies	111
2.2. O imposto, a taxa e as contribuições de melhoria	114
2.3. O empréstimo compulsório	116
2.4. As demais contribuições	116
3. As demais contribuições	119
3.1. As contribuições sociais	119
3.2. As contribuições interventivas	120
3.3. As contribuições corporativas	121
3.4. A contribuição para custeio do serviço de iluminação pública	121
4. As contribuições sociais na Constituição Federal	123
4.1. Considerações iniciais	123
4.2. As possíveis bases de cálculo	124
4.3. Os possíveis contribuintes	125
4.4. As possíveis materialidades	125
4.5. As finalidades constitucionais e o princípio da afetação	126
4.6. As proposições jurídicas constitucionais e a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais	129
5. A conformação da regra-matriz de incidência das contribuições sociais	129
5.1. A Constituição Federal	129

5.2. A lei ordinária e a lei complementar	130
6. Teoria e prática: análise das materialidades, contribuintes, bases de cálculo e natureza jurídica das principais contribuições sociais	132
6.1. Considerações iniciais	132
6.2. A contribuição social do empregador e do trabalhador (Lei nº 8.212/91)	133
6.3. A contribuição social ao PIS e a COFINS (Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03)	134
6.4. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689/88)	134
6.5. A contribuição ao SAT (RAT) (Lei nº 8.212/91)	134
6.6. A contribuição social ao FGTS (Lei nº 8.036/90)	134
6.7. A CPMF (Lei nº 9.311/96 – art. 84 do ADCT)	135
6.8. As contribuições sociais ao sistema “s” (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SEBRAE)	135
6.9. O PIS/COFINS importação (Lei nº 10.865/04)	135
7. Considerações finais	135

PARECER **137**

ATUAÇÃO DE FUNDAÇÃO VINCULADA A UNIVERSIDADE. ATUAÇÃO
DESCONSIDERATIVA – VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS
NO QUE CONCERNE À LEI COMPLEMENTAR, DECADÊNCIA, PRESCRIÇÃO,
IMUNIDADES E OUTROS COMANDOS SUPREMOS – PARECER 139

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues

1. Consulta	139
2. Resposta	143
2.1. Imunidade tributária	145
2.2. Necessidade de lei complementar para regular a imunidade	146
2.3. A norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade	156
2.4. A garantia constitucional de liberdade de profissão e a desconsideração dos serviços prestados por empresas ou pessoas físicas	169
2.5. As presunções e o princípio da legalidade em matéria tributária	171
2.6. A natureza jurídica das contribuições sociais e os institutos da prescrição e decadência	175

ACÓRDÃO - INTEIRO TEOR	187	HABEAS-CORPUS. SOCIEDADES ANÔNIMAS URUGUAIS DE INVESTIMENTO. MECANISMO PARA APOSIÇÃO DE PATRIMÔNIO EM NOME DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS.	219
PRESCRIÇÃO. DÉBITO DECLARADO EM DCTF. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. PRAZO.	187		
EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS. DIFERENCIAÇÃO DE SITUAÇÕES.	192	LEI Nº 9.718/98. AFASTAMENTO DO ART. 3º, PARÁGRAFO 1º. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO PLENÁRIO DO STF.	225
EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DO EXECUTADO PRINCIPAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM RELAÇÃO AO SÓCIO.	198	LEI Nº 9.718/98. AFASTAMENTO DO ART. 3º, PARÁGRAFO 1º. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO PLENÁRIO DO STF.	
EXECUÇÃO FISCAL DE IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA QUE ENGLOBALA MAIS DE UM EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.	203	MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. ART. 8º. CONSTITUCIONALIDADE.	226
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXISTÊNCIA DE LIMINAR IMPEDINDO A CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL. DECADÊNCIA. CONFIGURAÇÃO.	207	COFINS. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. LEI COMPLEMENTAR N. 70/91. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS ARTS. 146, III, 150, II, E 195, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.	227
RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-QUOTISTA. ART. 13 DA LEI Nº 8620/93. SUBMISSÃO AO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.	211	PIS. COFINS. IMPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO VALOR DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE.	228
ART. 133 DO CTN. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE ALTERAÇÃO DO QUADRO SOCIETÁRIO.	213	EMENTAS	230
DESPACHOS	216	REMISSÃO E ANISTIA CONCEDIDAS POR LEGISLAÇÃO ESTADUAL. CONCESSÃO LEGISLATIVA AO PODER EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE.	230
PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE PLENA. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LIMITAÇÕES.	216	LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. ART. 3º. NORMA DE NATUREZA MODIFICATIVA. INAPLICABILIDADE RETROATIVA.	230
PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. PRAZO SUPERIOR A UM ANO, FIRMADOS ATÉ 31 DE OUTUBRO DE 2003. IN SRF 468/04. ILEGALIDADE.	217	ADESÃO AO PROGRAMA REFIS. ADESÃO POSTERIOR AO PAES, COM DESISTÊNCIA DE AÇÃO NA QUAL FORA SUSPENSA A EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. EXCLUSÃO DO REFIS. DESCABIMENTO. LEIS Nº 9.964/2000 E 10.684/2003.	231
CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS. SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO. MÊS RESPECTIVO E DA DATA DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE PRECEDENTE.	218	ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS. VEICULAÇÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE.	232

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIAS ROUBADAS EM TRÂNSITO ADUANEIRO. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR PRESUMIDO.	233	IPI. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS CONFORME A REGIÃO PRODUTORA. CONSTITUCIONALIDADE.	236
ISENÇÃO. PORTO LOCALIZADO NA REGIÃO NORDESTE. AFRMM. MERCADORIA DESTINADA A LOCALIDADE SITUADA FORA DA REGIÃO NORTE OU NORDESTE.	234	IMPORTAÇÃO. RETENÇÃO DE MERCADORIAS. APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÚMULA Nº 323/STF.	236
CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. INEXIGIBILIDADE APÓS A LEI Nº 8.212/91.	234	PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES.	237
CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. NULIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL.	235		

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 MENDES MOREIRA
Advogado em Belo Horizonte
Mestre em Direito Tributário pela UFMG
Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUC-MG

GABRIEL LACERDA TROIANELLI
Advogado em São Paulo
Doutor em Direito Público pela UERJ
Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes
Membro do Conselho Científico da APET
Professor

GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR
Advogado em São Paulo
Doutor em Direito Tributário pela USP
Professor de Direito Tributário
Membro da Comissão de Exame da OAB-SP e do Conselho Científico da APET

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO
Advogado em Fortaleza
Mestre em Direito pela UFC
Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários
Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE
Professor de Direito Constitucional da Faculdade Christus
Professor da pós-graduação em Direito e Processo Tributário da Unifor

IGOR MAULER SANTIAGO

Advogado

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG

Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG

Membro do Conselho Científico da APET

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

MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES

Advogada em São Paulo

Professora do Centro de Extensão Universitária

Membro do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo

RAQUEL CAVALCANTI RAMOS MACHADO

Advogada em Fortaleza

Mestranda em Direito pela UFC

Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE

Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Advogado

Doutor em Direito Público pela UFMG

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ

Juiz Federal aposentado

SAMUEL CARVALHO GAUDÊNCIO

Advogado em São Paulo

Mestrando em Direito Tributário pela PUC-SP

Especialista em Direito Tributário pelo IBET

Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade de João Pessoa

Membro do Conselho Consultivo da APET

ARTIGOS

A CLONAGEM (E ASSEMELHADOS) DE TELEFONES CELULARES E O PROBLEMA DA RECUPERAÇÃO DO ICMS PAGO NESSAS OPERAÇÕES

André Mendes Moreira

1. *A quaestio juris*

As operadoras de telefonia celular têm sofrido graves prejuízos com as fraudes perpetradas por criminosos que, utilizando-se de documentos falsos ou de sofisticados aparelhos tecnológicos, habilitam telefones em nome de usuários fictícios ou utilizam linhas de terceiros para efetivação de ligações (em sua maior parte, internacionais ou de longa distância).

Em que pese estarem atentas para este problema, as empresas telefônicas eventualmente não detectam a tempo as aludidas fraudes e enviam as faturas aos usuários (fictícios ou reais), cobrando as ligações ilícitamente realizadas. Apesar de tais contas nunca serem pagas, como o ICMS é devido por competência – ou seja, é pago com base nos valores faturados, independentemente de seu efetivo recebimento¹ –, as empresas terminam arcando com o imposto sobre um serviço que nunca será remunerado. Ao cabo, suportam sozinhas o ônus de um tributo que, juridicamente, foi criado para repercutir (*rectius*, ser jurídica e economicamente repassado ao consumidor final²) e que, ademais, somente pode incidir sobre

1. De acordo com disposição expressa no §1º da cláusula terceira do Convênio ICMS nº 126/98 (que instituiu regime especial de recolhimento e cumprimento de obrigações acessórias do ICMS para as prestadoras de serviço de comunicação listadas em seu anexo único): “Serão considerados, para a apuração do imposto referente às prestações e operações, os documentos fiscais emitidos durante o período de apuração”.
2. Sobre a repercussão jurídica e econômica do ICMS, vale lembrar a lição de Misabel Derzi: “[...] tanto o ICMS quanto o IPI não podem onerar o contribuinte *de iure*. Destacamos, ainda, que essa afirmação [...] não é econômica, mas, ao contrário, encontra pleno apoio jurídico na Constituição brasileira. [...] Tal tributo não onera, assim, a

operações onerosas (haja vista ser essencial, para a sua cobrança, a existência de base de cálculo).

Os ilícitos mencionados, via de regra, ocorrem nas seguintes modalidades:

a) subscrição: trata-se da habilitação de telefone com a utilização de documentos falsos ou em nome de interpostas pessoas (“laranjas”, usualmente sem recursos financeiros para responder civilmente pelo delito e, quase sempre, desavisados acerca do crime que está sendo perpetrado com a sua documentação);

b) clonagem: ocorre quando um mesmo número de celular é habilitado em dois aparelhos distintos – o do usuário e o do fraudador;

c) *ghosting*: nessa modalidade, um telefone não habilitado comercialmente é utilizado para originar chamadas. Trata-se de fraude interna, levada a cabo por funcionários da própria operadora, que se utilizam de números disponíveis no sistema, ainda não habilitados.

As fraudes podem ser identificadas pela empresa (através de sistemas parametrizados existentes, que alertam sobre possíveis irregularidades) ou pelo próprio cliente (que contesta como não-prestados os serviços cobrados na fatura).

Em face do exposto, a indagação que tem assaltado as operadoras é: pode-se entender como legítima a recuperação (via credi-tamento ou repetição do indébito) do ICMS pago sobre os serviços prestados em virtude de fraudes, como as de subscrição, clonagem e *ghosting*?

A resposta, adiante-se, é positiva. Vejamos o porquê.

força econômica do empresário que compra e vende ou industrializa, porém a força econômica do consumidor, segundo ensina Herting. A rigor, quer do ponto de vista jurídico – pois há expressa licença constitucional para isso – quer do ponto de vista econômico, o imposto foi modelado para ser suportado pelo consumidor, jamais pelo contribuinte-comerciante”. (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 371.)

2. A hipótese de incidência do ICMS-comunicação

Sobre os serviços de comunicação é cediço que incide o ICMS, por expressa disposição do art. 155, II, da CF e do art. 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96:

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;

Art. 2º. O imposto incide sobre: [...]

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Contudo, ao permitir a cobrança do ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, o art. 155, II, da CF não autoriza a tributação da comunicação pura e simples. Tanto que faz preceder o termo “comunicação” da expressão “prestação de serviço”. Portanto, os vocábulos “prestação”, “serviço” e “comunicação” devem ser analisados em conjunto para se apreender o sentido da norma em comento.³

Por ora, podemos asseverar que “serviço” é sinônimo de bem imaterial, resultado de um esforço humano.⁴ Já por “prestação de serviço” deve-se entender uma obrigação de cunho negocial, em que há a participação de um terceiro que levará a cabo uma obrigação de fazer previamente contratada, mediante remuneração.

Assim, para haver prestação de serviço de comunicação deverá ocorrer fornecimento, por terceiro, dos meios para a comunicação

3. OLIVEIRA, Júlio Maria de. *Internet e competência tributária*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 76-90.

4. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do ISS*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. p. 41-2.

se efetivar.⁵ Trata-se de uma relação negocial (entre prestador e tomador) que possibilitará, em momento posterior, a efetivação da comunicação.⁶

Outrossim, o serviço prestado deve ser oneroso, visando produzir utilidade “economicamente apreciável” para outrem.⁷ O ICMS, dessarte, não incide sobre serviços prestados de forma graciosa ou a si próprio⁸ (auto-serviço), face à gratuidade dos mesmos.

De fato, o atual Código Civil (Lei nº 10.406/02) estipula que toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratado mediante retribuição (art. 594), pressupondo, portanto, a onerosidade da prestação de serviço, que é definida pela doutrina civilista como um “contrato sinalagmático, em virtude do qual um dos contratantes, o prestador ou locador, compromete-se a prestar certos serviços, que o outro, denominado locatário, se obriga a remunerar”.⁹

5. Carrazza define a relação comunicativa (que enseja a imposição do ICMS) como “a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiros condições materiais para que a comunicação entre eles ocorra”. (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 154.)
6. O entendimento é corroborado, dentre outros, por Soares de Melo, para quem “a materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação (disponibilização de informações), sendo necessária a prestação de serviços de comunicação, em que os sujeitos desta relação negocial (prestador e tomador – devidamente qualificados) tenham uma efetiva participação”. (MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 109.) Chiesa também assevera que “o termo ‘comunicação’ não pode ser dissociado da expressão ‘prestar serviço’, pois, senão, haveria uma distorção da hipótese prevista constitucionalmente”, concluindo que “o imposto [...] incide nos negócios jurídicos que têm por objeto uma obrigação de fazer, consistente em realizar a comunicação ou oferecer condições para que ela se efetive”. (CHIESA, Clélio. *ICMS: sistema constitucional tributário, algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTr, 1997. p. 97.)
7. ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires. *Serviço tributável: Curso de Especialização de Direito Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 158. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Imposto sobre Serviço de Comunicação*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 64.
8. Leciona Marco Aurelio Greco: “[...] O prestador do serviço de comunicação é um ‘terceiro’ em relação à própria comunicação (formada pelas mensagens). Assim, aquele que tiver um meio próprio e transmitir mensagens próprias também não estará prestando serviço de comunicação”. (*Internet e Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 125).
9. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*, 2ª parte. 34. ed. Atual. Carlos Alberto Dabus Maluf e Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 214.

Em face do exposto, podemos concluir que, para a ocorrência do fato gerador do ICMS-comunicação, é necessária a existência de um terceiro que viabilize a relação comunicativa, mediante remuneração. Afinal, o imposto incide sobre a *prestação de serviço* de comunicação e não sobre a comunicação isoladamente considerada (pois esta pode ocorrer sem que haja intervenção de terceiros).

Assim, a comunicação, para fins de tributação pelo ICMS, corresponde ao resultado final de um serviço oneroso prestado por terceiro.¹⁰

3. O direito à recuperação do ICMS pago em decorrência de fraudes

Dúvidas não há, dessarte, que o ICMS deve ser normalmente recolhido pelas operadoras relativamente aos serviços de telecomunicação por elas prestados.

Contudo, se houve uma prestação indevida de serviço de comunicação – decorrente de fraudes, como no caso *sub examine* –, a empresa não poderá cobrar esses valores de seus usuários e, caso remeta a fatura, deverá proceder ao estorno em meses posteriores (se, por desaviso, a conta for paga pelo usuário) ou ao cancelamento integral da mesma, conforme o caso.

Desta forma, se há fraude que resulta na prestação de serviço de comunicação, não há:

a) negócio jurídico válido (visto que a origem do serviço é um ato ilícito, realizado contra a vontade e sem o consentimento da operadora);

b) serviço oneroso, posto que eventuais cobranças remetidas pela empresa de telefonia aos seus usuários deverão ser integralmente canceladas ou estornadas.

Ausentes os requisitos acima citados, resta afastada a tributação pelo ICMS, posto que a regra-matriz constitucional do imposto – assim como sua regulamentação pelo legislador complementar – é

10. Para mais detalhes sobre o tema, confira-se o nosso livro *A tributação dos serviços de comunicação* (São Paulo: Dialética, 2006).

composta, essencialmente, dos elementos negócio jurídico válido + onerosidade.

A *fattispecie* tributária exige, para a sua ocorrência, a presença de todos os requisitos previstos em lei. Em faltando um ou mais desses pressupostos, não se poderá considerar realizado o fato gerador da obrigação de pagar tributo.¹¹

A hipótese em análise – serviço prestado em decorrência de fraudes perpetradas contra o prestador – remete-nos ao recorrentemente lembrado exemplo de Aliomar Baleeiro, quando tratava do então ICM. Confira-se, nas palavras de Sacha Calmon:

O fato gerador do ICMS em sentido genérico é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de comunicações e transportes de natureza não estritamente municipais por produtores, extratores, indústrias, comerciantes e prestadores. Se vendo o meu carro e transporto-me, ou as minhas coisas, não há fato gerador. O ICMS é qualificado por relações jurídicas entre sujeitos econômicos [...].

-
11. A lição de Misabel Derzi, ao fundamentar sua tese de que o tributo é um conceito fechado (e não um *tipo*, como sói dizer), se aproposita neste ponto: “A tensão básica entre liberdade e poder explica como no Direito Público é reclamada a intervenção da lei para limitar e controlar, de forma ampla, os atos estatais que afetam bens e interesses individuais fundamentais como a vida, a liberdade, o patrimônio e a segurança. E exige-se, então, não só que a lei tipifique os fatos jurígenos e seus efeitos, mas que ela limite, tanto quanto possível, a imprecisão conceitual, transformando-os em conceitos fechados. A tendência conceitual classificatória do Direito Penal e Tributário parece-nos evidente, como lembrou Radbruch, e tem como alvo a eliminação, tanto quanto possível, da discricionariedade inerente aos atos de aplicação da lei. Nesse caso [...], os tipos reais, inspiradores da norma, são colhidos pelo legislador em descrições conceituais fechadas; a jurisprudência e a Ciência do Direito tendem a complementar o processo, contribuindo a que as imprecisões e indeterminações legais se transformem em abstrações classificatórias. [...] O conceito de tributo é nuclear para o Direito Tributário e deve ser precisado, acertado e determinado de forma conceitual fechada, à luz das notas características arroladas no art. 3º do CTN, e, implicitamente, pressuposto pela Constituição de 1988. Os tributos, por sua vez, são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e irrenunciáveis.” (BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 137-8.)

São clássicas as ponderações de Aliomar Baleeiro ao refutar a opinião de que a mera saída física de mercadorias pudesse configurar hipótese de incidência do ICM. Diz ter a impressão de que “essa arrojada tese, grata ao Fisco estadual, porque até a saída pelo furto ou roubo seria fato gerador, não alcançou o sufrágio dos tributaristas e tribunais brasileiros”.

A operação que dá ensejo à circulação é, no dizer de Aliomar Baleeiro, “todo negócio jurídico que transfere a mercadoria desde o produtor até o consumidor final”.¹²

Trazendo para o caso em tela as conclusões acima, não se pode considerar, sob nenhuma hipótese, que o “furto” de serviço de telecomunicação é operação tributável pelo imposto estadual.

Nessa toada, o contribuinte *de iure* faz jus à restituição do ICMS pago em decorrência das prestações de serviço fraudadas. E essa restituição pode se dar de duas formas: pelo creditamento do imposto indevidamente pago ou pela sua restituição em espécie¹³ (que, caso seja ultimada pela via judicial, será efetivada por meio de precatórios, por força do art. 100 da CF).

12. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 387-558.

13. Acerca da recuperação das quantias de ICMS indevidamente recolhidas, Carrazza averba: “O Estado não deve experimentar um enriquecimento sem causa, inclusive no pertinente à tributação pelo ICMS. [...]”

Os valores tributários recolhidos indevidamente podem ser objeto de pedido de restituição com fundamento no [...] art. 165, I, do CTN. Tal pedido tanto pode ser feito na esfera administrativa (mediante pedido de restituição) como na judicial (por meio da ação de repetição do indébito).

Na esfera administrativa a probabilidade de acolhimento da pretensão do contribuinte é remotíssima [...].

Resta, porém, a alternativa judicial. A desvantagem manifesta desta alternativa é a demora na satisfação da pretensão do contribuinte, que, após suportar a longa tramitação judicial da ação de repetição do indébito, até seu trânsito em julgado (no mínimo em segunda instância, diante da imprescindível remessa necessária), ver-se-á sujeito, na execução do *decisum*, à suplicante espera da observância da ‘ordem cronológica de apresentação dos precatórios’ (art. 100 da CF).

Em razão disso tudo, o caminho da compensação (mediante lançamento a crédito em contas gráficas das respectivas contabilidades) é, sem sombra de dúvida, muito mais interessante e prático.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p. 112-3.)

Contudo, o creditamento do ICMS pago a maior dependerá da existência de autorização nas legislações estaduais (o art. 170 do CTN delega aos entes tributantes a faculdade de editar ou não lei autorizativa da compensação de tributo indevidamente pago¹⁴), sem prejuízo da observância das obrigações acessórias específicas para as empresas de telecomunicações, previstas no Convênio ICMS nº 126/98.¹⁵

14. Sacha Calmon é claro ao demonstrar que a compensação do tributo indevidamente pago não é direito subjetivo do contribuinte, mas opção do ente tributante, que, mediante lei, poderá autorizar ou não dito procedimento: “Confira-se a redação do art. 170 do Digesto Tributário:

‘Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente a juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.’

O Código deveria ser imperativo. Mas, respeitosa da competência tributária dos entes públicos, remeteu às legislações respectivas a previsão em lei da compensação fiscal. Os legisladores, então, restringem ao máximo esta forma de pagar. [...]

Na prática [...] fica-se a depender dos legisladores das ordens de governo que convivem na Federação.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 841-2.)

15. No caso de estorno de débito (*rectius*: compensação de tributo indevidamente pago), o Convênio ICMS nº 126/98 exige das operadoras o que se segue:

“Cláusula 3ª. O imposto devido por todos os estabelecimentos da empresa de telecomunicação será apurado e recolhido por meio de um só documento de arrecadação, obedecidos os demais requisitos quanto à forma e prazos previstos na legislação pertinente da unidade federada de sua localização, ressalvadas as hipóteses em que é exigido o recolhimento do imposto de forma especial. [...]

§ 3º. Nas hipóteses de estorno de débito do imposto admitidas em cada unidade federada, será adotado, por período de apuração e de forma consolidada, o seguinte procedimento:

I – elaboração de relatório interno, que deverá permanecer à disposição do Fisco pelo mesmo prazo previsto para a guarda dos documentos fiscais, contendo, no mínimo, as informações referentes:

- a) ao número, à data de emissão, ao valor total, à base de cálculo e ao valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) objeto de estorno;
- b) ao valor da prestação de serviço e do ICMS correspondentes ao estorno;
- c) os motivos determinantes do estorno;
- d) a identificação do número do telefone para o qual foi refaturado o serviço, quando for o caso;

No estado de São Paulo, existe autorização para que o contribuinte se credite dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS, independentemente de autorização prévia da Secretaria de Estado da Fazenda. É o que se deduz do art. 63, V, do RICMS/SP:

Art. 63. Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se independentemente de autorização (Lei 6.374/89, arts 38, § 4º, 39 e 44, e Convênio ICMS-4/97, cláusula primeira): [...]

V – do valor do imposto indevidamente pago, inclusive em caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, quando a restituição tiver sido requerida administrativamente e, por motivo a que o interessado não tiver dado causa, a decisão não tiver sido proferida no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, contados da data do respectivo pedido, observado o disposto nos §§ 1º a 3º;

Note-se que o RICMS/SP – em disposição incomum comparativamente com o dos demais estados – prediz que, nos casos de pedido de restituição não respondidos em até 45 dias, o contribuinte passa a ter o direito de se creditar do imposto em sua conta gráfica. Trata-se de norma salutar, observadora dos princípios da moralidade e da eficiência na administração pública, que mereceria ser adotada por todas as outras unidades da Federação.

De todo modo, caso inexista autorização para compensação do ICMS indevidamente pago, como ocorre em diversos estados, a opção para devolução do imposto será a restituição do indébito, através de pedido administrativo ou, então, por meio do ajuizamento de ação judicial.

Em que pese ser a via mais delongada, especialmente em razão das notórias dificuldades em se obter o pagamento de precatórios por parte dos estados, a ação de repetição do indébito – ao contrário da com-

II – com base no relatório interno de que trata o inciso anterior, deverá ser emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST), para documentar o registro do estorno do débito, cujos valores serão iguais aos constantes no referido relatório.

§ 4º. O relatório interno de que trata o inciso I do parágrafo anterior deverá estar acompanhado dos elementos comprobatórios.”

pensação – é direito subjetivo do contribuinte, por força das garantias constitucionais do não-confisco, do direito à propriedade privada¹⁶ e do próprio Código Tributário Nacional, que em seus arts. 165 a 169 garante ao cidadão o direito à devolução do tributo indevidamente pago.¹⁷

Por derradeiro, saliente-se que a recuperação do ICMS pago indevidamente em razão de fraudes é direito da operadora independentemente da forma como tenha ocorrido a detecção das mesmas (se pelo cliente ou pela própria empresa). Mais, ainda que a fraude tenha sido cometida por empregados da própria operadora, o imposto não deixará de ter sido indevidamente pago. Afinal, em nenhuma dessas hipóteses terá ocorrido o fato gerador do ICMS-comunicação, pressuposto inarredável para tornar-se devido o pagamento do tributo por parte da empresa de telefonia.

4. Da inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso em tela

Anote-se, por fim, que o art. 166 do CTN não pode ser invocado contra a pretensão das operadoras de recuperar o imposto pago

16. Sobre a repetitória em matéria tributária e seu abrigo constitucional, confira-se o escólio de James Marins: “A obrigação de devolução de tributos recolhidos indevidamente está tutelada tanto constitucionalmente quanto no Código Tributário Nacional. Seu fundamento constitucional está relacionado com a garantia do direito de propriedade, prevista no art. 5º da Constituição Federal. Com efeito, ‘proíbe expressamente a CF a apropriação ou confisco de bens econômicos dos contribuintes sem causa jurídica’ (Aroldo Gomes de Mattos, ‘Repetição de Indébito, Compensação e Ação Declaratória’, *Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário*, São Paulo, Dialética; Fortaleza, Icet, 1999, p. 49).” (*Direito Processual Tributário Brasileiro*: administrativo e judicial. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 434.)

17. Vale conferir, para tanto, a redação do art. 165 do Digesto Tributário: “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 [...], 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.”

Como se pode deduzir da leitura do *caput* do dispositivo, a restituição do indébito – que se dá via precatórios, por força do art. 100 da CF, quando levada ao cabo por meio de ação judicial – é assegurada ao contribuinte, ao contrário da compensação do indébito, que não consiste em direito subjetivo do cidadão (ver nota de rodapé nº 14).

nas prestações de serviços oriundas de fraudes. Assim reza o citado dispositivo:

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

Juridicamente, apenas o IPI e o ICMS são impostos indiretos, criados para ser suportados integralmente pelo consumidor final, sendo neutros para os comerciantes, industriais e produtores, que simplesmente os agregam em seus preços e os repassam. Há, recentemente, discussão se os novos PIS e COFINS não-cumulativos se enquadrariam também nessa definição de tributos indiretos, assim como se o ISS, em algumas situações, deveria também ser tratado como tal. Contudo, essa diferenciação – entre diretos e indiretos – é muito mais teórica do que prática. Afinal, todo e qualquer tributo incidente na cadeia produtiva irá, em maior ou menor grau, conforme as condições do mercado, ser repassado ao consumidor final. Desde o IRPJ até o IPTU da sede da empresa, todos os tributos compõem o custo fiscal, que será inexoravelmente repassado ao consumidor final.

O art. 166 do CTN refere-se a tributos cuja natureza *jurídica* comporte a transferência do encargo financeiro ao consumidor final. E esses tributos são o ICMS e o IPI (e, para alguns, o ISS – nas hipóteses em que é destacado na nota fiscal, incidindo percentualmente sobre o valor da prestação de serviço – e o PIS/COFINS não-cumulativos¹⁸), ou seja, impostos sobre o consumo, criados para repercutir.

18. Sobre a discussão acerca da natureza jurídica do PIS e da COFINS ditos não-cumulativos, Eduardo Maneira averba com propriedade: “Não consigo dar roupagem ou conteúdo de princípio constitucional a esta ‘não-cumulatividade’ aplicada ao PIS e à Cofins. Enquanto no ICMS e no IPI a não-cumulatividade faz parte do perfil constitucional destes impostos por serem indiretos, incidirem sobre o consumo e serem por natureza plurifásicos, no PIS e na Cofins a não-cumulatividade nada mais representa do que uma tentativa mal-sucedida de melhor racionalizar a incidência destas contribuições, cuja consequência primeira, e isto é fato inegável, foi o aumento significativo

Assim, somente se o comerciante/prestador do serviço provar que assumiu o encargo do tributo (não o tendo repassado ao consumidor final), ou então se estiver autorizado pelo contribuinte de fato a tanto, ele poderá pleitear a compensação/repetição do valor indevidamente pago.

Entretanto, nas fraudes perpetradas na telefonia celular, o art. 166 não constitui óbice para a repetição/compensação do indébito pelas operadoras pelo simples fato de que o ônus econômico não foi repassado ao consumidor final. É da própria natureza dos delitos cometidos contra as empresas de telefonia o escopo de se utilizar dos serviços por elas prestados sem pagar pelos mesmos. E se pagamento não houve, tampouco existirá repercussão jurídica ou econômica. A prova cabal do não-repasse, portanto, é a própria prova da fraude (contestação da conta telefônica pelo cliente, boletim de ocorrência, sentença prolatada no Juizado Especial das Relações de Consumo, etc.), que deverá suportar o pedido de devolução do imposto pago a maior.

da arrecadação." (Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 124, São Paulo, Dialética, jan. 2006, p. 47.)

CRÉDITO-PRÊMIO DE IPI: OS EFEITOS DA RESOLUÇÃO Nº 71/2005 DO SENADO FEDERAL

Gabriel Lacerda Troianelli

1. Introdução

Em fins de 2001, o Supremo Tribunal Federal, ao concluir o julgamento de quatro recursos extraordinários em que declarou a inconstitucionalidade da suspensão ou revogação do crédito-prêmio de IPI por meio de portarias ministeriais, parecia ter posto fim a discussões judiciais que já se travavam havia quase duas décadas, quando, a partir de maio de 1985, pretendeu o Governo Federal extinguir o referido crédito. Tais decisões geraram a expedição dos Ofícios nº 11, 15 e 17, de 2002, e do Ofício nº 11, de 2003, enviados pelo STF ao Presidente do Senado Federal, informando o conteúdo das decisões para efeito do disposto no art. 52, X, da CF, ou seja, para que o Senado Federal, caso entendesse conveniente e oportuno, suspendesse os efeitos das normas declaradas inconstitucionais.

Uma vez resolvida a questão pelo STF em favor dos exportadores, a Procuradoria da Fazenda Nacional, movida pela potencial perda de arrecadação que esta decisão acarretaria, buscou ressuscitar velha tese que já fora refutada pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a inconstitucionalidade das normas que autorizavam a extinção do crédito-prêmio por meio de portaria ministerial faria ressurgir o prazo extintivo para o crédito-prêmio previsto no Decreto-Lei nº 1.658/79, que punha em junho de 1983 o termo final para o incentivo.

Os esforços fazendários não se mostraram vãos. Em um primeiro momento, obtiveram, na 1ª Turma do STJ, por três votos a um, vitória da sua tese. Isso se deu no julgamento do RESP nº 591.708, concluído em 08.6.2004. Depois, tendo sido a questão afetada à 1ª Seção, esta, em 09.11.2005, ao concluir o julgamento do RESP nº

541.239, veio acolher, por cinco votos a três, a tese da revogação do crédito-prêmio em junho de 1983.

Menos de dois meses depois, o Senado Federal, por meio da Resolução nº 71, assinada em 26.12.2005, suspendeu a execução da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir” contida no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894/81, bem como das expressões “reduzi-los” e “suspendê-los ou extingui-los”, esclarecendo, ainda, que se preservava a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, norma instituidora do crédito-prêmio de IPI. É este o texto integral da mencionada resolução:

O Senado Federal, no uso de suas atribuições que lhe são conferidas pelo inciso X do art. 52 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto em seu Regimento Interno, e nos estritos termos das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal.

Considerando a declaração de inconstitucionalidade de textos de diplomas legais, conforme decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos autos dos Recursos Extraordinários nºs 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359,

Considerando as disposições expressas que conferem vigência ao estímulo fiscal conhecido como “crédito-prêmio de IPI”, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, em face dos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972; dos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, assim como do art. 18 da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989; do § 1º e incisos II e III do art. 1º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, e, ainda, dos arts. 176 e 177 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002; e do art. 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Considerando que o Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, declarou a inconstitucionalidade de termos legais com a ressalva final dos dispositivos legais em vigor.

RESOLVE:

Art. 1º É suspensa a execução, no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e, no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894,

de 16 de dezembro de 1981, das expressões “reduzi-los” e “suspendê-los ou extingui-los”, preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Ora, a partir do momento em que o Senado Federal declara estar preservada a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, que instituiu o crédito-prêmio de IPI, afloraram, nos meios jurídicos, dúvidas sobre se a partir desse momento restaria superada a jurisprudência do STJ que deu por extinto, em 1983, o incentivo, bem como se o Senado Federal extrapolou ou não sua função constitucionalmente delineada quando declarou vigente o crédito-prêmio, coisa que o STF não fez expressamente. Para se esclarecer tais dúvidas, serão abordados os seguintes tópicos:

- a) aspectos relevantes sobre a resolução do Senado Federal prevista no inciso X do art. 52 da CF;
- b) o conteúdo da Resolução nº 71/05;
- c) a conformidade da Resolução nº 71/05 com a jurisprudência do STF.

2. Aspectos gerais relevantes da Resolução do Senado Federal

Para que possamos discorrer, adequadamente, sobre os efeitos da Resolução nº 71/05, é útil examinarmos alguns aspectos das resoluções do Senado Federal importantes para a questão.

A possibilidade de que o Senado Federal pudesse suspender a eficácia de norma declarada inconstitucional pelo STF foi prevista, originalmente, pela Constituição Federal de 1934, e foi mantida por todas as outras, com exceção da Carta de 1937. Sua finalidade era dar efeitos gerais, ou seja, eficácia *erga omnes*, às decisões declaratórias de inconstitucionalidade da lei proferidas pelo STF. Como na época não existia, no Brasil, o controle concentrado de constitucionalidade, e não se acolhia o *stare decisis* norte-americano – que nada mais é do que o efeito vinculante das decisões da Suprema

Corte –, mostrava-se conveniente a criação de um mecanismo que fizesse valer, para todos, a declaração de inconstitucionalidade por parte do STF. Esse papel do Senado, de tornar geral a decisão proferida pelo STF para um caso particular, reconhecido pela unanimidade dos doutrinadores, é, como se verá, da mais alta relevância para a questão que ora se examina e foi muito bem retratado por diversos autores. De acordo com Sérgio Resende de Barros:

Desde 1934, então, o Supremo Tribunal Federal é o *senhor da inconstitucionalidade* e o Senado Federal é o *senhor da generalidade*, no controle difuso brasileiro. Cuidar da generalidade é tarefa que foi subtraída ao Supremo para ser reservada ao Senado, que deve provê-la mediante a espécie normativa dita *resolução*.¹

Segundo o eminente constitucionalista e Ministro do STF Gilmar Ferreira Mendes:

Parecia evidente aos constituintes que a *suspensão da execução* da lei, tal como adotada em 1934, importava na *extensão dos efeitos* do aresto declaratório da inconstitucionalidade, configurando, inclusive, instrumento de economia processual. Atribuía-se, pois, ao ato do Senado *caráter ampliativo* e não apenas *paralisante* ou derogatório do diploma viciado. E não fosse assim, inócuo seria o instituto com referência à maioria das situações formadas na vigência da lei declarada inconstitucional.²

Também, o ilustre processualista e Ministro do STJ Teori Albino Zavascki ensina:

O instituto da suspensão, conforme já se viu, foi introduzido pela Carta de 1934, com a declarada finalidade de conferir eficácia *erga omnes* às decisões do Supremo, fazendo as vezes do instituto do *stare decisis* do

1. BARROS, Sérgio Resende de. *O Senado e o controle de constitucionalidade*. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br>. (grifos no original)

2. MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 261. (grifos no original)

direito norte-americano. Este, o conteúdo essencial da suspensão da execução da norma pelo Senado: conferir eficácia *erga omnes* à decisão do STF que, em controle difuso, declarou a sua inconstitucionalidade.³

Muito embora haja quem sustente que o ato do Senado Federal, de dotar de generalidade a declaração de inconstitucionalidade do STF proferida em um único caso concreto, seja vinculado⁴, a maior parte da doutrina considera tal ato discricionário.⁵ Assim, depois de o STF ter, de acordo com os *critérios jurídicos* adotados, declarado a inconstitucionalidade da norma para beneficiar uma das partes no processo, cabe ao Senado Federal, mediante *critérios políticos* de conveniência e oportunidade, estender os efeitos dessa decisão para todas as outras pessoas em situação semelhante. Esta foi a conclusão do STF, que, embora em *obiter dictum*, entendeu, pelo voto da expressiva maioria de seus Ministros, que o Senado Federal pode ou não, a seu juízo, suspender a eficácia da norma declarada inconstitucional pelo STF.⁶

Mas, se a função generalizante da resolução do Senado Federal é aceita de forma unânime e o caráter discricionário do ato do Senado é admitido pela doutrina majoritária e pela jurisprudência do STF, há uma questão que permanece polêmica, ainda à espera

-
3. ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 93.
 4. Posição sustentada por Manoel Gonçalves Ferreira Filho em seu *Curso de Direito Constitucional*. Octávio Campos Fischer adota posição mais moderada, na qual entende que a ação do Senado Federal deveria ser vinculada, mas, reconhecendo que a tese da vinculação não foi acolhida pela doutrina nem pela jurisprudência, sugere a adoção de solução semelhante à portuguesa (art. 281, 3, da CF), em que é o próprio Tribunal Constitucional que, depois do julgamento de pelo menos três casos concretos no sentido da inconstitucionalidade da norma, dá a esta declaração força obrigatória geral. (FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 160-1.)
 5. Neste sentido se declararam, entre muitos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Aliomar Baleeiro, Paulo Brossard, Gilmar Ferreira Mendes e Clèmerson Merlin Clève. Ver CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. p. 95.
 6. Mandado de Segurança nº 16.512, julgado pelo Tribunal Pleno em 25.5.1966. Ementa publicada no DOU de 31.8.1966.

de solução definitiva: a eficácia, *ex nunc* ou *ex tunc*, da resolução senatorial.

Há, na doutrina, clara divisão entre as duas posições, sem que qualquer uma delas verdadeiramente predomine. Entre os defensores da eficácia da resolução do Senado apenas a partir da sua publicação (eficácia *ex nunc*), podemos encontrar Themístocles Cavalcanti, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, José Afonso da Silva, Nagib Slaibi Filho, Anna Cândida da Cunha Ferraz, Regina Macedo Néri Ferrari, Ada Pellegrini Grinover, Alexandre de Moraes, Lênio Streck e Sérgio Resende de Barros.⁷ Já entre aqueles que defendem a eficácia retroativa ou *ex tunc* da resolução, destacam-se Paulo Napoleão Nogueira da Silva, Marcelo Caetano, Gilmar Ferreira Mendes, Ronaldo Poletti e Teori Albino Zavascki.⁸

Passagem bastante representativa da corrente que defende a eficácia *ex tunc* é encontrada na obra de Gilmar Ferreira Mendes, quando ele compara a revogação da norma com a suspensão dos seus efeitos:

Em suas conseqüências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera *ex nunc*, alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derogado. Já quando de suspensão se trate, o efeito é *ex tunc*, pois aquilo que é inconstitucional é natimorto, não teve vida (cf. Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido.⁹

A última frase do texto acima transcrito, que tem por base a mais tradicional doutrina brasileira sobre a inconstitucionalidade das leis, revela a dificuldade, própria dos antigos constitucionalistas, de separar os planos da existência, eficácia e validade das normas jurídicas. Esse tipo de confusão, aliás, encontra-se bastante

7. CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Op. cit.*, p. 96-7; e BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 13.

8. CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Op. cit.*, p. 96-7; e ZAVASCKI, Teori Albino. *Op. cit.*, p. 95.

9. MENDES, Gilmar Ferreira. *Op. cit.*, p. 262.

bem exemplificado no trecho de Lúcio Bittencourt, citado por Gilmar Mendes:

Dizer que o Senado “suspende a execução” da lei inconstitucional é, positivamente, impropriedade técnica, uma vez que o ato, sendo “inexistente” ou “ineficaz”, não pode ter suspensão a sua execução.¹⁰

Todavia, a suposta impropriedade técnica vislumbrada por Lúcio Bittencourt na suspensão da execução da lei inconstitucional, na verdade, resulta da falta de rigor na distinção entre a existência, a validade e a eficácia da lei. A norma existe a partir do momento em que é publicada por meio do veículo próprio, é válida se materialmente e formalmente compatível com o ordenamento jurídico e eficaz na medida em que se encontra apta para produzir efeitos.¹¹ Assim, uma norma inconstitucional é inválida, mas, ao contrário do que supõe Lúcio Bittencourt, é existente e pode ser eficaz, se não tiver sido a sua eficácia retirada ou suspensa, direta ou indiretamente, por algum ato judicial ou legislativo.

Assim, uma norma deixa de existir quando for regularmente revogada. Quem pretender consultar, por exemplo, o art. 52 do CTN, que diz respeito ao antigo ICM, nada encontrará se for a um moderno código. Lá estará, apenas, a menção “revogado pelo Decreto-Lei nº 406, de 1968”. A revogação, evidentemente, vale apenas para o futuro, produzindo efeitos *ex nunc*.

Por sua vez, a norma “deixa de ser válida” quando é declarada inconstitucional pelo STF no âmbito do controle concentrado. A expressão acima se encontra entre aspas porque a regra inconstitucional só “deixa de ser válida” em virtude da presunção da constitucionalidade das leis. Na verdade, declarar uma norma inconstitucional de forma geral e abstrata significa dizer que ela jamais foi válida; já era inválida no exato momento em que começou a existir. Por esse motivo é que a declaração de inconstitucionalidade pronunciada em

10. *Idem, ibidem*.

11. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 196-202.

sede de ação direta produz efeito *ex tunc*, se o STF não dispuser em contrário.

A eficácia de uma norma, por sua vez, pode ser afastada direta ou indiretamente. Ela é indiretamente afastada de duas formas. A primeira, quando a norma é revogada. Foi o que se deu, por exemplo, com o art. 52 do CTN, que, revogado pelo Decreto-Lei nº 406/68, deixou de produzir efeitos a partir do momento em que este novo diploma normativo tornou-se eficaz. É verdade, todavia, que a norma revogadora pode preservar expressamente a eficácia da norma revogada por algum tempo, sendo disso o melhor exemplo o estabelecimento de um período de *vacatio legis*, durante o qual a regra revogada continua a produzir seus efeitos. A eficácia de uma lei também pode ser indiretamente afastada quando o STF declara a sua inconstitucionalidade no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade. Declarada a invalidade da norma com efeito *erga omnes*, ela perde, conseqüentemente, sua eficácia. Não é, aliás, por outra razão que não cabe a resolução do Senado Federal quanto a normas declaradas inconstitucionais mediante o controle concentrado. Posto que desnecessária, é incabível.

A eficácia da norma também pode ser diretamente afastada por duas formas. Uma, pela livre vontade do legislador, quando ele, por meio de processo legislativo ordinário, suspende os efeitos de uma norma jurídica. Tivesse o Decreto-Lei nº 1.724/79 diretamente suspenso – e não delegado tal faculdade ao Ministro da Fazenda – o crédito-prêmio de IPI por um determinado tempo, teríamos um bom exemplo dessa situação. Outra, por ato do Senado Federal, quando, declarada inconstitucional uma lei pelo STF no julgamento de um caso concreto, emite resolução para suspender a execução da lei, ou seja, suspender sua eficácia de modo a fazer valer para todos o que foi decidido apenas para as partes envolvidas no processo julgado. Mas esta resolução, que efeito teria? *Ex tunc* ou *ex nunc*? Antes de examinarmos essa questão, vale a transcrição de um trecho escrito por um dos ilustres defensores do efeito *ex tunc*, Teori Albino Zavascki:

A Resolução do Senado que “suspende a execução” opera a universalização dessa consequência: importa reconhecimento estatal de que a norma em questão jamais teve aptidão para incidir e, portanto, jamais incidiu em qualquer situação. É como se houvesse uma “revogação” *ex tunc*. Conseqüentemente, aos aplicadores do direito já não será dado invocar a norma suspensa, nem em relação a suportes fáticos que venham a ocorrer a partir da suspensão, nem em relação a fatos ocorridos no passado. Em suma, havendo revogação, a norma deixa de incidir *ex nunc*; havendo inconstitucionalidade, a incidência é *ex tunc*. Pode-se afirmar, portanto, que, relativamente ao futuro, tanto a norma revogada quanto a suspensa não incidem; portanto, relativamente ao passado, a norma revogada incidiu, enquanto a norma suspensa, porque inconstitucional, não incidiu.¹²

Mais uma vez, o trânsito indevido entre os planos da existência, validade e eficácia faz com que, junto a afirmações corretas, existam outras não tão precisas. Com efeito, a raiz das imprecisões encontra-se na suposição de que toda e qualquer declaração de inconstitucionalidade feita pelo STF produza efeitos *ex tunc*. Isto ocorre, é verdade, quando é exercido o controle concentrado de constitucionalidade, pois nessa situação a validade da norma é diretamente atacada, e, julgada inválida, a invalidade retroage à origem da própria norma, o que igualmente contamina os seus efeitos desde a origem. Entretanto, em sede de controle incidental, a inconstitucionalidade da lei é apenas o argumento que ampara o direito pretendido por uma das partes, e, uma vez reconhecida, terá sua eficácia limitada pelo pedido da parte interessada. Assim, por exemplo, para um contribuinte que tenha ido a juízo contra o alargamento da base de cálculo da COFINS levada a cabo pela Lei nº 9.718/98, a declaração incidental da inconstitucionalidade terá efeitos a partir do ajuizamento da ação; ou, em tendo havido pedido para compensar quantias indevidamente pagas, desde a primeira data de pagamento não alcançada pela prescrição. Do que se conclui, portanto, que a

12. ZAVASCKI, Teori Albino. *Op. cit.*, p. 94.

declaração de inconstitucionalidade proferida em sede de controle difuso não é dotada de eficácia *ex tunc*. Assim, a resolução do Senado Federal jamais poderá transformar um recurso extraordinário no qual se reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei em uma ação direta de inconstitucionalidade, que atinge frontalmente a validade da própria norma. É correta, portanto, a afirmação de Sérgio Resende de Barros:

O Senado não atua como legislador negativo, revogando ou desconstituindo a lei. Apenas a desativa: suspende-se a eficácia.¹³ É o que consoa com a lógica do controle difuso, cuja prática deve atendê-la sempre, mesmo se tratando de um sistema misto. Sob pena de o difuso se tornar confuso. Por isso mesmo, a resolução do Senado somente pode ter efeito *ex nunc*. Não pode ter efeito *ex tunc*, nem *pro futuro*. Sua intervenção constitui uma intersecção do sistema difuso com o concentrado, que os aproxima entre si. Mas não os assimila, nem os identifica, nem muito menos os confunde, um com o outro.¹³

Com efeito, se nos ativermos ao texto do inciso X do art. 52 da CF, veremos que compete ao Senado “suspender a execução” da lei declarada inconstitucional pelo STF. Ora, a suspensão da execução só se pode dar, por imperativo lógico, para o futuro. Mal comparando, se um preso é condenado a morrer na cadeira elétrica às 23h59 de um dia e a decisão da Suprema Corte suspendendo a execução é comunicada aos dez minutos do dia seguinte, não terá esta decisão, evidentemente, o poder de ressuscitar o morto.

Embora tudo isso reforce a tese da eficácia *ex nunc*, há uma perplexidade que deve ser enfrentada. Em diversas ocasiões, sobretudo em matéria tributária, o Senado Federal suspende a execução de norma já revogada por lei posterior. Assim foi, por exemplo, que o Senado, por meio da Resolução nº 14, de 28.4.1995, suspendeu a execução de parte do art. 3º da Lei nº 7.787/89, então tacitamente revogado pelo art. 22 da Lei nº 8.212/91, que disciplinava integralmente a

13. BARROS, Sérgio Resende de. *Op. cit.*, p. 11-2.

matéria. Adotando-se a tese da eficácia *ex nunc*, que sentido faria o Senado Federal suspender a execução de uma regra já revogada?

Para respondermos à questão acima, há de se considerar que, na verdade, a resolução do Senado produz dois efeitos distintos. O mais evidente, de ordem material, é o de suspender a eficácia da lei inconstitucional. Se for, no caso, uma lei tributária, o tributo não poderá ser mais exigido pelo sujeito ativo desde a promulgação da resolução. Há, todavia, outro efeito, de ordem processual. A partir do momento em que o Senado generaliza, para todos, a solução dada pelo STF, no caso concreto, os diversos órgãos do Poder Judiciário não poderão mais dar, nesses outros casos, solução conflitante com a do STF. Nesse contexto, a suspensão da execução de lei já revogada faz todo sentido, pois torna a decisão do STF aplicável a todos os processos semelhantes em curso.

Conclui-se, portanto, que a resolução do Senado Federal tem eficácia material *ex nunc*, uma vez que não é capaz de suspender a execução pretérita da lei, mas apenas a partir do momento em que é publicada, tendo, todavia, eficácia processual *ex tunc*, já que estenderá os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos os processos ajuizados anteriormente à publicação da resolução, ou seja, compeliará os órgãos do Poder Judiciário a decidirem de acordo com o entendimento fixado pelo STF.

3. O conteúdo da Resolução nº 71/05

Quando o Senado Federal, ao exercer a competência prevista no inciso X do art. 52 da CF, suspende a execução de uma norma declarada inconstitucional pelo STF, normalmente limita-se a declarar suspensa a execução, sem nada dizer sobre a vigência do ordenamento jurídico afetado pela norma inconstitucional.

Ao emitir, todavia, a Resolução nº 71/2005, o Senado Federal manifestou-se expressamente para afirmar que se encontra preservada a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, que instituiu o crédito-prêmio de IPI. Seria essa uma manifestação inconseqüente

ou estaria o Senado Federal a rechaçar conscientemente os argumentos que dão por extinto o incentivo? A resposta é dada pelo próprio Senado Federal ao longo do parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, relatado pelo Senador Amir Lando e aprovado por unanimidade em 14.12.2005.

É certo que, no momento em que foi elaborado o referido parecer, já se iniciara, na 1ª Turma do STJ, o julgamento do RESP nº 591.708, no qual, por três votos a um, deu-se por extinto em junho de 1983 o crédito-prêmio de IPI. Como no parecer¹⁴ mencionavam-se os votos dos Ministros Teori Zavascki (que foi o relator) e José Delgado (terceiro a votar, depois do relator e da Ministra Denise Arruda), mas não o resultado do julgamento, presume-se que o parecer tenha sido redigido antes do voto proferido pelo Ministro Francisco Falcão, que pôs fim ao julgamento. Seja como for, no momento em que o parecer foi elaborado, haviam sido proferidos, pelo menos, três votos, um pela manutenção do incentivo até os presentes dias (José Delgado) e dois pela sua extinção em junho de 1983 (Teori Zavascki e Denise Arruda), fato que já indicava a possibilidade de uma alteração jurisprudencial no seio do STJ, e gerava, portanto, clima de insegurança jurídica entre os exportadores.

Nesse contexto, os esclarecimentos feitos pela resolução sobre a vigência do crédito-prêmio tinham por finalidade afastar a insegurança jurídica então reinante, coisa confessada no aludido parecer:

Dado, portanto, o complexo de normas existentes, e, mais ainda, os fenômenos legislativos apontados, é de todo conveniente e necessário que haja a explicitação sugerida, a fim de espalmar qualquer dúvida acerca da vigência do crédito-prêmio. [...]

Assim, parece-nos de bom alvitre que, ao suspender a execução das normas acoimadas de inconstitucionais em conformidade com os Ofícios “S” *sub examine*, seja definitivamente esclarecida e ressalvada a legislação que permanece em vigor, não alcançada pelas decisões referenciadas.

14. Diário do Senado Federal de 16.12.2005, p. 45.278.

O objetivo desta cautela é o de evitar dúvida ou confusões por parte dos jurisdicionados quando da interpretação e aplicação das normas em apreço, obstando, sobretudo a proliferação de litígios entre os interessados. As normas proscritas do sistema jurídico (por inconstitucionais) guardam correlação com o multicitado Decreto-Lei nº 491/69, que por elas não foi afetado, mantendo-se a vigência daquele diploma. Corroborando esta afirmação consulta aos sítios de legislação em vigor, como o desta Casa, acessível em www.senado.gov.br, onde se verifica constar esta norma em pleno vigor. [...]

Acreditamos, contudo, que, para obviar equívocos e incertezas, a suspensão da execução dos dispositivos reputados inconsonantes com o sistema constitucional deva ser seguida da imprescindível e esclarecedora ressalva, indicada a legislação que continua em vigor.¹⁵

A afirmação da atual vigência do crédito-prêmio foi fundamentada no mencionado parecer, tanto no que se refere à não-extinção em junho de 1983 quanto no que tange à sua sobrevivência em face da atual Constituição Federal. Em relação ao afastamento do termo final de vigência do incentivo previsto no Decreto-Lei nº 1.658/79, assim dispõe o parecer:

Certo é que o legislador executivo, conquanto tenha manifestado intenção em extinguir o crédito-prêmio com a edição do Decreto-Lei nº 1.658/79, não manteve essa decisão, pois que editou ainda diversos outros diplomas legais, ora derogando o retrocitado Decreto-Lei, e, assim, retrocedendo no interesse da extinção do benefício, ora valendo-se desses estímulos fiscais para disciplinar outras questões de interesse nacional.

Note-se que o próprio Poder Executivo, ao derogar o fatalista Decreto-Lei, posteriormente retrocedeu nessa decisão, delegando ao Ministro da Fazenda a competência para decidir sobre a manutenção, extinção e amplitude desse estímulo fiscal, o que não pode conduzir ao entendimento de que a sua intenção seria a de eliminar definitivamente o incentivo.

15. Diário do Senado Federal de 16.12.2005, p. 45.280-1.

Além disso, com a derrogação do Decreto-Lei extintivo e com a edição de normas que delegavam ao Ministro da Fazenda a competência para tanto, o legislador consignou no ordenamento jurídico sua intenção em manter o crédito-prêmio, ainda que à discricionariedade ministerial.

Ocorre que, com a declaração de inconstitucionalidade dessa delegação, o ordenamento jurídico viu ser extirpado de seu bojo a norma controladora, sobrevivendo o estímulo fiscal à luz do que dispõe o § 1º do artigo 2º da LICC.

O § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, no caso, trata da revogação tácita da norma anterior pela norma superveniente que com aquela não seja compatível, e o parecer, para demonstrar a ocorrência dessa modalidade de revogação, valeu-se, em seguida ao trecho acima transcrito, das lições de José Manoel de Arruda Alvim Netto e Roque Antônio Carrazza, Souto Maior Borges, Teori Zavascki e José Delgado.

Para refutar a revogação do crédito-prêmio pelo art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que decretou a extinção de todos os incentivos fiscais de natureza setorial que não viessem a ser confirmados pelo legislador no prazo de dois anos, o parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania negou ao crédito-prêmio a qualidade de incentivo setorial:

Nem se diga que o crédito-prêmio estaria revogado pelo art. 41 do ADCT. Essa questão já foi por demais pacificada, no sentido de que não se trata de um incentivo setorial, mas multissetorial ou geral.

Isso porque facilmente se observa que o Decreto-Lei nº 491/69, com suas alterações, aplica-se genericamente a todos e quaisquer produtos de fabricação nacional, sem qualquer distinção, destinados à exportação, bem como a todas as empresas que os exportem, independentemente de vinculações específicas a setores econômicos. Isso bastaria para caracterizá-lo como incentivo fiscal não-setorial.¹⁶

16. Diário do Senado Federal de 16.12.2005, p. 45.279.

Antes de concluirmos este tópico, há de se esclarecer um pequeno mistério: por que a resolução considera “preservada a vigência *do que remanesce* do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969”? Este artigo foi assim redigido:

Art. 1º As emprêsas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão a título estímulo fiscal, créditos tributários sôbre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

§ 1º Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do valor do Impôsto sôbre Produtos Industrializados incidente sôbre as operações no mercado interno.

§ 2º Feita a dedução, e havendo excedente de crédito, poderá o mesmo ser compensado no pagamento de outros impostos federais, ou aproveitado nas formas indicadas por regulamento.

Como se vê, o *caput* instituiu o crédito-prêmio de IPI, enquanto os dois parágrafos dispunham sobre a forma de utilização do incentivo. Os parágrafos foram expressamente revogados pelo Decreto-Lei nº 1.722/79, que delegava ao Poder Executivo o estabelecimento da forma, das condições e do prazo de utilização do crédito, nos seguintes termos:

Art. 1º – Os estímulos fiscais previstos nos art. 1º e 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, serão utilizados pelo beneficiário na forma, condições e prazo, estabelecidos pelo Poder Executivo. [...]

Art. 5º – Este Decreto-Lei entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1980, data em que ficarão revogados os parágrafos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, o § 3º, do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.456, de 7 de abril de 1976, e demais disposições em contrário.

Muito embora a revogação dos parágrafos do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69 devesse produzir efeitos a partir de 01.1.1980, o fato é que, apenas quatro dias depois da emissão do Decreto-Lei

nº 1.722/79, o Decreto-lei nº 1.724/79 previu a possibilidade da suspensão do incentivo por ato do Ministro de Estado da Fazenda, ato praticado no mesmo dia. Dessa forma, a revogação dos referidos parágrafos jamais surtiu efeito, e, na prática, o crédito-prêmio de IPI, quando terminou esta suspensão, continuou a ser deduzido do IPI devido internamente ou utilizado na forma estabelecida no art. 3º do Decreto nº 64.833/69. Seja como for, revogados ou não os parágrafos do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, o seu *caput* não é afetado, e, portanto, a referência ao “que remanesce” desse artigo em nada prejudica a vigência do crédito-prêmio de IPI.

Assim se responde, portanto, à pergunta formulada no início deste item: ao declarar preservada a vigência do art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, o Senado Federal de fato pretendeu afirmar que o crédito-prêmio ainda se encontra em vigor, e assim o fez com o confessado objetivo de restaurar a segurança jurídica do jurisdicionado, recentemente abalada por inesperada oscilação da jurisprudência até então pacífica do STJ.

4. A conformidade da Resolução nº 71/2005 com o precedente do STF

Há de se responder, agora, a pergunta principal e final que se põe: pode o Senado Federal afirmar legitimamente a atual vigência do crédito-prêmio de IPI, ou terá ele extrapolado sua função constitucional?

Por melhores que sejam os argumentos que levaram o Senado Federal a afirmar a vigência do crédito-prêmio de IPI, todos expressos no parecer da Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, é certo que o Senado Federal não pode, de forma alguma, ir além do que foi decidido pelo STF quando suspende a execução de norma julgada inconstitucional. Para responder a pergunta acima, deveremos, portanto, determinar o conteúdo da decisão do STF.

A partir do momento em que a decisão do STF no *leading case* sobre o crédito-prêmio de IPI – que foi o Recurso Extraordinário nº 180.828, base da Resolução nº 71/2005 – não afirmou

expressamente a vigência do crédito-prêmio de IPI em período posterior a junho de 1983, é necessário recorrermos ao contexto em que se deu a decisão para descobrirmos o seu exato conteúdo.

No caso, a simples leitura da petição inicial do processo que resultou no Recurso Extraordinário nº 180.828 já é suficiente para nos dar uma resposta segura e conclusiva, pois ela mostra que a lide refere-se a períodos posteriores a 30.6.1983, uma vez que a petição inicial, datada de 05.5.1986, tinha o seguinte pedido:

Requer seja declarada a existência do direito da A. de continuar auferindo os estímulos decorrentes da exportação de seus produtos ao exterior, nos termos do Decreto-Lei nº 491/69, aplicando-se as alíquotas para este efeito consolidadas na Resolução do CIEX nº 02/79, *a partir de maio de 1985*, sem a extinção do incentivo prevista na Portaria Ministerial nº 176/84, mediante requerimento administrativo, na forma estabelecida na legislação do IPI, devidamente corrigidos monetariamente segundo os índices de variação das ORTNs e OTNs e acrescidos de juros moratórios e compensatórios, a contar da data em que os mesmos poderiam ter sido gozados.

Dessa forma, não pode haver dúvida de que a decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 180.828-4/RS, e transitada em julgado, assegurou à parte a fruição dos créditos-prêmio gerados, de acordo com o pedido, *a partir de maio de 1985*.

Assim, mesmo antes da Resolução nº 71/05, não se poderia conceber que outros exportadores que igualmente pretendiam ver reconhecida a vigência do crédito-prêmio depois de maio de 1985, em vez de se beneficiarem da possibilidade de vitória trazida pelo *leading case* julgado pelo STF, fossem por ele prejudicados, de forma que só tivessem o crédito-prêmio reconhecido até junho de 1983.

Nessa hipótese absurda, o exportador que, inconformado com a extinção do crédito-prêmio em abril de 1985, tivesse ajuizado ação contra a inconstitucionalidade da sua extinção e se sagsasse vencedor seria punido pela sua vitória judicial, já que esta lhe concederia o direito ao crédito somente até 30.6.1983, configurando uma *litigatio in pejus*.

A Resolução nº 71/05 veio, portanto, impedir tal situação, pois, ao atribuir eficácia *erga omnes* à decisão proferida pelo STF, estende a todos os outros litigantes o reconhecimento da vigência do crédito-prêmio a partir de maio de 1985, direito lógico e cronologicamente incompatível com a extinção do aludido incentivo em junho de 1983.

Conclui-se, portanto, que, a partir da Resolução nº 71/05, não poderá mais órgão algum do Poder Judiciário, nem mesmo o STJ, legitimamente decidir no sentido da extinção do crédito-prêmio em junho de 1983, pois estaria, assim, a conflitar com o precedente do STF, cuja observância tornou-se obrigatória por força da mencionada resolução.

5. Bibliografia

- BARROS, Sérgio Resende de. *O Senado e o controle de constitucionalidade*. Disponível em: <http://www.srbarros.com.br>.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata de constitucionalidade no Direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FISCHER, Octávio Campos. *Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS E A LEI Nº 11.051/04

Gilberto de Castro Moreira Junior

Consulta

1. Consultam V. S^{as}. a respeito das disposições contidas na Lei nº 11.051/04 e a questão da distribuição de dividendos aos acionistas. Passamos, a seguir, a fazer nossas considerações acerca do assunto.

2. O art. 17 da Lei nº 11.051 promoveu alterações no art. 32 da Lei nº 4.357/64, introduzindo os §§ 1º e 2º, cuja redação ficou assim definida:

Art. 32. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito, não garantido, para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, por falta de recolhimento de imposto, taxa ou contribuição, no prazo legal, não poderão:

- a) distribuir ... (VETADO) ... quaisquer bonificações a seus acionistas;
- b) *dar ou atribuir participação de lucros* a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos;
- c) (VETADO).

§ 1º A inobservância do disposto neste artigo importa em multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias distribuídas ou pagas indevidamente; e

II - aos diretores e demais membros da administração superior que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) dessas importâncias.

§ 2º A multa referida nos incisos I e II do § 1º deste artigo fica limitada, respectivamente, a 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito não garantido da pessoa jurídica. (grifamos)

3. Antes da edição da Lei nº 11.051, o art. 32 da Lei nº 4.357 possuía apenas um parágrafo único, determinando que:

Parágrafo único. A desobediência ao disposto neste artigo importa em multa, reajustável na forma do art. 7º, que será imposta:

- a) às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem ... (VETADO) ... bonificações ou remunerações, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) das quantias que houverem pago indevidamente;
- b) aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a 50% (cinquenta por cento) destas importâncias.

4. Portanto, é de se concluir que, diante das disposições supra-mencionadas, a distribuição de bonificações ou participação nos lucros é impedida, desde que a empresa pagadora encontre-se em débito para com a União Federal e suas autarquias. Caso a empresa pagadora não cumpra esta regra, estará sujeita, juntamente com os diretores e demais membros da administração, ao recolhimento de uma multa de 50% (cinquenta por cento) dos valores indevidamente pagos, sendo que agora limitada a 50% (cinquenta por cento) do débito não garantido.

5. Assim, a única alteração trazida pela Lei nº 11.051/04 foi limitar a multa à quantia de 50% (cinquenta por cento) do débito não garantido para com a União e suas autarquias, no caso de distribuição de bonificações ou participação nos lucros.

6. Para facilitar a compreensão, um exemplo numérico da matéria: um contribuinte possui um débito não garantido para com a União de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) e distribuiu bonificação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Antes da vigência da Lei nº 11.051, a penalidade seria de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), isto é, 50% (cinquenta por cento) da quantia distribuída indevidamente. Hoje, no entanto, se isso ocorresse, a penalidade estaria limitada a 50% (cinquenta por cento) do débito não garantido, ou seja, R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais).

7. Vê-se, desta forma, que tanto a Lei nº 4.357 quanto a Lei nº 11.051 jamais impuseram multa para a distribuição de dividendos e

lucros, mas para a distribuição de bonificações ou participação nos lucros, no caso da pessoa jurídica possuir débitos não garantidos para com a União Federal e suas autarquias.

8. Tanto é assim que, se verificarmos a mensagem de veto do Marechal Humberto Castello Branco, então Presidente da República à época da edição da Lei nº 4.357, veremos que os dividendos não foram contemplados com a penalidade em voga, senão vejamos:

V - no artigo 32, na alínea "a" do mesmo artigo, à expressão "dividendos e": [...]

A filosofia que presidiu a elaboração das normas do artigo 32 reside na preeminência do princípio da pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições devidas ao Estado. Ocorre, porém, que tal princípio se afirma de modo mais positivo através das disposições do artigo 7º, as quais obrigam à correção monetária dos débitos fiscais.

A ingerência do Fisco em assuntos da economia interna das empresas deve ficar restrita aos casos excepcionais, evitando-se que os poderes de controle destinados a garantir a pontualidade no pagamento dos tributos e contribuições sejam transformados em elementos de perturbação da vida normal das empresas, que são os núcleos propulsores do desenvolvimento da economia nacional.

Sob essa ordem de idéias, parece aconselhável restringir os casos de intervenção, limitando-os às hipóteses essenciais. Delas *deverão ser excluídos os casos de distribuição de dividendos* e de pagamentos por serviços prestados pelos dirigentes das empresas.

A exclusão dos dividendos torna-se mais aconselhável ainda no caso de acionistas minoritários, que ficam prejudicados por erros de uma administração que, em geral, não teriam forças para substituir. (grifamos)

9. Os dividendos, na realidade, "representam uma destinação do lucro do exercício, dos lucros acumulados ou de reservas de lucros aos acionistas da companhia. [...] As participações nos lucros, por outro lado, têm a natureza de lucros atribuídos a terceiros, não

relativos a investimento de acionistas”¹, devendo ser registradas como despesas da empresa. As bonificações são, por sua vez, distribuições gratuitas de novas ações aos acionistas, na proporção da quantidade de ações já possuída por cada um. Esta distribuição de ações tem origem, por exemplo, em razão da incorporação de reservas ou de lucros acumulados ao capital da empresa. Os dividendos, as participações nos lucros e as bonificações são, portanto, institutos totalmente distintos.

10. Fica claro que, em face do exposto acima, a distribuição de dividendos deve ser preservada, já que o Fisco não pode violar o direito de propriedade garantido aos acionistas.

11. Mister destacar, no entanto, que o INSS vem realizando atuações nos casos de pessoas jurídicas, em débito para com aquele órgão, que distribuem dividendos aos seus acionistas.

12. Isto porque o art. 52 da Lei nº 8.212/91 assim determina:

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:
I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista; [...]

13. Nesse sentido, destaque-se jurisprudência favorável ao INSS do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a seguir transcrita:

ARTIGO 52 DA LEI Nº 8.212/91. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO HÁ. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA COM DÉBITOS FISCAIS. MULTA PUNITIVA.

1. *À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido distribuir bonificação ou dividendo a acionista, bem como dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento, sujeitando-se à multa, em caso de descumprimento.*

2. Não há ofensa ao princípio da livre iniciativa disposto na Constituição Federal, nem imposição de gravame superior à proibição de não-

1. *Manual de contabilidade das sociedades por ações - FIPACAFI*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 273 e 317.

contratação com o Poder Público, uma vez que se tratam de situações distintas. A um, porque a proibição de contratação com o Poder Público de que trata o artigo 195 da Constituição Federal objetiva evitar que devedor de tributo aufera lucro a partir de contrato com ente público, na prestação de serviço público. A dois, porque a multa aplicada *in casu* constitui penalidade decorrente não do não-pagamento das contribuições previdenciárias devidas, mas do fato do não-pagamento do tributo cumulado com a distribuição de lucro aos sócios nessa circunstância.

3. O escopo do dispositivo é punir, senão coibir, a sonegação de tributo – no caso, contribuição previdenciária – quando houver meios para o pagamento e o devedor optar por não fazê-lo, preferindo distribuir lucros, beneficiando seus sócios.

4. Não se pode interpretar a lei de forma a pactuar com o entendimento de que é lícito não pagar o tributo devido ao Estado, permitindo a distribuição de lucro aos sócios. Os valores assim confiados a particulares são subtraídos dos cofres públicos, cuja destinação é de interesse público e da coletividade.

5. Não há *bis in idem* na fixação da multa, tendo em vista que não é possível confundir multa de caráter indenizatório e de caráter punitivo/educativo. A primeira decorre de mora, do pagamento em destempo. A segunda diz respeito a infração administrativa – esse é o caso dos autos.

6. Infringida a regra legal, incide a multa. Seu percentual decorre de lei, tendo por escopo justamente coibir não apenas a sonegação fiscal, mas punir a sonegação agravada pelo fato de que se beneficiaram os sócios dos valores não pagos ao Estado, não podendo o juiz, por critério subjetivo, alterar seu valor. (Apelação Cível nº 200270000088145-PR, DJU 14.01.2004, p. 186, grifamos)

14. Se, portanto, o contribuinte possuir débito junto ao INSS, existe a possibilidade de autuação fiscal em caso de distribuição de dividendos. O mesmo não ocorre em relação aos outros tributos federais, visto que a lei que rege a matéria não previu a punição em relação à distribuição de dividendos.

15. Resta, por fim, analisar o que vem a ser “débito não garantido”. Não há na legislação tributária em vigor um conceito claro,

porém, temos a determinação do art. 151, IV, do CTN, no sentido de que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário. Em complemento, o art. 206 do mesmo CTN permite a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa para o devedor que possua créditos com a exigibilidade suspensa.

16. Quer nos parecer, portanto, que aqueles débitos incluídos no âmbito do REFIS e do PAES – programas de parcelamento de débitos tributários federais –, por estarem com a sua exigibilidade suspensa e não serem exigíveis, não devem ensejar a cobrança de multa em caso de distribuição de lucros e dividendos. Ressalvamos, no entanto, que é necessário aguardar posicionamento dos tribunais superiores a respeito da matéria em questão.

OS POSTULADOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE: ALGUMAS NOTAS SOBRE SUA APLICAÇÃO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado Segundo
Raquel Cavalcanti Ramos Machado

Introdução

Nos últimos anos, adquiriu grande popularidade, nos Tribunais e entre os doutrinadores, a exigência explícita de que as normas jurídicas imponham deveres razoáveis, e proporcionais às finalidades a que se destinam. Passou-se a falar bastante, desde então, nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Não existe, contudo, consenso na aplicação desses princípios. Há quem lhes negue tal característica, preferindo afirmar que o dever de agir razoavelmente, e proporcionalmente, decorre de regras, ou mesmo de “postulados”, e não de princípios. Por outro lado, muitos autores empregam os termos “razoabilidade” e “proporcionalidade” como sinônimos, enquanto outros afirmam haver distinção marcante entre ambos. Finalmente, mesmo entre os que estão de acordo com a existência de diferenças, há divergência ao se apontar quais seriam elas.

No presente texto, não nos dedicaremos tanto a tais questões terminológicas¹. Embora delas tratemos sucintamente, até para

1. Com isso não pretendemos diminuir a importância de tal aspecto do problema. Absolutamente. A questão é que a doutrina dele já trata com bastante minudência, não sendo pertinente fazê-lo aqui. Confiram-se, a propósito, e de modo meramente exemplificativo: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002. p. 266 e ss.; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 392 e ss.; GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, *passim*; GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2003. p. 65 e ss; e _____. Princípio da proporcionalidade e Teoria do Direito. In: GRAU,

justificar a preferência por alguns termos utilizados ao longo do texto, centraremos nossas atenções em aspectos mais pragmáticos, ligados à aplicação dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade a questões tributárias, com o exame de alguns exemplos em que tal é possível e pertinente.

1. Direito por regras, Direito por princípios e a importância dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade

1.1. Preliminares

Já no século IV a.C., Aristóteles afirmava que, embora as leis devam ser gerais e abstratas, é imprescindível que sejam aplicadas com equidade, atentando-se para as peculiaridades de cada caso concreto.² Essa adequação da lei ao caso concreto, feita pelo intérprete/aplicador, tem o claro propósito de fazê-la razoável, e proporcional. Apesar disso, dezenas de séculos depois, Kelsen entendia que a ciência jurídica fornece apenas um quadro ou moldura com várias interpretações possíveis de uma norma, sendo a escolha de uma delas um *ato de vontade* do aplicador, guiado por critérios políticos (que podem ser razoáveis e proporcionais, ou não).³ De posições

Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (Orgs.). *Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros. p. 268 e ss.; PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *RDA*, n. 215, p. 151-179; e _____. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004; SILVA, Luis Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: TORRENS, Haradja Leite; ALCOFORADO, Mario Sawatani Guedes (Coords.). *A expansão do Direito: estudos de Direito Constitucional e Filosofia do Direito, em homenagem ao Professor Willis Santiago Guerra Filho*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004, p. 83; BARROS, Suzana de Toledo, *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, Brasília: Brasília Jurídica, 1996; BRAGA, Valeschka e Silva. *Princípios da proporcionalidade e da razoabilidade*. Curitiba: Juruá, 2004.

2. DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de Filosofia do Direito*. 5. ed. Trad. Antônio José Brandão. Coimbra: Armênia Amado/Sucessor, 1979. p. 47.

3. KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado, 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 390.

tão díspares, o que se percebe é que a história – conceito no qual obviamente se inclui a história da ciência jurídica – não é linear. Não é possível, portanto, precisar o momento no qual razoabilidade e proporcionalidade teriam “surgido” no âmbito do Direito.

Na verdade, proporcionalidade e razoabilidade são decorrências da racionalidade humana, tão antigas quanto o próprio homem. Por essa razão, aliás, J. J. Gomes Canotilho observa que, já no século XVIII, o dever de agir proporcionalmente era considerado “máxima suprapositiva”.⁴

Proporcionalidade e razoabilidade, enfim, *devem* estar sempre presentes, não apenas na criação e na aplicação do Direito, mas na conduta de uma maneira geral, frente à vida. O que é recente, e merece atenção, é o *estudo*, a *teorização* dessas exigências, sobretudo após um período de exacerbado positivismo jurídico. Aliás, para os positivistas, a novidade consiste precisamente no reconhecimento da *positividade* da razoabilidade e da proporcionalidade, que só agora estariam a representar a imposição de *deveres jurídicos*, invocáveis coercitivamente. Nesse contexto, o mérito dos modernos doutrinadores da Teoria Geral do Direito e do Direito Constitucional está sendo o de procurar teorizar a aplicação dessas exigências, seja como princípios, regras ou postulados, explicando objetivamente como isso deve ser feito.

1.2. Direito por regras e direito por princípios

Lembrando sempre a falta de linearidade a que nos reportamos no item precedente, diz-se que a ciência jurídica ocupou-se *de modo precípuo*, até o início do século XX, do Direito enquanto sistema de *regras jurídicas*. Construíram-se teorias sobre proposições que prevêm hipóteses e prescrevem condutas a serem seguidas se e *quando* essas hipóteses se vierem a concretizar no mundo fenomênico, e sobre o ordenamento que seria apenas o conjunto hierárquico e sistematizado dessas prescrições. Nesse contexto – que

4. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 266.

Paulo Bonavides denomina de primeira fase da juridicidade dos princípios⁵ –, para os partidários do jusnaturalismo, as regras jurídicas deveriam ser interpretadas e aplicadas em conformidade com os princípios do direito natural, que seriam deduzidos de um plano metajurídico variável conforme a corrente doutrinária considerada (razão humana, razão divina etc.).⁶ Já os positivistas refutam a existência de tais “princípios” de direito natural, pugnando pela consideração apenas das regras tal como positivadas (*v.g.* Kelsen e o “quadro” ou “moldura” aqui já referidos).⁷ Note-se que o positivista não refuta a possibilidade de tais princípios de direito natural influenciarem “de fato” na interpretação e na aplicação do direito: apenas afasta a possibilidade de essa influência contar com explicação científica.

Considerando que alguns princípios poderiam ser *induzidos* da ordem jurídica, a partir dos valores consagrados nas diversas regras, passou-se a admitir a aplicação *subsidiária* dos mesmos. Esta foi a segunda fase na evolução da juridicidade dos princípios: em caso de lacuna (falta de uma regra jurídica), poder-se-ia recorrer aos “princípios gerais de direito”, que seriam normas dotadas de elevadíssima generalidade e estariam implícitas no sistema. Não se estaria recorrendo a um plano metajurídico, mas descobrindo regras no próprio ordenamento existente. Mesmo assim, cabe observar que o princípio jurídico assumia, nesse contexto, papel secundário. Não se sobrepunha à lei, mas apenas auxiliava sua interpretação, e sobretudo evitava o vazio normativo na hipótese de lacuna.

Finalmente, nas últimas décadas do século XX, inaugura-se a fase do chamado pós-positivismo⁸. A jurisprudência das Cortes

5. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 259.

6. Ver RADBRUCH, Gustav; SCHMIDT, E.; WELZEL, H. *Derecho Injusto y Derecho Nulo*. Trad. José Maria Rodriguez Paniagua. Madrid: Aguilar, 1971. *passim*.

7. Atualmente, contra a idéia de “princípios jurídicos”, afirmando a existência de um direito positivo composto apenas por regras, ao lado de princípios morais, confira-se: ALEXANDER, Larry; KRESS, Kenneth. Contra os princípios jurídicos. In: MARMOR, Andrei (Org.). *Direito e Interpretação*: ensaios de Filosofia do Direito. Trad. Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 419-94.

8. A expressão pós-positivismo é criticada por alguns autores, para os quais o antagonismo entre positivismo e jusnaturalismo nunca será afastado, mas sempre apenas

Internacionais de Justiça, seguida posteriormente pela doutrina, reconhece a força normativa de uma série de princípios fundamentais, que, a partir de então, passam a contar com enunciação explícita nas Constituições dos Estados pós-modernos. De uma posição subsidiária à lei, os princípios são transportados para o centro das Constituições. A partir de então, o dever de elaborar e interpretar as demais normas do ordenamento de acordo com os princípios deixa de ser uma recomendação, e passa a ser um *dever jurídico*, mesmo para os que não aceitam o Direito Natural. Daí porque alguns autores chamam essa fase da Teoria do Direito de pós-positivismo: seria a superação dialética da divergência entre positivismo jurídico e jusnaturalismo.

No pós-positivismo, os princípios guiam a elaboração, a interpretação e a aplicação das regras. Daí porque se fala em “direito por princípios”, direito este que representaria a evolução do vetusto “direito por regras”. Paulo Bonavides faz lapidar síntese dessa evolução. Em suas palavras:

[...] a teoria dos princípios chega à presente fase do pós-positivismo com os seguintes resultados já consolidados: a passagem dos princípios da especulação metafísica e abstrata para o campo concreto e positivo do Direito, com baixíssimo teor de densidade normativa; a transição crucial da ordem jusprivatista (sua antiga inserção nos Códigos) para a órbita juspublicística (seu ingresso nas Constituições); a suspensão da distinção clássica entre princípios e normas; o deslocamento dos princípios da esfera da jusfilosofia para o domínio da Ciência Jurídica; a proclamação de sua normatividade; a perda de seu caráter de normas programáticas; o reconhecimento definitivo de sua positividade e concretude por obra sobretudo das Constituições; a distinção entre regras e princípios, como espécies diversificadas do gênero norma, e, finalmente, por expressão máxima de todo esse desdobramento doutrinário,

remodelado, em infundáveis sínteses dialéticas. Ter-se-ia, em verdade, para tais autores, um *neopositivismo*. A nosso ver, assiste-lhes inteira razão, mas o aprofundamento neste problema não se comporta nos limites deste texto, nem é relevante para as suas conclusões.

o mais significativo de seus efeitos: a total hegemonia e preeminência dos princípios.⁹

Esse “direito por princípios”, conforme será visto a seguir, tem toda relação com a razoabilidade e a proporcionalidade.

Como dissemos, as Constituições pós-modernas das últimas décadas do século passado positivaram uma série de princípios. Alguns deles impõem vedações ao Poder Público, afirmando o que este *não deve* fazer. Muitos outros, porém, preconizam o cumprimento de deveres positivos: proteger o meio ambiente; assegurar o pleno emprego; proteger a família, a criança, o idoso, etc. Note-se que muitos desses deveres não podem ser atendidos ao mesmo tempo de modo integral e absoluto. É o caso da livre iniciativa e da proteção ao meio ambiente. Para prestigiar o princípio da livre iniciativa, é necessário assegurar aos cidadãos a livre utilização de sua propriedade e de sua criatividade na consecução de seus fins empresariais. Para proteger o meio ambiente, porém, é necessário restringir o uso da propriedade de sorte a que não se derrubem árvores, não se matem animais, não se polua o ar, etc. O pleno atendimento do primeiro princípio esvazia inteiramente de sentido o segundo, e vice-versa. É necessário conciliá-los, para possibilitar que ambos sejam observados *proporcionalmente*. Como doutrina Karl Larenz:

*hay que encontrar una composición del conflicto que permita la subsistencia de cada uno de los derechos con el máximo contenido posible. Esto significa que ningún derecho tiene que retroceder más de lo que sea necesario para no recortar el del otro de un modo que sea no exigible.*¹⁰

O chamado “princípio da proporcionalidade”, portanto, nada mais é que o método de conciliação de princípios em conflito, assim como os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade

9. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 265.

10. LARENZ, Karl. *Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica*. Trad. Luis Díez-Picazo. Madri: Civitas, 2001, p. 63.

servem para dirimir conflitos entre regras. É por isso, aliás, que alguns autores não consideram tecnicamente apropriado falar-se em “princípio da proporcionalidade”.

1.3. Princípios, regras ou postulados?

A maior parte dos autores refere-se à razoabilidade, e à proporcionalidade, como princípios. Assim também o faz a jurisprudência brasileira. Há autores, contudo, que refutam essa denominação, preferindo denominar razoabilidade e proporcionalidade de “regras”, ou de “postulados”. Assim, antes de diferenciarmos proporcionalidade e razoabilidade, e verificar exemplos em que podem ser aplicadas em matéria tributária, dediquemos algumas linhas à sua natureza jurídica.

Na verdade, esta discussão é meramente terminológica. Cada autor está a designar a mesmíssima realidade com palavras diferentes. Tudo depende de saber o que cada um pretende dizer com os termos “princípio”, “regra”, e “postulado”.

A respeito das várias significações que pode ter a palavra princípio, Paulo Bonavides doutrina, fundado nas lições de Ricardo Guastini:

Em primeiro lugar, o vocábulo “princípio”, diz textualmente aquele jurista, se refere a normas (ou a disposições legislativas que exprimem normas) providas de um alto grau de generalidade.

Em segundo lugar, prossegue Guastini, os juristas usam o vocábulo “princípio” para referir-se a normas (ou a disposições que exprimem normas) providas de um alto grau de indeterminação e que por isso requerem concretização por via interpretativa, sem a qual não seriam suscetíveis de aplicação a casos concretos.

Em terceiro lugar, afirma ainda o mesmo autor, os juristas empregam a palavra “princípio” para referir-se a normas (ou disposições normativas) de caráter “programático”.

Em quarto lugar, continua aquele pensador, o uso que os juristas às vezes fazem do termo “princípio” é para referir-se a normas (ou a dispositivos

que exprimem normas) cuja posição na hierarquia das fontes de Direito é muito elevada.

Em quinto lugar – novamente Guastini – “os juristas usam o vocábulo princípio para designar normas (ou disposições normativas) que desempenham função importante ou fundamental no sistema jurídico ou político unitariamente considerado, ou num ou noutro subsistema do sistema jurídico conjunto (o Direito Civil, o Direito do Trabalho, o Direito das Obrigações)”.

Em sexto lugar, finalmente, elucida Guastini, os juristas se valem da expressão “princípio” para designar normas (ou disposições que exprimem normas) dirigidas a órgãos de aplicação, cuja específica função é fazer a escolha dos dispositivos ou das normas aplicáveis nos diversos casos.¹¹

A doutrina brasileira clássica geralmente adota, de modo não muito preciso, todas as definições acima transcritas. Chama de princípio, por isso, a legalidade, a anterioridade, a isonomia, etc. Não se perquire a respeito de sua “estrutura normativa”¹², definindo-se como princípio, também, as normas que atendem à terceira definição acima transcrita, ou seja, normas programáticas, que apontam um fim ou um objetivo a ser seguido, sem necessariamente indicar os meios (*v.g.* capacidade contributiva, livre iniciativa, proteção ao meio ambiente, etc.), e até mesmo a sexta definição (princípio hierárquico, princípio da especialidade, princípio cronológico).

Por essa definição “clássica”, e bastante abrangente, proporcionalidade e razoabilidade são, sim, princípios. Preenchem, com precisão, a sexta definição transcrita: a proporcionalidade determina qual princípio é aplicável, ou deve preponderar, nos diversos

11. BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p. 231, citando Riccardo Guastini (*Dalle Fonti alle Norme*. Turim: 1990. p. 112-20).

12. Não se perquire se a norma possui a estrutura de regra (hipótese – consequência), ou de mandamento de otimização (mera indicação de fim a ser seguido). Para Humberto Ávila, a propósito, o princípio não é propriamente um “mandamento de otimização”, mas sim “normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p. 70.)

casos, e a razoabilidade orienta a interpretação e a aplicação das normas jurídicas em geral, notadamente das regras.

Todavia, é de observar que, pela doutrina de Robert Alexy, quem mais popularmente teorizou a aplicação da proporcionalidade na concretização de princípios, a legalidade e a anterioridade seriam regras¹³, e não princípios. Mesmo assim, não se deve fazer duras críticas àqueles que “falam” em princípio da legalidade e princípio da anterioridade. O termo está consagrado, e por isso o empregaremos eventualmente. Insistimos que o importante é saber do que se está tratando (saber qual é a “estrutura” do princípio), a fim de não se pretender “sopesar” ou “relativizar” normas cuja estrutura não permite tal procedimento.

Os autores que preferem afirmar que o dever de proporcionalidade decorre de uma *regra*, em verdade, fazem-no porque adotam a definição de princípio jurídico dada por Robert Alexy, que é um pouco diferente, e mais estreita, que a definição prevalente na doutrina brasileira. Para Alexy, como se sabe, princípio é aquela norma que não prescreve uma conduta específica, em face de uma “hipótese de incidência” determinada, mas sim consagra a positivação de um valor, de uma meta ou de um fim a ser seguido (mandamento de otimização). Para ele, princípio é apenas a disposição que se enquadra na terceira das definições acima transcritas. Nesse sentido, realmente, a proporcionalidade não é um princípio (não deve ser atendida “na medida do possível”, gradualmente). Para Virgílio Afonso da Silva, por esses fundamentos, a proporcionalidade é uma regra jurídica.¹⁴

Humberto Ávila, por sua vez, refuta que o dever de proporcionalidade decorra de uma regra jurídica. Para ele, trata-se de uma exigência do ordenamento, intrínseca à sua estrutura, e que decorre

13. A rigor, e com maior propriedade, pode-se dizer que, do enunciado normativo do qual se extrai o chamado “princípio da legalidade” podem ser construídos, em cada caso concreto, tanto regras (proibição da instituição de tributo por ato normativo diverso da lei), como princípios (liberdade contratual dentro de certos limites, liberdade para elaborar planejamentos tributários dentro de certos limites, etc.). Confira-se, a propósito: *Idem*, p. 34.

14. SILVA, Luis Virgílio Afonso da Silva. *Op. cit.*, p. 87.

do próprio reconhecimento da positividade das normas dotadas da estrutura de mandamentos de otimização. O dever de agir proporcionalmente, para ele, não é um *all or nothing*. Não decorre da incidência de uma regra sobre a concretização, no mundo fenomênico, dos fatos nela previstos. Pelo contrário, trata-se de uma “metanorma”, ou norma de sobredireito, que ele prefere denominar de “postulado”, e que se diferencia tanto das regras quanto dos princípios¹⁵, pelo menos se dermos a estes últimos o estreito significado que lhes atribui Alexy.

A razão parece estar com Ávila. Realmente, proporcionalidade e razoabilidade não decorrem de normas jurídicas, sejam elas regras ou princípios. A razoabilidade tem natureza distinta, da qual cuidaremos a seguir, e o dever de proporcionalidade decorre da própria positividade dos princípios. É o mesmo que ocorre com os critérios hierárquico, cronológico e da especialidade, para solucionar conflitos entre regras: são exigências lógicas do sistema, e não precisam estar positivadas em nenhum ato normativo para serem invocadas. De qualquer sorte, considerando que a doutrina clássica dá acepção bastante ampla ao termo princípio (falando-se inclusive de “princípio hierárquico”), não vemos qualquer impropriedade em se denominar proporcionalidade e razoabilidade de princípios. O importante é saber que não são mandamentos de otimização, e não podem, por isso, ser “relativizados” em face de outros princípios. Voltaremos ao tema oportunamente.

1.4. Razoabilidade e proporcionalidade

Como já acenamos, há quem confunda razoabilidade e proporcionalidade. Autores conceituados consideram que são dois nomes utilizados para designar a mesma realidade. Apenas a origem das expressões seria distinta: o termo *razoabilidade* é oriundo do direito anglo-americano, enquanto *proporcionalidade* seria preferido pelos

15. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, São Paulo: Saraiva, 2004. p. 41-3. E, também, do mesmo autor, de modo mais detalhado: *Teoria dos Princípios*, p. 88 e ss.

autores germânicos. Essa, aliás, parece ser a orientação do Supremo Tribunal Federal.¹⁶

A rigor, as palavras apenas designam parcelas da realidade. Não há proibição em se empregar uma, ou outra, *desde que se saiba o que se está a designar com elas*. E não se pode negar que, consideradas as expressões razoabilidade e proporcionalidade em seu sentido coloquial, há realmente equivalência. Algo desproporcional será necessariamente irrazoável, e vice-versa.¹⁷

Exame atento às origens das expressões “razoabilidade” e “proporcionalidade”, contudo, revela que, originalmente, seus significados não são inteiramente equivalentes.

É certo que assim como a proporcionalidade, a razoabilidade possibilita um maior controle dos atos do Poder Público quando estes tenham uma finalidade lícita, e empreguem na consecução dessa finalidade meios não admissíveis, seja porque excessivos, seja porque desviados. Há um *núcleo comum*, pois tanto um como o outro postulado exigem que os atos sejam *adequados* e *necessários* para chegar à finalidade a que se destinam. Entende-se por adequado aquele meio que, uma vez empregado, realmente conduza à finalidade que se diz com ele pretendida. Tal meio passa a ser necessário quando não existir nenhum outro que seja igualmente adequado, e ao mesmo tempo menos gravoso a outros valores fundamentais inerentes ao problema.

Entretanto, sabe-se que o ato, mesmo adequado e necessário, pode ainda assim ser inválido. Há uma terceira exigência a ser cumprida, e é neste ponto que razoabilidade e proporcionalidade se diferenciam.

Para ser *razoável*, em sentido estrito, o ato deve ser, além de adequado e necessário, compatível com o senso comum, o que conduz a uma idéia de consenso, de legitimidade, de compatibilidade com os valores prevalentes naquela comunidade na qual o princípio será aplicado.¹⁸ Há como que uma válvula de escape jusnaturalista

16. Cf. *v.g.* ADIn 1.922/MC-DF – Rel. Min. Moreira Alves – DJ de 24.11.2000, p. 89.

17. SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Op. cit.*, p. 89.

18. MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da Administração Pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 130-1.

para viabilizar uma contenção de arbitrariedades contidas no Direito positivo, quando estas não sejam inválidas à luz de critérios fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico. A rigor, um ato, normativo ou não, que seja adequado e necessário, mas seja irrazoável em sentido estrito, na verdade é um ato *injusto*. Daí porque se fala em “pós-positivismo”, pois há uma janela (a irrazoabilidade) para afastar a aplicação de uma norma formalmente válida, mas contrária aos padrões de boa-fé, justiça e prudência.

A razoabilidade, nesse sentido, seria uma decorrência direta da racionalidade humana. O racional, com efeito, é aquilo que pode ser compreendido e aceito pelos demais. Uma seqüência de sons é uma música, e não uma série desordenada de sons, quando os seus ouvintes nela reconhecem harmonia, melodia e ritmo. Uma ordem jurídica, do mesmo modo, para ser reconhecida como tal, há de possuir um mínimo de razoabilidade, sob pena de não ser aceita pela sociedade à qual se dirige, e perecer por ineficácia. A coação, sozinha, não lhe garante a efetividade¹⁹: quando muito retarda um pouco uma revolução²⁰. Por conta disso, “*la dogmática jurídica debe intentar lograr aquellas interpretaciones jurídicas que pudieran contar con el apoyo de la mayoría en una comunidad jurídica que razona racionalmente*”²¹. Sempre está presente a idéia de consenso, de aceitação.

Por isso mesmo, a razoabilidade não tem utilidade apenas no controle da relação entre meios e fins, mas também em muitas outras circunstâncias, tais como na determinação do *critério de discriminação* a ser usado na concretização do princípio da isonomia em seu aspecto material, no emprego da equidade quando da interpretação e da aplicação de *regras jurídicas*, etc.²² J. J. Gomes Canotilho registra, com inteira propriedade, que, através da razoabilidade, “o

19. VASCONCELOS, Arnaldo. *Direito e força: uma visão pluridimensional da coação jurídica*. São Paulo: Dialética, 2001. *passim*.

20. MIRANDA, Pontes de. *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, v. 3. Atual. Wilson Rodrigues Alves. Campinas: Bookseller, 2000. p. 116.

21. AARNIO, Aulis. *Lo racional como razonable: un tratado sobre la justificación jurídica*. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. p. 286.

22. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*, p. 104 e ss.

juiz tentava (e tenta) avaliar caso a caso as dimensões do comportamento razoável tendo em conta a situação de facto e a regra do precedente.”²³

Já o princípio da proporcionalidade realiza especificamente o controle da relação entre meios e fins, e o faz através da ponderação dos valores constitucionalmente positivados inerentes ao problema. Caso o meio seja adequado e necessário, tem-se ainda de ponderar se o valor por ele prestigiado não está sendo demasiadamente sobreposto a outros, igualmente nobres²⁴. Nesse último exame, através do qual os teóricos do Direito procuram objetivar tanto quanto possível as valorações feitas pelo intérprete da norma, deve ser dada preponderância ao valor que, em prevalecendo, cause menores estragos aos demais que com ele se chocam. Ensina J. J. Canotilho que, o princípio da proporcionalidade é “um *princípio de controlo* exercido pelos tribunais sobre a adequação dos meios administrativos (sobretudo coactivos) à prossecução do escopo e ao balanceamento concreto dos direitos ou interesses em conflito.”²⁵

Assim, embora seja pouco provável, pode ocorrer de um ato ser irrazoável e não ser desproporcional, ou ser desproporcional e não ser irrazoável. É certo que diante de uma Constituição como a nossa, que contém princípios fundamentais que conferem grande abertura ao sistema jurídico, como o da dignidade da pessoa humana, é difícil que um ato seja irrazoável e não seja, também, desproporcional. Pode ocorrer, porém, em outro contexto normativo, de um ato ser irrazoável, embora não seja desproporcional²⁶. Ademais,

23. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 267.

24. Registre-se, aqui, que o exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, assim como o exame das três sub-divisões do princípio da razoabilidade, é feito de modo subsidiário. Se o ato examinado é inadequado, nem se precisa perquirir a respeito de sua necessidade. Se é adequado, mas não é necessário, não é preciso se indagar sobre sua proporcionalidade em sentido estrito. Confira-se, a respeito, SILVA, Virgílio Afonso da Silva. *Op. cit.*, p. 98.

25. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 268.

26. Não se deve confundir positivismo com positividade. O fato de a atual Constituição consagrar normas justas não significa que esteja afastada a possibilidade de, em outro tempo ou lugar, existir uma ordem jurídica injusta. Diante dessa ordem injusta, embora a proporcionalidade não tenha muito sentido (os princípios a serem ponderados,

a *maneira* como tais postulados são aplicados, e a fundamentação da decisão que o faz, são assaz diferentes. É por isso que dizemos que tais princípios não se excluem, nem se confundem: devem ser somados, na difícil tarefa de conter os abusos do Poder Público. J. J. Gomes Canotilho, a propósito, reconhece que com a razoabilidade, e a proporcionalidade, “é possível recolocar a administração (e, de um modo geral, os poderes públicos) num plano menos sobranceiro e incontestado relativamente ao cidadão.”²⁷

2. Tributação, razoabilidade e proporcionalidade

Do que foi visto itens acima, parece indubitável que tanto proporcionalidade como razoabilidade aplicam-se, inteiramente, ao Direito Tributário. As normas que atribuem competência tributária traçam regras gerais, instituem obrigações tributárias principais ou acessórias, cominam penalidades pelos seus descumprimentos, etc., devem ser adequadas e necessárias às finalidades a que se destinam (núcleo comum à razoabilidade e à proporcionalidade), devendo ainda ser equânimes e coerentes com o senso comum (razoabilidade em sentido estrito), e representar a ponderação equilibrada dos valores constitucionalmente consagrados, relativos ao problema (proporcionalidade em sentido estrito).

Alguns autores, afirmando a superação do chamado “direito por regras”, e a insuficiência deste para limitar os abusos do Poder Público, têm considerado apenas o “direito por princípios”, e os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, como “a” forma de conter o arbítrio estatal. O direito por princípios estaria a “substituir” o direito por regras.

Assiste-lhes razão, mas apenas em parte. A sua lição deve ser tomada com muita cautela.

positivados na Carta, seriam injustos), a invocação da razoabilidade teria inteira pertinência, servindo, como dissemos, como válvula de escape para entrada, no ordenamento, de influências jusnaturalistas.

27. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 268.

O disciplinamento das condutas através de regras jurídicas é importantíssimo. É ele que dá maior objetividade ao Direito, prestigiando o princípio da segurança jurídica²⁸. As regras devem ser interpretadas de acordo com os princípios, e afastadas quando contrárias aos mesmos (caso estejam em patamar hierárquico inferior), mas isso não significa que devam ser abolidas, ou que a segurança por elas gerada não seja importante. O fato de as Constituições pós-modernas positivarem *valores* e *metas*, em face dos quais se deve “olhar para o futuro”,²⁹ não significa que se deva esquecer o passado, esquecendo as arbitrariedades que nele foram feitas e permitindo que se repitam.

Em outras palavras, não é o fato de a obrigação tributária ser razoável, e proporcional, que a exime de estar prevista em lei, por exemplo. Também não é a razoabilidade ou a proporcionalidade de um tributo que exime o poder tributante de cobrá-lo fora de sua competência, constitucionalmente designada. Afinal, a razoabilidade e a proporcionalidade são critérios *adicionais* de limitação da atividade do poder público, que deve continuar atendendo a todos os demais preexistentes.³⁰

Vejam, a seguir, e de modo evidentemente exemplificativo, alguns casos nos quais os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade podem ser invocados em matéria tributária³¹, bem como os limites e os critérios a serem utilizados nessa invocação.

28. Como observa Gustav Radbruch, segurança jurídica e justiça são (ou pelo menos devem ser) os dois princípios basilares de toda ordem jurídica. Os demais (isonomia, capacidade contributiva, legalidade etc.) são desdobramentos de um, de outro, ou dos dois. (*Filosofia do Direito*. 5. ed. Trad. L. Cabral de Moncada. Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 162.)

29. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000. *passim*.

30. BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 3, 4, 360 e *passim*.

31. Para outros exemplos, e uma profunda abordagem da questão, confira-se PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, *passim*.

3. Alguns exemplos práticos

3.1. Limites à imposição de penalidades pecuniárias e critérios para sua quantificação

A Constituição contém uma série de normas que limitam o poder de tributar. Delimita âmbitos de incidência, impõe a observância da capacidade econômica do contribuinte, estabelece imunidades, etc. Entretanto, no que pertine ao poder de impor penalidades, especialmente as de natureza pecuniária, não há tantas limitações explícitas. Pode parecer, nesse contexto, notadamente aos mais formalistas, que o legislador ordinário de cada ente tributante é livre para instituir quaisquer penalidades, sobre quaisquer fatos, e nos percentuais que desejar.

Não é bem assim, contudo.

De plano, a penalidade somente pode ser imposta em face do descumprimento de obrigações principais ou acessórias. Isso porque, além de ser essa uma noção elementar de Teoria do Direito, não se deve esquecer que a finalidade da sanção tributária é tentar dar maior eficácia a tais obrigações, e não prover o fisco de recursos financeiros. Do contrário, haverá desvio de finalidade, e, além de outras inconstitucionalidades, irrazoabilidade, e desproporcionalidade por *inadequação*.

Mas não só. A penalidade pecuniária deve ser ainda proporcional à gravidade da infração cometida. Aliás, essa é uma noção elementar de direito punitivo, desde Beccaria.³² Trata-se de decorrência não apenas do princípio da isonomia³³, mas também dos

32. Cesare Beccaria, a propósito, no século XVIII já dizia que "... se dois crimes que afetam de modo desigual a sociedade recebem idêntico castigo, o homem votado ao crime, não tendo a recluir uma pena maior para o crime mais hediondo, resolver-se-á com mais facilidade pelo crime que traga mais vantagens; (...) se for estabelecido um mesmo castigo, a pena de morte por exemplo, para aquele que mata um faisão e para o homicida ou aquele que falsifica um documento importante, logo não se procederá mais a nenhuma diferença entre esses crimes" (*Dos delitos e das penas*, tradução de Torrieri Guimarães, 11. ed. São Paulo: Hemus, p. 61 e 62).

33. Realmente, não é isonômico tratar de modo igual (mesma pena) duas pessoas em situação diferente (autores de ilícitos de gravidade distinta), já que o principal critério

princípios – ou postulados – da razoabilidade e da proporcionalidade. Com efeito, impor penas não proporcionais à gravidade da infração reprimida não é apenas contrário ao senso comum, mas sobretudo é incompatível com a finalidade buscada (coibir a prática do ilícito), servindo como incentivo à prática do ilícito mais grave (inadequação).³⁴

Imagine-se, por exemplo, que a penalidade pela venda de mercadoria desacompanhada de nota fiscal é de 40% do valor da operação. O percentual justifica-se, pois se presume que, quanto maior a operação, maior foi o prejuízo aos cofres públicos. O castigo, assim, é proporcional ao dano causado. Caso, porém, constate-se que o contribuinte não emitiu a nota, ou emitiu-a incorretamente³⁵, mas escriturou a operação e pagou o imposto, a penalidade jamais poderá ser proporcional ao valor da operação, pois a gravidade da “falta” nenhuma relação terá com o imposto. A punição de infração meramente formal com penalidade proporcional ao valor da operação, na verdade, tem natureza de imposto. O núcleo da hipótese de incidência, que lhe serve de base de cálculo depois de transformado em cifra³⁶, não tem relação com o ilícito, mas com um comportamento lícito do contribuinte: há deformação semelhante à taxa que, conquanto tenha como suposto

relevante para estabelecer discriminações (a “medida da desigualdade” para tratar desigualmente os desiguais), no caso da imposição de penalidades, é a gravidade da infração cometida.

34. A propósito da necessidade de proporcionalidade das sanções, confira-se texto de Schubert de Farias Machado, “O princípio da proporcionalidade e as multas fiscais do art. 44 da Lei 9.430/96”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 107, p. 67.
35. Muitas vezes, o contribuinte comete desacertos apenas quanto à *forma* de nota que a autoridade fiscal gostaria que houvesse sido emitida, mas documenta e registra a operação. É o que ocorre em caso de emissão de nota com “prazo de validade” vencido, ou com erro na indicação do endereço ou do CGF do contribuinte, por exemplo.
36. Muitos autores, a propósito, denominam “núcleo do fato gerador”, ou “elemento nuclear do fato gerador”, essa realidade a que Becker chama de “base de cálculo”, preferindo usar essa última denominação para o produto de sua transformação em cifra. Seja como for, o importante é perceber a estreita relação que deve haver entre a hipótese de incidência e a base de cálculo (mesmo nas penalidades). Para uma explicação a respeito do uso do termo “base de cálculo” por Alfredo Augusto Becker, confira-se Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do montante do tributo*, São Paulo: Dialética, 1995, p. 116.

fato gerador a prestação do serviço, tem base de cálculo típica de imposto³⁷.

No exemplo citado no parágrafo anterior, além de inconstitucionalidade por desnaturação da multa, há clara desproporcionalidade, se não por inadequação, por *desnecessidade*: há meios tão adequados tanto, e muito menos gravosos, que podem ser aplicados, como é o caso de penalidade fixa, por cada dever formal descumprido.

O mesmo raciocínio se aplica, com mais razão até, em se tratando de infrações praticadas no âmbito de operações isentas, imunes, não tributadas, ou já tributadas através de substituição tributária “para frente”.³⁸ Não há nenhuma relação entre a gravidade da conduta punida e os valores tomados como base para o cálculo da penalidade³⁹. Essa realidade, aliás, foi captada pelo legislador tributário do Estado do Ceará, que incluiu, no Regulamento do ICMS, o seguinte dispositivo:

Art. 881 - As multas calculadas na forma do inciso II do artigo 876, quando relativas a operação ou prestação não tributadas ou contempladas com isenção incondicionada, serão substituídas pelo valor de 30

37. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3.ed, São Paulo: Lejus, 1998, p. 373. No mesmo sentido: Valdir de Oliveira Rocha, *Determinação do montante do tributo*, São Paulo: Dialética, 1995, 109; Paulo de Barros Carvalho, “A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte”, em *Protección Constitucional de los contribuyentes*, dir. Rubén O. Asorey, Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 69.

38. O contencioso administrativo tributário do Estado do Ceará, nesse sentido, já decidiu: “(...) Há que se declarar parcialmente procedente a acusação fiscal de inidoneidade do documento fiscal, posto que a nota fiscal de “Microempresa” não é apropriada para acobertar o trânsito interestadual de mercadorias. Entretanto, considerando-se que a operação é isenta do ICMS, pois que a nota fiscal foi emitida por microempresa localizada no Estado de São Paulo, há que se exigir simples multa de natureza acessória, haja vista a absoluta ausência de prejuízo ao Erário cearense.”(Ac da 2ªC do CRT-ce - mv - Rel. Cons. José Ribeiro Neto - Revista Inforfisco, outubro/96, p.12).

39. É a lição de Hugo de Brito Machado, para quem, “em se tratando de operações com mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, as infrações formais não podem ensejar a imposição de multas proporcionais ao imposto, ou ao valor da operação” (*Aspectos Fundamentais do ICMS*, São Paulo: Dialética, 1997, p. 227).

(trinta) UFIR, salvo se da aplicação deste critério resultar importância superior à que decorreria da adoção daquele.”⁴⁰

O Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, no mesmo sentido, tem entendido que infrações meramente formais, nas hipóteses em que há o pagamento do imposto, não podem ser penalizadas de modo proporcional ao valor da operação, aplicando penalidade em valor fixo⁴¹.

Não obstante, ainda são muitas as situações, em todas as esferas de poder tributante, nas quais penalidades pecuniárias são calculadas e impostas por autoridades administrativas em valores proporcionais ao valor do tributo devido, ou da operação realizada, mesmo diante de situações nas quais esse tributo foi recolhido, ou não é devido. Trata-se, porém, de medida claramente inconstitucional, por ofensa à proporcionalidade, porquanto tais multas representam medida *desnecessária* e *excessiva* para a punição do ilícito a que visam coibir. Sempre que a lei, ou o regulamento, permitirem interpretação que viabilize a não aplicação de multas graduadas conforme o valor da operação a esses casos, essa deve ser a opção do intérprete, de sorte a *preservar* a validade da norma interpretada.

Finalmente, mesmo que a punição seja adequada (realmente leva à finalidade pretendida), e necessária (nenhuma outra, menos gravosa, realiza essa finalidade com tanta eficiência), deve-se perquirir se não há desproporcionalidade em sentido estrito, com demasiada restrição a outros princípios constitucionais; ou irrazoabilidade em sentido estrito, com a completa discrepância com o senso comum. A esse respeito, importa examinar a aplicação das chamadas “sanções políticas”, medidas coercitivas oblíquas impostas pelo poder público ao contribuinte supostamente faltoso para forçá-lo ao cumprimento de suas obrigações fiscais.

40. As multas cominadas pelo art. 876, II, do RICMS/CE, aludidas no artigo citado, são de 40% do valor da operação.

41. É o caso, por exemplo, da Resolução n.º 381/99, da 1ª Câmara do CRT/CE, relatada pela Conselheira Francisca Elenilda dos Santos (Sessão de 10/06/1999, *Revista Inforfisco* de junho de 2000, p. 18).

Podem ser apontados como exemplos de sanções políticas, impostas a contribuintes supostamente inadimplentes no cumprimento de suas obrigações principais ou acessórias: a) apreensão de mercadorias como forma de compelir o contribuinte ao pagamento de tributos; b) proibição de impressão de blocos de notas fiscais; c) indeferimento de novas inscrições, ou cancelamento de inscrições existentes em cadastros de contribuintes (CGF, CNPJ, etc.); d) proibição de arquivamento de alterações societárias, mudanças de sede, etc.

Tais medidas, ainda que previstas em lei, ou em emenda constitucional, serão inconstitucionais, por desproporcionalidade, por pelo menos duas razões.

Primeiro, porque, ainda que se considere que são “aptas” para realizar a finalidade a que se destinam (a cobrança do tributo), não se pode negar que são *desnecessárias*, pois existem meios igualmente aptos, e bem menos gravosos, para chegar ao mesmo resultado. A ordem jurídica oferece o caminho, através do devido processo legal, para cobrança dos valores dos quais a Fazenda Pública se considera credora, caminho este que possibilita a impugnação (administrativa e judicial) por parte do contribuinte, e em última análise assegura que a expropriação de seus bens se dê da maneira menos gravosa possível.

Segundo, porque, mesmo que se considere que nenhuma execução é tão “eficaz” quanto tais sanções políticas, a *desproporcionalidade em sentido estrito* de tais medidas é da maior evidência. Com a sanção política, se leva às últimas conseqüências a arrecadação do tributo, e se aniquila, inteiramente, os princípios da livre iniciativa, e do devido processo legal.

Em alguns estados, chega-se ao cúmulo de determinar a apreensão de mercadorias ou bens, inclusive do equipamento de emissão de cupom fiscal, de contribuintes “habitualmente inadimplentes”⁴², o que é simplesmente absurdo. Trata-se de brutalidade irracional mesmo se considerada sob uma ótica extremada de que “os fins

42. Exemplo disso pode ser encontrado no art. 564 do Regulamento do ICMS Paulista de 1991 (Dec. N.º 33.118/91, DOE de 15-03-91).

justificam os meios”, na medida em que, sem suas mercadorias, e sem os bens necessários ao exercício regular de sua atividade econômica (equipamento de emissão de cupom fiscal), o contribuinte sequer terá condições de pagar o que deve (desproporcionalidade e irrazoabilidade por inadequação).

Helenilson Cunha Pontes, a esse respeito, doutrina, com inteira propriedade:

O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débitos, ou a inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas.⁴³

Exatamente por isso, tal atitude há mais de trinta anos é repeliada pelo Poder Judiciário. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula nº 323, pacificou ser *“inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributo”*. E, em momento mais recente, o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que:

... a Fazenda Pública só poderá cobrar seus créditos através de execução fiscal e na forma da Lei nº 6.830/80, não tendo a autoridade administrativa autorização para apreender, reter e leiloar mercadorias para receber multas e taxas - Súmula 323 do STF.⁴⁴

43. *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 141 e 142.

44. Ac un da 1.ª T do STJ - ROMS 10678/PB - Rel. Min. Garcia Vieira - DJ de 27/09/1999, p. 46 - RSTJ 128, p. 82.

Deve ser feita a ressalva, naturalmente, em relação às hipóteses excepcionais de aplicação da pena de perdimento, no plano federal, no caso de bens importados de maneira fraudulenta. Nesse caso, a apreensão, e o perdimento das mercadorias, não são medidas coercitivas para a cobrança de tributos ou penalidades, que cessam quando do pagamento destas, mas a própria penalidade em si mesma⁴⁵: o que se deve avaliar, em cada caso, é se a infração praticada *justifica* a aplicação de tão gravosa penalidade⁴⁶.

3.2. Obrigações acessórias

Outro exemplo notável de aplicação do princípio da proporcionalidade reside na limitação do poder de estabelecer e exigir o cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Como todo *meio*, as obrigações acessórias devem ser adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito para chegar ao fim a que se propõem, ou seja, para aferir o cumprimento das obrigações tributárias principais, otimizando assim o atendimento aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Devem, ainda, naturalmente, consistir em deveres coerentes com o senso comum, aceitáveis pela maioria das pessoas que raciocina normalmente.

45. É da maior evidência, entretanto, que se a pena de perdimento é decretada, não se consuma a importação, nem, por conseguinte, o fato gerador do imposto correspondente. O Fisco não pode, por isso, exigir os impostos incidentes sobre a importação, somados a penalidades pecuniárias pelo cometimento de alguma infração, e a tudo isso *cumular* a aplicação da pena de perdimento. Uma coisa exclui a outra, como há muito sustenta Hugo de Brito Machado, e recentemente foi explicitado no art. 61 da MP 135/2003, 61, que alterou o art. 1.º, § 4.º, III, do Decreto-lei n.º 37/66 para dispor que *“o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira (...) – III – que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida”*.

46. Inúmeros equívocos são praticados por autoridades fiscalizadoras, na aplicação de tal pena de perdimento, sobretudo na interpretação do que venha ser mercadoria colocada *“em fundo falso, ou de qualquer modo oculta”*. Tal discussão, porém, não se comporta nos limites deste texto. O que podemos desde logo consignar é que a mercadoria oculta, nesse caso, não é aquela que simplesmente está dentro do *container*, ou dentro da mala do passageiro, mas escondida, apartada das demais submetidas à fiscalização, em fundos ou forros falsos, dentro de embalagens de outros produtos etc.

Nesse contexto, será desproporcional, *v.g.*, exigir de um contribuinte do IPTU que apresente ao Município declaração de seus rendimentos, ou informe o valor de seus veículos, pois tais informações não guardam qualquer relação com o pagamento do citado imposto territorial. Não são *aptas*, ou *adequadas*, à finalidade a que se propõem, pois não se prestam ao controle do correto cumprimento da obrigação tributária da qual são, em tese, acessórias. O exemplo pode parecer absurdo, mas não são poucos os Municípios que estão a exigir, como obrigação acessória relativa ao ISS, a apresentação de “declarações”, sob pena de imporem pesadas multas, mesmo de pessoas que não são nem nunca foram contribuintes nem responsáveis pelo citado imposto.

A mesma inadequação permeia a exigência de que sociedades de profissionais liberais, que pagam o ISS em montante fixo, declarem ao Município o valor de sua receita. Ora, o montante da receita, no caso de tais sociedades, não tem qualquer relação com o valor do imposto pago, ou com o direito ao regime diferenciado do art. 9º, § 3º, do Decreto-lei nº 406/68. O que tais sociedades devem informar, isso sim, é o seu quadro societário, a quantidade de empregados, a quantidade de profissionais legalmente habilitados, etc.⁴⁷

Será desproporcional ainda, desta vez por *desnecessidade*, a imposição de obrigações acessórias assaz gravosas, sempre que outras, menos onerosas para o contribuinte, forem hábeis para levar ao mesmo resultado com igual eficiência. É o que ocorre quando o Fisco exige que as declarações sejam apresentadas apenas pela *internet*, ou que certos documentos sejam enviados exclusivamente pelo correio (quando poderiam ser deixados no protocolo da repartição respectiva), ou ainda que as notas fiscais de estabelecimentos comerciais sejam emitidas

47. Não entramos, aqui, na discussão relativa à revogação do citado art. 9º do DL 406/68 pela Lei Complementar nº 116, até porque a tributação das sociedades de profissionais e a declaração do montante da receita é apenas um exemplo de inadequação, por falta de relação entre o meio e o fim. De qualquer sorte, tal artigo não foi revogado pela LC 116, como demonstram, com inteira propriedade, Alberto Xavier e Roberto Duque Estrada, em “O ISS das Sociedades de Serviços Profissionais e a Lei Complementar nº 116/03” e Eduardo Fortunato Bim, “A Subsistência do ISS Fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: A Plena Vigência do § 3º do artigo 9º do DL 406/68”, em *O ISS e a LC 116*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2003, p. 11 e p. 88, respectivamente.

obrigatoriamente pelo sistema eletrônico de “cupom fiscal”. Tais meios, embora tornem mais cômodo o trabalho da fiscalização, não são mais aptos que os convencionais para refletir a verdade a respeito do cumprimento das obrigações principais. A declaração de papel, ou a nota fiscal comum, permitem a mesma aferição quanto à ocorrência de fatos tributáveis e aos respectivos pagamentos de tributos, sendo bem menos gravosas para os contribuintes, especialmente os de pequeno porte. Note-se que não se está tratando de uma espécie de obrigação acessória que torne mais difícil a fraude (e que por isso seja mais eficiente). Não. Cuidamos de exemplos nos quais inexiste diferença, quando à possibilidade de fraudes, entre o cumprimento da obrigação acessória pela maneira exigida pelo fisco, e o cumprimento de uma forma menos onerosa: a diferença é apenas de comodidade para a fiscalização.

Finalmente, ainda que uma obrigação acessória realmente seja pertinente, ou apta, para o fim a que se destina, e não exista outra igualmente apta e ao mesmo tempo menos gravosa, é possível que ainda haja inconstitucionalidade, por desproporcionalidade em sentido estrito. É o caso, como se sabe, de quando o *fim*, ou o *valor* a ser protegido com o estabelecimento da obrigação acessória (isonomia e capacidade contributiva) causar diminuição excessiva a outros valores constitucionalmente protegidos, como a proteção à propriedade, à livre iniciativa, à intimidade etc. Podem ser citadas, a esse respeito, as obrigações impostas por alguns “regimes especiais de fiscalização”, por meio dos quais os Estados-membros impõem a contribuintes do ICMS que tolerem fiscais diariamente dentro de seus estabelecimentos, realizando o recolhimento diário (e não mensal) do imposto. O mesmo se pode dizer, ainda, de algumas obrigações acessórias que na verdade configuram “sanções políticas”, tais como a exigência de que o contribuinte, para se inscrever como tal junto à Secretaria da Fazenda Estadual, apresente um fiador para o caso de eventual não-pagamento de tributos⁴⁸. Nesses casos, como

48. Confrim-se, a propósito: Hugo de Brito Machado, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 30, p. 46; e Hugo de Brito Machado Segundo, “As Liberdades Econômica e Profissional e os Cadastros de Contribuintes”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 67, p. 73.

já afirmamos no item anterior, conquanto a medida possa até ser, de fato, bastante eficiente, há desproporcionalidade em sentido estrito porque não se pode levar tão longe o atendimento dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, sob pena de diminuição desproporcional do princípio da livre iniciativa.

3.3. Contribuições e desvinculação de receitas

As contribuições, como se sabe, além da necessária referibilidade indireta⁴⁹, caracterizam-se precipuamente por sua finalidade. Diz-se, inclusive, não sem certo exagero, que a elas não são aplicáveis muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar, que seriam “típicas de impostos”, fruto de um “liberalismo ultrapassado”.

Não pretendemos, aqui, ingressar na discussão relativa às contribuições, às suas características etc. É tema assaz relevante, mas que não se comporta aqui. Partindo da premissa de que as contribuições realmente não se submetem a muitas das limitações constitucionais, e considerando, sobretudo, que o produto de sua arrecadação não é partilhado com Estados-membros e Municípios, o que colhermos para exame é a questão de saber se os recursos com elas arrecadados podem ser simplesmente “desvinculados” das finalidades às quais se destinam, como fez a EC 27, e, recentemente, ratificou a EC 42/2003, inserindo no ADCT da CF/88 dispositivo com a seguinte redação:

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

49. Exceção seja feita, quanto à exigência de “referibilidade indireta”, apenas às contribuições de seguridade social previstas no art. 195 da CF/88, que em princípio podem ser exigidas mesmo de quem não se beneficiará nem está relacionado – direta ou indiretamente, com a atividade de seguridade social.

Diante de dispositivo dessa natureza, e insistindo não se estar examinando aqui a validade de cada uma das contribuições atualmente existentes, só se pode chegar a uma das seguintes conclusões:

a) ou 20% do que era arrecadado em 1998, e todo o aumento de arrecadação que se conseguiu depois, no âmbito das contribuições, “sobra”, não sendo necessário ao atendimento das finalidades para as quais foram instituídas contribuições;

b) ou a desvinculação desfalcou parte necessária da arrecadação das contribuições, que seguem sendo no todo indispensáveis ao atendimento de suas finalidades.

A crônica falência da seguridade social, anunciada insistentemente como motivo para a prática das maiores aberrações jurídicas, parece afastar a conclusão “a”, acima. De qualquer forma, seja qual for das conclusões a correta, o que se percebe é que está havendo grande, imensa distorção no uso das “contribuições”, e que 20% de tudo o que desde então foi com elas arrecadado o foi de modo irrazoável, e desproporcional. Realmente, se sobram recursos para financiar a seguridade, para intervir na economia etc., o que a União deveria fazer – para atender o postulado da proporcionalidade – era *reduzir* as contribuições existentes. Por outro lado, se tais recursos seguem sendo necessários, e insuficientes, não é possível destiná-los a outras finalidades, *que poderiam ser custeadas por tributos não submetidos ao mesmo regime jurídico*.

Esse é o ponto. As contribuições não se submetem ao mesmo disciplinamento jurídico dos impostos: a) algumas não têm um âmbito de incidência definido (*v.g.* as CIDE’s em geral, com exceção da CIDE-Combustíveis); b) não são partilhadas com Estados e Municípios (todas elas, com exceção da CIDE-Combustíveis); c) podem incidir sobre fatos já onerados por impostos (*v.g.* CSLL e IRPJ), etc., tudo isso *porque se destinam ao atendimento de certas finalidades consideradas constitucionalmente relevantes*. A União não pode invocar essas finalidades, utilizando o apelo social a elas inerente (“rombo” na previdência, “rombo” no SUS etc.), e criar contribuições em vez de impostos, para depois “desvincular” o produto arrecadado, e gastá-lo como gastaria se houvesse criado e arrecadado

impostos. Trata-se de algo completamente irrazoável, que não entra na cabeça de ninguém que raciocine normalmente. Verdadeiro abuso de formas utilizado fraudulentamente para “driblar” as limitações constitucionais ao poder de instituir impostos, prejudicando, acima de tudo, os demais entes federados.

Além da mais resplandecente irrazoabilidade, verifica-se ainda desproporcionalidade, pois 20% do que é arrecadado com contribuições não se está prestando à finalidade a que se destina (inadequação). Ademais disso, os *impostos* representam meio mais adequado e menos gravoso para custear as despesas atendidas com o produto da desvinculação, o que torna fora de dúvida a sua desproporcionalidade por desnecessidade.

A respeito do destino dado à arrecadação das contribuições e à validade de sua cobrança, Marco Aurélio Greco já escreveu:

Em suma, o destino do produto da arrecadação das contribuições é elemento essencial à sua constitucionalidade. Não apenas a previsão abstrata, mas a sua aplicação efetiva. O juízo, sobre o grau de inadequação da destinação do produto da arrecadação para o efeito de considerar ocorrida a violação constitucional, pode comportar mais de uma avaliação, mas entendo fundamental reconhecer que o vício na destinação gera inconstitucionalidade argüível pelo sujeito passivo, pois o que estará sendo cobrado não será mais uma verdadeira contribuição.⁵⁰

Assim, como conclusão, parece-nos que 20% do que foi arrecadado com contribuições, desde quando instituída a indesejada “Desvinculação de Receitas da União”, foi exigido de modo irrazoável, e desproporcional, sendo cabível, portanto, a respectiva restituição. Não importa que essa irracional forma de arrecadação tenha sido autorizada por Emenda Constitucional, eis que nem mesmo ao poder constituinte derivado é facultado obrar de modo desproporcional e irrazoável.

50. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 241.

3.4. Outros casos

As possibilidades de emprego da razoabilidade, e da proporcionalidade, em matéria tributária, são bastante amplas. Todo ato, normativo ou não, há de ser adequado à finalidade a que se destina, de representar medida realmente necessária ao atendimento dessa finalidade, e, sobretudo, há de não discrepar do senso comum, nem da equilibrada ponderação dos princípios envolvidos no problema.

Além dos casos acima reportados, a invocação de tais princípios pode mostrar-se pertinente no controle de medidas anti-elisivas, sejam elas gerais ou específicas⁵¹; no controle da validade de cada contribuição isoladamente (considerando que tais tributos são *meios* para se atingir um fim específico)⁵²; ou em muitos outros casos. Basta que haja um fim aparentemente legítimo, e um meio empregado para alcançá-lo, que a proporcionalidade e a razoabilidade serão ferramentas para se aferir a validade desse meio, ferramentas estas, como já afirmado acima, *adicionais* à aplicação de todas as demais formas de controle (o meio, além de razoável e proporcional, há de estar previsto em lei formalmente válida, editada dentro da competência do ente respectivo, etc.).

51. Sobre esse assunto, confirmam-se: PONTES, Helenilson Cunha *O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2000, p. 101 a 128; Marciano Seabra de Godoi, “O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”, e Aroldo Gomes de Mattos, “Lucros, Prejuízos e Perdas Apurados no Exterior. Tratamento Tributário no Brasil”, estes em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 6º vol.*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2002, p. 287 e ss e p. 18 e ss, respectivamente.

52. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, São Paulo: Dialética, 2000, *passim*; Helenilson Cunha Pontes, “Notas sobre o Regime Jurídico-constitucional das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico”, em *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 6º vol.*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 2002, p. 142 e ss.

4. Controle e limites à aplicação do postulado da proporcionalidade

4.1. Colocação do problema

Pode-se suscitar, diante dos princípios, ou postulados, da razoabilidade e da proporcionalidade, a questão de saber se não é dada demasiada liberdade ao julgador, com margem para grande subjetivismo, em prejuízo da isonomia e da segurança jurídica. O problema é sério, e merece atenção.

4.2. Há incremento de subjetivismo?

Para alguns, haveria aumento do subjetivismo na aplicação das normas jurídicas porque uma regra, ainda que formalmente válida, poderia ser afastada pelo aplicador sob o argumento de que não estaria a impor deveres razoáveis, ou proporcionais. Esse dado seria agravado pelo fato de existirem inúmeros princípios aparentemente antagônicos na Constituição, o que autorizaria qualquer tipo de conclusão com o uso de uma argumentação convincente. Tal apreensão, porém, não se justifica.

Ora, em primeiro lugar deve-se lembrar que um direito calcado apenas em regras jurídicas, a prever hipóteses e prescrever condutas a serem seguidas *se e quando* essas hipóteses se concretizarem no mundo fenomênico, sob pena de se impor uma sanção, não consegue exaurir todas as possibilidades de conduta, nem prever todas as hipóteses possíveis. Essa insuficiência é tanto maior quanto mais complexos são a sociedade e o ordenamento que a regula. Daí a importância dos princípios, que estabelecem metas, valores ou parâmetros a serem seguidos na criação, na interpretação e na aplicação das demais normas do ordenamento.

Além disso, não existe uniformidade na doutrina quanto ao número de elementos de interpretação (literal, sistêmico, lógico-dedutivo, teleológico, histórico-evolutivo etc.), nem muito menos quanto a uma possível hierarquia entre eles. Isso faz que, em tese,

uma mesma regra possa ter várias interpretações possíveis. Daí a alusão de Kelsen (que não considerava possível o estudo científico dos valores) a um quadro ou moldura de interpretações possíveis. Nesse contexto, o retorno ao legalismo colocaria o juiz diante de um quadro ou moldura, a oferecer-lhe vários significados possíveis, e a escolha de um deles seria um *ato de vontade*. Arbitrário, porque inexistentes critérios científicos para controlar a escolha feita. A fluidez, o subjetivismo e a insegurança, portanto, seriam muito maiores. Não foi por outra razão, aliás, que Karl Larenz acusou Kelsen de, com sua teoria da interpretação, a pretexto de purificar o direito, haver deitado fora a criança com a água do banho.⁵³ Com o advento da positividade dos princípios jurídicos, inclusive daqueles antes tidos como normas “meramente programáticas”, o subjetivismo gerado pela moldura de significados possíveis seria ainda maior, caso não se recorresse ao postulado da proporcionalidade.

Assim, quando se afirma que, diante do caso concreto, um dos resultados “possíveis” oferecidos pela ciência formal, pura e neutra, pode ser escolhido de modo cientificamente controlável, através da equilibrada ponderação dos princípios envolvidos, se está *reduzindo* o subjetivismo na escolha de um desses significados. Toda conclusão a que o intérprete chega aplicando os princípios ou postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, enfim, poderia ser alcançada também sem eles. A invocação de tais postulados presta-se tão-somente para que o intérprete explique os motivos pelos quais optou pela solução “a”, e não pelas soluções “b”, “c” ou “d”, entre aquelas fornecidas pela moldura kelseniana.

Atualmente, aliás, a doutrina kelseniana da interpretação não é propriamente tida por incorreta, mas sim por insuficiente. A consideração da dimensão axiológica do Direito, já inafastável em razão da própria natureza humana, mostrou-se necessária mesmo dentro de uma visão positivista, na medida em que valores como

53. “Porém, quando Kelsen, para se manter longe de tais juízos de valor, declara que a ciência do Direito é incapaz de atingir, através da ‘interpretação’ de uma norma, juízos ‘corretos’, ‘deita a criança fora com a água do banho’” (*Metodologia da Ciência do Direito*, 3. ed., trad. de José Lamego, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 107).

a segurança, a justiça e a dignidade da pessoa humana foram expressamente positivados nas Constituições do mundo pós-moderno. É por essa razão que a nova hermenêutica utiliza a interpretação kelseniana como *ponto inicial*, a partir do qual o intérprete deve escolher, no quadro ou moldura, a interpretação que melhor prestigie os valores caros à sociedade, especialmente aqueles positivados na Constituição.⁵⁴

Finalmente, não se deve esquecer que a proporcionalidade, e a razoabilidade, são exigências *adicionais*. O ato estatal tem de estar previsto em lei, formalmente válida, editada dentro da competência do ente público correspondente; deve atender a isonomia, a legalidade, a irretroatividade etc. e ser, além disso, razoável, e proporcional. Não há redução da segurança jurídica, mas incremento da mesma, com incursões no conteúdo do ato a ser praticado.

4.3. O perigo do “sincretismo”

O perigo que há, na aplicação dos postulados da razoabilidade, e especialmente da proporcionalidade, é a tentativa de se “relativizar” o que não é mandamento de otimização. Com efeito, para a doutrina brasileira, princípio é toda norma dotada de elevado grau de generalidade e fundamentalidade, independentemente de sua estrutura normativa (hipótese-conseqüência ou mandamento de otimização). Para Robert Alexy, por sua vez, somente os mandamentos de otimização são princípios, e *somente estes podem ser proporcionalmente ponderados, “relativizando-se” uns em face dos outros em cada caso concreto*. Mas há autores, e muitos, que invocam a proporcionalidade como método de conciliação de princípios,

54. Ver PERELMAN, Chaïm e OLBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da Argumentação – A Nova Retórica*, tradução de Maria Ermantina Galvão, prefácio à edição brasileira de Fábio Ulhôa Coelho, São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. XIV e seguintes; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 407 e seguintes; ALEXY, Robert. *A Theory of Legal Argumentation – The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*, tradução do original alemão para o inglês por Ruth Adler e Neil MacCormick, Oxford: Clarendon Press, 1989, p. 8 e seguintes.

e arrolam normas como legalidade, anterioridade e irretroatividade como “princípios” a serem conciliados ou relativizados, em postura bem dissecada por Virgílio Afonso da Silva, que a denomina *sincretismo metodológico*.⁵⁵

Ora, um tributo criado por meio de um decreto será *sempre* inválido, não sendo possível qualquer tipo de “sopesamento de princípios” para validá-lo. A legalidade, a rigor, do ponto de vista de sua “estrutura lógico-normativa”, é uma regra. Já uma lei que estabeleça limitações à livre iniciativa, desde que o faça de modo a conciliar proporcionalmente a livre iniciativa com outros princípios (proteção ao trabalho humano, ao meio ambiente, ao consumidor, etc.), poderá ser constitucional. Isso porque a proteção à livre iniciativa é um princípio também do ponto de vista de sua estrutura normativa (mandamento de otimização).

Não é demais insistir: a proporcional conciliação de princípios, um sendo “relativizado” para dar espaço para o outro, à luz de cada caso concreto, só tem lugar no âmbito das normas com estrutura de mandamentos de otimização (normas que não prevêem hipóteses nem prescrevem condutas, mas preconizam que determinada meta seja seguida na medida do que for factual e juridicamente possível⁵⁶). As *regras* não podem ser “sopesadas”, nem “relativizadas”. Se uma regra legal está em discordância com um princípio ou com uma regra constitucional (critério hierárquico), ou com uma regra legal posterior (critério cronológico), é excluída do ordenamento. Se há uma regra mais específica (critério da especialidade), simplesmente não se aplica a mais geral. Em qualquer caso, a aplicação de uma ou de outra regra é uma questão de tudo ou nada (*all or nothing*, para usar a conhecida e repetida expressão de Dworkin).

Pela mesma razão, uma regra constitucional não pode ser “conciliada”, “sopesada” nem “relativizada” em face de nenhuma

55. Para um estudo comparado das várias doutrinas a respeito dos princípios jurídicos, e para uma crítica ao “sincretismo metodológico” eventualmente nelas verificado, ver SILVA, Virgílio Afonso da. “Princípios e Regras: Mitos e equívocos acerca de uma distinção”, artigo publicado na *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, nº 1, janeiro/junho 2003, Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 607.

56. Proteção ao pleno emprego, ao meio ambiente, erradicação da pobreza etc.

outra norma. Se há na Constituição um mandamento de otimização, e uma regra, a segunda prevalece sobre o primeiro, sempre. Se há na Constituição duas regras, ambas oriundas do poder constituinte originário, ou validamente inseridas pelo poder constituinte derivado, prevalece a mais específica, ou, em caso de igual generalidade, a mais recente.

4.4. Dever de fundamentação

Aspecto muito importante, no que pertine à aplicação prática dos princípios ou postulados de que se cuida, é o da fundamentação da decisão judicial correspondente. Com efeito, não é raro verificar muitos julgados que simplesmente afirmam que uma determinada lei ou ato é, ou não é, razoável e proporcional, sem uma linha adicional de fundamentação. É, ou não é, e pronto.

Trata-se, contudo, de decisão nula por falta de fundamentação. Não se pode dizer simplesmente que uma lei não é desproporcional, sem explicar como essa mesma lei atende aos sub-princípios ou sub-postulados da aptidão, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. Exceção poderia ser feita, talvez, em caso de ato proporcional, mas *irrazoável*, que seja necessário e apto, revelando-se apenas irrazoável em sentido estrito (contrário ao senso comum). Trata-se, contudo, de exemplo de difícil concretização na atualidade, considerando-se a vasta gama de princípios consagrados na Constituição: O ato irrazoável sempre será, na prática, também desproporcional, demandando uma explicação objetiva dessa desproporcionalidade. E, de qualquer sorte, a flagrante discrepância do ato impugnado com o senso comum, caso realmente presente, dispensaria maior fundamentação.

4.5. Fundamento constitucional

Finalmente, muitos autores suscitam problema relativo ao fundamento constitucional dos princípios, ou postulados, da razoabilidade, e da proporcionalidade. Onde, na Constituição, está escrito que

as normas e os atos do poder público em geral devem ser razoáveis, e proporcionais?

Essa nos parece uma falsa questão, decorrente de uma herança positivista de pretender previsão expressa para tudo. Solucioná-la, aliás, pode gerar outro problema: caso no futuro seja elaborada uma outra Constituição, *sem* a disposição hoje tomada como fundamento para a proporcionalidade, e para a razoabilidade, dir-se-á que tais postulados estarão “revogados”. Na verdade, o postulado da razoabilidade decorre da própria racionalidade que deve estar presente no Direito, e o postulado da proporcionalidade é inerente à positividade dos princípios, especialmente daqueles dotados de estrutura de mandamento de otimização.

De qualquer modo, há um aspecto prático que torna útil o exame dessa falsa questão: a exigência de prequestionamento. Caso se pretenda submeter eventual violação de tais princípios, ou postulados, ao STF, qual dispositivo constitucional o recorrente indicará como violado, para os fins do art. 102, III, “a”, da CF/88?

Como a desproporcionalidade de uma lei ou de um ato administrativo será aferida, necessariamente, através de sua adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito para atender uma finalidade constitucionalmente determinada, o primeiro dispositivo que se pode invocar é o que impõe a consecução dessa finalidade. Pode-se invocar, ainda, os princípios que entram em tensão com esse supostamente atendido pela lei ou pelo ato desproporcional. Exemplificando, se se trata de obrigação acessória, em tese destinada a averiguar o cumprimento de obrigação tributária principal, pode-se invocar a isonomia e a capacidade contributiva, afirmando que a obrigação acessória impugnada não é adequada, ou não é necessária, para atendê-los. Pode-se invocar ainda o direito de propriedade, ou à livre iniciativa, considerados como demasiadamente restringidos pela obrigação acessória em questão. O mesmo se pode dizer da razoabilidade, pelo menos no que diz respeito a atos ou normas desnecessários ou inadequados. Os irrazoáveis em sentido estrito, porque absurdos, arbitrários e injustificáveis, discrepantes do senso comum, podem ser tidos como contrários ao princípio de justiça preconizado pelo art. 3º, I, da CF/88.

O Supremo Tribunal Federal, porém, além de entender razoabilidade e proporcionalidade como dizendo respeito a uma mesma realidade, considera que tal “princípio” está positivado no art. 5º, LIV, da CF/88, que cuida do princípio do devido processo legal. Confirma-se, a propósito, o seguinte julgado:

(...) A cláusula do devido processo legal - objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário. A essência do substantive *due process of law* reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe da competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal. O magistério doutrinário de Caio Tácito. Observância, pelas normas legais impugnadas, da cláusula constitucional do substantive *due process of law*.⁵⁷

O raciocínio feito pelos ilustres Ministros apesar de um tanto apegado ao aspecto literal da Constituição, é inteligente. Dele decorre que se é uma imposição constitucional a existência de um “devido processo legal”, não basta que esse processo esteja previsto em lei (este seria o devido processo legal em seu aspecto formal). Isso porque, fosse suficiente a previsão legal, haveria desnecessária repetição de normas, eis que tal exigência seria atendida pelo princípio da legalidade. O processo há de ser, além de “legal”, “devido”, o que significa coerente, equilibrado, enfim: *razoável*. Desse ponto,

57. Ac. do Pleno do STF – rel. Min. Celso de Mello – ADI 1063 MC-QO/DF – DJ 27/04/2001, p. 57.

o STF estendeu o dever de agir e legislar razoavelmente para outras searas além do processo, estendendo o princípio de que se cuida para todos os quadrantes do Direito.

Pode-se dizer, ainda, que como o princípio ou o postulado da proporcionalidade decorre da própria natureza dos princípios com estrutura de “mandamentos de otimização”, positivados pela CF/88 e inerentes a um Estado Democrático de Direito, trata-se de uma exigência do regime e dos princípios consagrados na Carta. Assim, podem também ser invocados como fundamento para a aplicação do princípio ou postulado da proporcionalidade, e da razoabilidade, para fins de prequestionamento, além dos já apontados, o art. 1º e o art. 5º, § 2º, da CF/88.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA DE FISCALIZAÇÃO JUDICIÁRIA EXIGIDA DOS NOTÁRIOS E REGISTRADORES EM DECORRÊNCIA DO PODER DE POLÍCIA – TAXA MINEIRA DE FISCALIZAÇÃO JUDICIÁRIA – ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E CRIMINAIS

Sacha Calmon Navarro Coêlho
Igor Mauler Santiago

1. Resenha legislativa

Dispunha a Lei nº 12.727/97, do estado de Minas Gerais, em sua redação original:

Art. 35. O valor total dos emolumentos por atos extrajudiciais, lançados ou não em livros de notas e em livros de registros públicos praticados pelos Tabeliães de Notas, Tabeliães de Protesto de Títulos, Oficiais de Registro de Imóveis, Oficiais de Registro de Títulos e Documentos e Civis das Pessoas Jurídicas e pelos Oficiais de Registro de Distribuição de Protestos será acrescido de 34% (trinta e quatro por cento), percentual este que constituirá receita adicional com destinação prevista no artigo 37.

§ 1º. A receita adicional prevista na letra *b* do item 2 da Tabela 1 e na letra 'e' do item 6 da Tabela 4 será acrescida de 0,15% (zero vírgula quinze por cento) sobre o valor patrimonial que exceder a quantia de R\$ 105.090,00 (cento e cinco mil e noventa reais).

§ 2º. Vetado.

Art. 36. O valor total dos emolumentos por atos extrajudiciais, lançados ou não em livros de registros públicos, praticados pelos Juizes de Paz e pelos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais e de Interdições e Tutelas será acrescido de 18% (dezoito por cento), percentual este que constituirá receita adicional com destinação prevista no artigo 37.

Na forma do art. 37 da mesma lei, a totalidade da receita adicional deveria constituir, a partir de 01.01.99, receita corrente ordinária do Estado.

Até esta data, contudo, até 8% do montante arrecadado¹ seriam assim divididos:

- 3,6% para a Caixa de Assistência dos Advogados de MG;
- 1,1% para a Associação dos Magistrados Mineiros;
- 0,6% para a Associação dos Serventuários da Justiça;
- 1,1% para a Associação Mineira do Ministério Público;
- 0,4% para a Associação dos Juizes de Paz do Estado de Minas Gerais;
- 0,4% para o Instituto dos Advogados de Minas Gerais;
- 0,2% para a Associação dos Advogados de Minas Gerais;
- 0,04% para o Sindicato dos Servidores da Justiça de 2ª Instância do Estado de Minas Gerais;
- 0,56% para o Sindicato dos Servidores da Justiça de 1ª Instância do Estado de Minas Gerais;

As entidades civis beneficiárias dos recursos ficavam obrigadas a aplicá-los em planos de assistência à saúde de seus associados, sempre que o percentual excedesse de 1%, e em atividade de natureza cultural, nos demais casos.

Os dispositivos foram suspensos por inconstitucionalidade pelo Pleno do STF nos autos da ADI-MC nº 1.778/MG, assim ementada:

Constitucional. Inconstitucionalidade dos arts. 35, 36 e 37 da Lei mineira nº 12.727/97. Serviços cartorários. Custas e emolumentos. Acréscimo de percentual intitulado “receita adicional”. Ausência de relação com o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível. Incompetência dos Estados da Federação para instituir impostos sobre os negócios notariais. Espécie que não configura taxa nem imposto. Liminar deferida. (Rel. Min. Nelson Jobim, unânime, DJ 31.03.2000, p. 38)

1. A teor do § 3º do mesmo artigo, “o valor global do repasse mensal a ser feito às entidades civis a que se refere o inciso II não ultrapassará o valor global recebido no mês correspondente no exercício de 1997”.

A ação perdeu o objeto com a revogação dos dispositivos pela Lei Estadual nº 13.438/99, conforme decisão do STF publicada em 17.5.2005.

A malfadada *receita adicional* foi substituída por uma taxa pela Lei nº 13.438/99, cujos arts. 1º, 4º e 5º alteraram a redação de dispositivos da Lei nº 12.727/97 e cujos arts. 2º e 3º regulamentaram a mencionada taxa. Confira-se:

Art. 2º. Fica instituída a Taxa de Fiscalização Judiciária, constante no Anexo II desta lei, para atender às atividades correspondentes ao exercício do poder de polícia de que trata o art. 236, § 1º, da Constituição da República.

Art. 3º. Em caso de intempestividade ou falta de recolhimento da Taxa de Fiscalização Judiciária de que trata esta lei, aplicam-se, no que couber, as penalidades concernentes à Taxa Judiciária prevista na Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.²

Dos valores devidos a título da referida taxa eram dedutíveis os montantes aplicados na aquisição do selo a ser obrigatoriamente aposto em todos os documentos e papéis expedidos ou submetidos a exame do notário ou registrador, bem como aos livros utilizados para a prática de seus atos (Lei nº 12.727/97, art. 26, §§ 1º a 3º, com a redação da Lei nº 13.438/99).

Os §§ 1º a 3º do art. 8º da Lei nº 12.727/97, acrescidos pela Lei nº 13.438/99, cuidavam de vedar o acréscimo do valor da Taxa de Fiscalização ao dos emolumentos (declarando que aquela já estava embutida nestes), de exigir a divulgação ao público do valor destes (mas não da taxa, justamente porque imposta ao notário ou registrador) e ainda de fixar o prazo de pagamento do tributo. Confira-se:

Art. 8º. Consideram-se emolumentos a retribuição pecuniária devida pelas partes a tabelião, registrador ou juiz de paz pela prática dos atos de sua competência.

2. O art. 112 da Lei nº 6.763/73 prevê a aplicação de multa, em porcentuais variados segundo a duração da mora e o fato de o pagamento ser espontâneo ou decorrente de ação fiscal.

§ 1º. Os valores totais a serem cobrados dos usuários por ato praticado serão aqueles constantes nas tabelas do Anexo I, que inclui a Taxa de Fiscalização Judiciária, cujos valores estão definidos no Anexo II.

§ 2º. As tabelas constantes no Anexo I desta lei serão afixadas nas dependências do serviço notarial ou de registro, em local visível, de fácil leitura e acesso ao público.

§ 3º. Os notários e registradores recolherão ao Tesouro Estadual, diária ou semanalmente, por meio de guia própria, os valores destinados à fiscalização judiciária dos atos que praticarem, em conformidade com as tabelas do Anexo II desta lei.

A Lei nº 15.424/04 seguiu as linhas gerais do diploma anterior, trazendo, como alteração mais notável, a discutível qualificação do utente dos serviços cartorários como contribuinte da Taxa de Fiscalização Judiciária, relegando o titular da serventia à condição de mero responsável³. É ver:

Art. 3º. A Taxa de Fiscalização Judiciária tem como fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído ao Poder Judiciário pela Constituição da República, em seu art. 236, § 1º, e legalmente exercido pela Corregedoria-Geral de Justiça e pelo Juiz de Direito Diretor do Foro.

Art. 4º. É contribuinte dos emolumentos e da Taxa de Fiscalização Judiciária a pessoa natural ou jurídica usuária dos serviços notariais e de registro.

Art. 5º. É responsável pelo recolhimento da Taxa de Fiscalização Judiciária, nos termos do inciso II do parágrafo único do art. 121 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que contém o Código Tributário Nacional, o Tabelião de Notas, o Tabelião de Protesto de Títulos, o Oficial

3. Para os conceitos de contribuinte e responsável tributário, ver o art. 121 do CTN: "Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." (CTN)

de Registro de Imóveis, o Oficial de Registro de Títulos e Documentos, o Oficial de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o Oficial de Registro Civil das Pessoas Naturais ou o Oficial de Registro de Distribuição que praticar ato notarial ou de registro.

Art. 6º. Os valores dos emolumentos e da Taxa de Fiscalização Judiciária, expressos em moeda corrente do País, são os fixados nas Tabelas 1 a 8 constantes no Anexo desta Lei. [...]

Art. 24. A falta de pagamento da Taxa de Fiscalização Judiciária ou seu pagamento a menor ou intempestivo acarretará a aplicação de multa, calculada sobre o valor da taxa devida, nos seguintes termos: [...]

Art. 28. A fiscalização judiciária relacionada com a prática dos atos notariais e de registro e o cumprimento, pelo Notário, Registrador e seus prepostos, das disposições e tabelas constantes no Anexo desta Lei será exercida pela Corregedoria-Geral de Justiça ou pelo Juiz de Direito Diretor do Foro, de ofício ou mediante requerimento do Ministério Público ou do interessado.

§ 1º. O selo de fiscalização, de uso obrigatório pelos serviços notariais e de registro, será apostado nos documentos e papéis expedidos ou submetidos a exame, quando da prática de seus atos.

§ 2º. O selo de fiscalização destina-se a servir como instrumento de fiscalização da prática dos atos notariais e de registro e proteger os interesses dos usuários e da Fazenda Pública.

§ 3º. A utilização do selo de fiscalização será disciplinada por ato normativo conjunto da Secretaria de Estado de Fazenda e da Corregedoria-Geral de Justiça, que controlará, diretamente ou mediante contrato, sua confecção, aquisição, armazenagem, transporte e distribuição.

§ 4º. O selo de fiscalização conterà requisitos de segurança que impeçam sua falsificação e adulteração, e seu valor de aquisição será deduzido do montante a recolher a título de fiscalização judiciária de seus atos.

§ 5º. Poderá ser exigida a utilização de selo de série e cor diferenciadas, ou outro critério de diferenciação, para o ato notarial e de registro em razão de sua natureza, espécie, valor ou faixa de valores, bem como do valor ou faixa de valores da respectiva Taxa de Fiscalização Judiciária.

Passemos à análise da validade da taxa e da aplicabilidade das sanções administrativas e penais com que vêm sendo ameaçados os

tabeliães surpreendidos em atraso quanto ao seu pagamento, ainda que sem qualquer indício de fraude (suspensão da delegação e denúncia por crime de peculato).

2. Impossibilidade de cobrança de taxa de polícia contra servidores públicos

Reza a Constituição Federal:

Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º. Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º. Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.

§ 3º. O ingresso na atividade notarial e de registro depende de concurso público de provas e títulos, não se permitindo que qualquer serventia fique vaga, sem abertura de concurso de provimento ou de remoção, por mais de seis meses.

É certo que, na conformidade da cláusula final do § 1º supra, os atos dos notários e registradores sujeitam-se à fiscalização do Judiciário. O que cumpre questionar é se tal vigilância pode dar azo à taxa de polícia.

Anote-se, de saída, ser mansa a jurisprudência do STF no sentido de que os tabeliães são servidores públicos. É ver, por primeiro, o seguinte trecho da ementa da ADI-MC nº 1.378/ES, relatada pelo Min. Celso de Mello:

Serventias extrajudiciais. A atividade notarial e registral, ainda que executada no âmbito de serventias extrajudiciais não oficializadas, constitui, em decorrência de sua própria natureza, função revestida de estatalidade, sujeitando-se, por isso mesmo, a um regime estrito de direito público.

A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada “em caráter privado, por delegação do poder público” (CF, art. 236), não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa.

As serventias extrajudiciais, instituídas pelo Poder Público para o desempenho de funções técnico-administrativas destinadas “a garantir a publicidade, a autenticidade, a segurança e a eficácia dos atos jurídicos” (Lei n. 8.935/94, art. 1º), constituem órgãos públicos titularizados por agentes que se qualificam, na perspectiva das relações que mantêm com o Estado, como típicos servidores públicos. Doutrina e Jurisprudência. (Pleno, unânime, DJ 30.5.97, p. 23.175)

Do voto do Relator destacam-se as seguintes passagens:

Não se pode desconsiderar, neste ponto, a *communis opinio doctorum*, que, sem maiores disceptações, classifica os Serventuários entre os servidores públicos, eis que – conforme adverte Aguiar Dias – “só por supersticioso apego a essa tradição abandonada (a da atribuição dos cartórios a título de propriedade), continuaríamos a negar ao Serventuário de Justiça a condição de funcionário público” (RDA 31/320).

Essa mesma orientação é perfilhada, dentre outros eminentes autores, por Caio Tácito (RDA 50/252-256), Alaim de Almeida Carneiro (RDA 3/447 e RDA 13/510) e L. C. de Miranda Lima (RDA 55/376-381)

Daí a precedente observação do Min. Castro Nunes, em voto proferido neste Supremo Tribunal Federal, quando, após destacar que as Serventias não mais ostentam o seu primitivo caráter patrimonial, sujeitas que se achavam, no passado, à propriedade de seus ocupantes, asseverou, *verbis*: “O direito moderno aboliu e transformou essa noção do Serventuário, que passou a ser o que é em nosso direito positivo. Atualmente, ele é um funcionário como qualquer outro. Conservou-se a denominação de Serventuário, mas na realidade ele é um funcionário. Pouco importa que não receba dinheiro do Tesouro, como acontece com os escrivães, que recebem das partes os emolumentos taxados em leis. E tanto isso é exato que lei recente, de poucos anos atrás, estabeleceu até a aposentadoria, à custa do Tesouro, dos Serventuários.” (RDA 19/143 e RF 129/529)

O Pleno do Supremo Tribunal Federal, refletindo em seu magistério jurisprudencial esse entendimento, deixou positivado que os notários públicos e os oficiais registradores “são órgãos da fé pública instituídos pelo Estado” e desempenham, nesse contexto, “função eminentemente pública”, qualificando-se, em consequência, “como servidores públicos” (RTJ 67/327, Rel. Min. Djaci Falcão), tanto que, no Exterior, e por efeito da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, as atividades notariais e registrais concernentes à função dos Oficiais do Registro Civil das Pessoas Naturais são exercidas pelos Cônsules do Brasil, circunstância esta que acentua a oficialidade de tais serviços cuja execução, por envolver o exercício de parcela da autoridade do Estado (do poder certificante) – que goza da presunção *juris tantum* de fé pública – supõe a condição formal de servidor público dos Notários e dos Registradores.

O próprio exame do vigente texto constitucional permite concluir pela estatalidade dos serviços notariais e registrais, autorizando, ainda, o reconhecimento de que os Serventuários incumbidos do desempenho dessas relevantes funções qualificam-se como típicos servidores públicos, pois (a) só podem exercer as atividades em questão por delegação do Poder Público (CF, art. 236, *caput*), (b) estão sujeitos, no desempenho de suas atribuições funcionais, à permanente fiscalização do Poder Judiciário (CF, art. 236, § 1º) e (c) dependem, para o ingresso na atividade notarial e de registro, de prévia aprovação em concurso público de provas e títulos (CF, art. 236, § 3º), que constitui, no magistério da doutrina, o instrumento destinado à seleção de “quem se empenha a ingressar nos quadros do serviço público.” (José Cretella Júnior, *Comentários à Constituição de 1988*, v. IX/4626, 1993, Forense Universitária).

Essas notas, associadas ao fato de que a fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro submetem-se às normas gerais estabelecidas em lei editada pela União Federal (art. 236, § 2º), confirmam, de maneira bastante expressiva, a orientação jurisprudencial já consolidada no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria em questão, inclusive no que se refere ao reconhecimento de que os titulares de Serventias não oficializadas – porque ostentam a condição de funcionários públicos em sentido lato – estão sujeitos, em tema de aposentadoria compulsória por implemento da idade, ao

mesmo regime constitucional aplicável aos servidores públicos em geral. (RTJ 126/550, Rel. Min. Octavio Galloiti – RDA 54/281, Rel. Min. LUÍS GALLOTTI)

A recente reviravolta na jurisprudência do STF sobre a submissão dos tabeliães à aposentadoria compulsória deveu-se, não ao abandono de seu entendimento de que se trata de servidores públicos⁴, mas à alteração do *caput* do art. 40 da CF (que cuidava da aposentadoria do servidor) pela EC nº 20/98, ratificada nesse ponto pela EC nº 41/2003, que restringiu o campo de aplicação subjetiva do dispositivo para os servidores *titulares de cargos efetivos* dos entes políticos. É ver a ementa da ADI-MC nº 2.602/MG:

Ação direta de inconstitucionalidade. Provimento nº 055/2001 do Corregedor-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Pela redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98 ao artigo 40 e seu parágrafo 1º e inciso II, da Carta Magna, a aposentadoria compulsória aos setenta anos só se aplica aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, tendo, sem dúvida, relevância jurídica a arguição de inconstitucionalidade do ato normativo em causa que é posterior a essa Emenda Constitucional sob o fundamento de que os notários e registradores, ainda que considerados servidores públicos em sentido amplo, não são, por exercerem suas atividades em caráter privado por delegação do Poder Público, titulares dos cargos efetivos acima referidos

Ocorrência quer do *periculum in mora*, quer da conveniência da Administração Pública, para a concessão da liminar requerida.

Liminar deferida para suspender, *ex nunc*, a eficácia do Provimento nº 055/2001 da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais até a decisão final desta ação direta. (Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 06.6.2003, p. 30)

4. Apesar das opiniões em contrário de alguns Ministros, no julgamento do mérito da ação.

O mérito da citada ação foi julgado pelo Pleno do STF na sessão de 24.11.2005 (Rel. para o acórdão Min. Eros Grau; acórdão pendente de publicação), tendo-se confirmado a liminar e não se tendo alterado o entendimento tradicional sobre a natureza jurídica dos notários e registradores.

Posto isso, cumpre verificar o conceito de poder de polícia, para verificar se podem ser sujeitos a ele os servidores públicos. Segundo o CTN:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Do conceito legal resulta claro que o poder de polícia interfere com a liberdade dos cidadãos ou das empresas enquanto pessoas privadas, contrapostas ao Estado, e não na qualidade de agentes públicos, categoria ampla em que se situam os servidores públicos e na qual se situariam os tabeliães ainda que não fossem assim considerados, qualificando-se como meros delegados de função ou ofício público.⁵

Isso também o que se nota das definições propostas pela doutrina. José Cretella Júnior, após analisar a obra de diversos autores⁶, conclui:

-
5. Assim os compreendem, por exemplo: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 228 e 233; e DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 437.
 6. Mário Masagão, Vicente Pereira do Rego, Pôrto Carreiro, J. Rodrigues Vale, Ruy Cirne Lima, Mendes de Almeida e Guimarães Menegale.

De acordo com os traços acima postos em relevo, entendemos como polícia a atividade exercida pelo Estado para assegurar a ordem pública e particular através de limitações impostas à *liberdade coletiva e individual dos cidadãos*.⁷ (grifo nosso)

Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Pelo conceito clássico, ligado à concepção liberal do século XVIII, o poder de polícia compreendia a atividade estatal que limitava o exercício *dos direitos individuais* em benefício da segurança.

Pelo conceito moderno, adotado no direito brasileiro, o poder de polícia é a atividade do Estado consistente em limitar o exercício *dos direitos individuais* em benefício do interesse público.⁸ (grifos nossos)

A seu turno, anota Celso Antônio Bandeira de Mello:

A atividade estatal de condicionar a liberdade e a propriedade ajustando-as aos interesses coletivos designa-se 'poder de polícia'. A expressão, tomada neste sentido amplo, abrange tanto atos do Legislativo quanto do Executivo. Refere-se, pois, ao complexo de medidas do Estado que delinea a esfera juridicamente tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos. [...]

A expressão "poder de polícia" pode ser tomada em sentido mais restrito, relacionando-se unicamente com as intervenções, quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais as autorizações, as licenças, as injunções), do Poder Executivo destinadas a alcançar o mesmo fim de prevenir e obstar ao desenvolvimento de atividades particulares contrastantes com os interesses sociais.⁹

E prossegue o autor, em observações que calham à fiveteleta para o caso em estudo:

7. *Direito Administrativo do Brasil*, v. IV – Poder de Polícia. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1961. p. 37.

8. *Op. cit.*, p. 111.

9. *Op. cit.*, p. 709.

O poder expressável através da atividade de polícia administrativa é o que resulta de sua qualidade de executora das leis administrativas. É a contraface de seu dever de dar execução a estas leis. Para cumpri-lo não pode se passar de exercer autoridade – nos termos destas mesmas leis – indistintamente sobre todos os cidadãos que estejam sujeitos ao império destas leis. Daí a “supremacia geral” que lhe cabe.

O poder, pois, que a Administração exerce ao desempenhar seus cargos de polícia administrativa repousa nesta, assim chamada, “supremacia geral”, que, no fundo, não é senão a própria supremacia das leis em geral, concretizadas através de atos da Administração. Os doutrinadores italianos distinguem – com proveitosos resultados – esta “supremacia geral” da “supremacia especial”, que só estará em causa quando existam vínculos específicos travados entre o Poder Público e determinados sujeitos.

Bem por isso, não se confundem com a polícia administrativa as manifestações impositivas da Administração que, embora limitadoras da liberdade, promanam de vínculos ou relações específicas firmadas entre o Poder Público e o destinatário de sua ação. Desta última espécie são as limitações que se originam em um título jurídico especial, relacionador da Administração com terceiro.

Assim, estão fora do campo da polícia administrativa os atos que atingem os usuários de um serviço público, a ele admitidos, quando concernentes àquele especial relacionamento. *Da mesma forma, excluem-se de seu campo, por igual razão, os relativos aos servidores públicos ou aos concessionários de serviço público, tanto quanto os de tutela sobre as autarquias*, conforme o sábio do preclaro Santi Romano.

As limitações desta ordem são decorrentes de um vínculo específico, pois a supremacia especial supõe um “estado de especial sujeição do indivíduo”, em razão de sua inserção em um vínculo mais estrito com a Administração, do que decorre, para esta, a necessidade de sobre ele exercitar uma supremacia mais acentuada.¹⁰ (grifo nosso)

Em síntese, os tabeliães podem (e devem) ser fiscalizados pelo Juiz Diretor do Foro da Comarca em que atuam, bem como pela

10. *Op. cit.*, p. 710-1.

Corregedoria-Geral de Justiça. Tal fiscalização, contudo, não constitui tecnicamente poder de polícia. E, por isso mesmo, não preenche os requisitos do art. 145, II, da CF para a instituição de taxas. É ver a redação do dispositivo:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

II – taxas, *em razão do exercício do poder de polícia* ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Como fica claro, não há autorização constitucional para a criação de taxa por qualquer ato de fiscalização, senão que relativamente àqueles que constituem poder de polícia.

Com efeito, seria absurdo cogitar da exigência de taxa dos juízes de 1ª instância, em virtude da permanente fiscalização da Corregedoria, ou dos soldados rasos, em razão da vigilância que sofrem dos oficiais, ou ainda dos professores de universidades públicas, pelo controle de assiduidade que lhes impõem os respectivos diretores e chefes de departamento.

Em todos esses casos, a fiscalização se exerce no âmbito de uma relação funcional e hierárquica, sem qualquer margem de liberdade individual de parte a parte, a bem dos usuários dos serviços públicos concernidos.

É essa exatamente a situação dos tabeliães, que aliás vêm referidos ao lado dos juízes de 1º grau e dos serventuários da Justiça no que toca às competências da Corregedoria-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais, seja na Lei Complementar estadual nº 59/2001 (Lei de Organização e Divisão Judiciárias), seja no Regimento Interno do TJ/MG. É conferir:

na Lei Complementar estadual nº 59/2001:

Art. 23. A Corregedoria-Geral de Justiça tem funções administrativas, de orientação, de fiscalização e disciplinares, a serem exercidas em sua secretaria, nos órgãos de jurisdição de primeiro grau, nos órgãos auxiliares

da Justiça de Primeira Instância e nos serviços notariais e de registro do Estado.

no Regimento Interno do TJ/MG (Resolução nº 420/2003):

Art. 16. Compete ao Corregedor-Geral de Justiça: [...]

XIV – orientar juízes de direito, servidores da Secretaria da Corregedoria-Geral de Justiça e da Justiça de Primeira Instância, notários e registradores para o fiel cumprimento dos deveres e das obrigações legais e regulamentadas, podendo editar atos administrativos de caráter normativo e cumprimento obrigatório para disciplinar matéria de sua competência e estabelecer diretrizes e ordens para a boa realização dos serviços e melhor execução das atividades; [...]

XVII – fiscalizar a Secretaria da Corregedoria-Geral de Justiça, os órgãos de jurisdição de primeiro grau, os órgãos auxiliares da Justiça de Primeira Instância e os serviços notariais e de registro do Estado, para verificação da fiel execução de suas atividades e cumprimento dos deveres e das obrigações legais e regulamentadas;

XVIII – realizar correição extraordinária, de forma geral ou parcial, no âmbito dos serviços do foro judicial de Primeira Instância, dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais, dos serviços notariais e de registro, dos serviços de justiça de paz, da polícia judiciária e dos presídios do Estado, para verificar-lhes a regularidade e para conhecer de reclamação ou denúncia apresentada, podendo delegar a Juiz-Corregedor a sua realização; [...]

XXII – exercer a função disciplinar na Secretaria da Corregedoria-Geral de Justiça, nos órgãos de jurisdição de primeiro grau, nos órgãos auxiliares da Justiça de Primeira Instância e nos serviços notariais e de registro do Estado, nas hipóteses de descumprimento dos deveres e das obrigações legais e regulamentares;

XXIII – instaurar sindicância ou processo administrativo disciplinar contra servidores da Secretaria da Corregedoria-Geral de Justiça, da Justiça de Primeira Instância, notários, registradores e prepostos não optantes e aplicar as penas correlatas, na forma da lei.

A equiparação, vê-se, foi consagrada pelos Poderes Legislativo e Judiciário estaduais. Daí a pergunta: como cobrar-se taxa

de fiscalização dos notários e registradores, se não se admitiria tal exigência contra os juizes e os serventuários da Justiça?

3. A sanção a ser aplicada pelo inadimplemento, em caso de validade da taxa de fiscalização judiciária: descabimento das chamadas sanções políticas

Conforme já visto, tanto a Lei nº 13.438/99 (art. 3) quanto a Lei nº 15.424/2004 (art. 24) cominam multa de mora como a única penalidade para o inadimplemento da Taxa de Fiscalização Judiciária. Nenhuma outra pode, pois, ser aplicada a quem tenha deixado de recolhê-la sem descumprimento de qualquer obrigação acessória (*i.e.*, sem fraude).

Dir-se-á que a suspensão por noventa dias, prorrogável uma vez, e mesmo a perda da delegação são sanções previstas na Lei nº 8.935/94 para infrações várias, dentre as quais a amplíssima “inobservância das prescrições legais ou normativas”.

Parece-nos, de saída, que a lei é inválida por ofensa ao princípio da tipicidade das normas sancionadoras, já que não há correspondência biunívoca entre conduta e sanção, ou sequer uma indicação segura dos critérios para a aplicação de cada castigo, que fica sujeita à opinião do julgador quanto à diferença entre expressões imprecisas como “falta leve, mais grave ou grave” e “reincidência ou reiteração”. A fluidez do texto legislativo fica evidenciada no caso da perda de delegação, que vem prevista de modo genérico e é mesmo condicionada a certas garantias processuais, mas não está ligada qualquer tipo de infração.¹¹

11. Para melhor visualização dos defeitos da lei, confira-se a sua redação na parte relevante: “Art. 31. São infrações disciplinares que sujeitam os notários e os oficiais de registro às penalidades previstas nesta lei:

I – a inobservância das prescrições legais ou normativas;

II – a conduta atentatória às instituições notariais e de registro;

III – a cobrança indevida ou excessiva de emolumentos, ainda que sob a alegação de urgência;

IV – a violação do sigilo profissional;

V – o descumprimento de quaisquer dos deveres descritos no art. 30.

Entretanto, ainda que a lei estadual não limitasse à multa a sanção pelo atraso no pagamento da Taxa de Fiscalização Judiciária e que não fosse inválido o capítulo sancionador da Lei nº 8.935/94, o fato é que a *mora debendi* no Direito Tributário não pode ser apenada com interdição de exercício de atividade profissional (*in casu*, representada pela suspensão da delegação). Nesse sentido, a jurisprudência consolidada do STF:

Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Muito menos pode a inadimplência tributária ocasionar a perda de delegação da serventia, assim como não é causa de extinção da concessão de serviços públicos.

Art. 32. Os notários e os oficiais de registro estão sujeitos, pelas infrações que praticarem, assegurado amplo direito de defesa, às seguintes penas:

I - repreensão;

II - multa;

III - suspensão por noventa dias, prorrogável por mais trinta;

IV - perda da delegação.

Art. 33. As penas serão aplicadas:

I - a de repreensão, no caso de falta leve;

II - a de multa, em caso de reincidência ou de infração que não configure falta mais grave;

III - a de suspensão, em caso de reiterado descumprimento dos deveres ou de falta grave.

Art. 34. As penas serão impostas pelo juízo competente, independentemente da ordem de gradação, conforme a gravidade do fato.

Art. 35. A perda da delegação dependerá:

I - de sentença judicial transitada em julgado; ou

II - de decisão decorrente de processo administrativo instaurado pelo juízo competente, assegurado amplo direito de defesa.

§ 1º. Quando o caso configurar a perda da delegação, o juízo competente suspenderá o notário ou oficial de registro, até a decisão final, e designará interventor, observando-se o disposto no art. 36.

§ 2º. (Vetado)."

4. Impossibilidade jurídica do crime de peculato

Como já referido, as taxas são tributos que têm por fato gerador uma atuação do Poder Público diretamente referida ao obrigador: *exercício do poder de polícia ou utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição* (CF, art. 145, II).

As taxas de serviço revestem-se de natureza sinalagmática, que é obscurecida nas taxas de polícia. Fundam-se estas na circunstância de que a fiscalização impõe custos à pessoa política que a empreende. A remuneração de tais custos é imposta às pessoas que exercem as atividades fiscalizadas (i.e., que causam a despesa pública), não sendo justo ou razoável pensar-se na sua exigência contra terceiros, pelo menos na condição de contribuintes.¹²

Esta é a abalizada lição de Geraldo Ataliba:

As taxas de polícia cabem para cobrir os custos administrativos com o exercício do poder de polícia diretamente referido a certas pessoas que o provocam, ou o exigem, em razão de sua atividade.¹³

No mesmo sentido vai Luciano Amaro:

Esses direitos (de construir, de portar arma, de viajar, etc.), porque podem afetar o interesse da coletividade, sofrem limites e restrições de ordem pública. A taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará, etc. Por isso, fala-se em taxas cobradas pela remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos. A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa ao interesse da coletividade, e não

12. Para os conceitos de contribuinte e responsável tributário, ver o art. 121 do CTN, transcrito no item 1 supra. A exigência da taxa contra um terceiro, na condição de responsável tributário (por substituição ou por transferência), para ser válida, depende da capacidade deste de recuperar o ônus econômico do tributo junto à pessoa que teve relação pessoal e direta com o fato gerador (CTN, art. 128).

13. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 157.

ao do contribuinte da taxa, isoladamente. É este, porém, que provoca a atuação do Estado, sendo isso que justifica a imposição da taxa. Por essa razão – recorda Gilberto de Ulhôa Canto – foram criadas, a par das taxas pela prestação de serviços ao contribuinte, as taxas pelo exercício do poder de polícia, que, a exemplo daquelas, se referem a atos divisíveis do Estado, justificando-se, por isso, custeá-los também com receitas específicas, e não com impostos.¹⁴

Das formulações acima conclui-se, com Ataliba¹⁵, que o “sujeito passivo da taxa será pois, a pessoa (...) cuja atividade requer fiscalização e controle públicos (taxas ‘de polícia’).” Ou, ainda de forma mais direta, “é essencial à definição da taxa a referibilidade (direta) da atuação ao obrigado. Só quem utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato ‘de polícia’ pode ser sujeito passivo de taxa”.

As citações poderiam multiplicar-se, mas os testemunhos bastam para demonstrar que o contribuinte da Taxa de Fiscalização Judiciária não pode ser outra pessoa senão o notário ou registrador, sendo inválidos, por ofensa ao art. 121, I e II, do CTN os arts. 3º e 4º da Lei nº 15.424/2004, que atribuem tal qualidade ao utente do serviço cartorário, deixando o tabelião na condição de mero responsável. Assim também era, com sobras de razão, ao tempo da Lei nº 13.438/98, visto que esta não incorria na impropriedade do diploma atual.

E isso sem embargo de o ônus econômico da taxa ser transferido para o utente dos serviços cartorários, quer se trate de transação meramente econômica (como nos parece ser o caso sob a égide da Lei nº 13.438/99) quer se trate de repasse juridicamente disciplinado (como se nos afigura sob a Lei nº 15.424/2004, que decompõe o valor dos emolumentos para cada ato cartorário em parcela a ser apropriada ao tabelião e Taxa de Fiscalização Judiciária).

Quanto à transação simplesmente econômica, a verdade é que se dá em toda e qualquer atividade, para todo e qualquer tributo.

14. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 33.

15. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.*, p. 156-7.

Com efeito, se um empresário tem por única atividade a produção de, *v.g.*, sapatos, de onde – senão do preço de venda desses produtos – retirará recursos para pagar os seus fornecedores, o salário de seus empregados, as tarifas públicas (água, luz, gás, telefone) e também os tributos incidentes sobre o seu negócio (ICMS, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPTU do imóvel em que situada a fábrica, IPVA dos caminhões que fazem a distribuição, contribuição sobre a folha de salários, etc.)?

Como se disse, todo tributo – direto ou indireto – repercute no preço dos produtos vendidos ou dos serviços prestados pelo contribuinte, sem que por isso se possa dizer que tenha por verdadeiro contribuinte, do ponto de vista jurídico, o consumidor final.

É o que leciona Tarcísio Neviani:

Basta fazer um simples exercício microeconômico de formação de preços para chegar à convicção de que também os tributos ditos diretos (como o Imposto sobre a Renda, o Imposto Territorial ou Predial, o Imposto de Transmissão e Outros) podem ter o seu ônus inserido entre os custos de aquisição ou de produção do bem vendido ou do serviço prestado e, assim, terem os seus respectivos encargos financeiros transferidos a terceiros. Basta que uma atividade, em função da qual se paguem tributos, seja lucrativa, para se perceber que o lucro é o que sobra após o pagamento de todos os custos e encargos, inclusive os tributos de qualquer natureza.¹⁶

E é exatamente porque a referida taxa é imputável ao tabelião, e não ao usuário dos serviços, que os §§ 1º a 3º do art. 8º da Lei nº 12.727/97, acrescidos pela Lei nº 13.438/99, dispunham que o seu valor era de ser retirado dos emolumentos (não podendo ser acrescido a eles) e determinavam a divulgação aos usuários tão-somente destes últimos (previstos no Anexo I), e não daquela (quantificada no Anexo II).

16. *A restituição dos tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983. p. 67.

Do contrário, ter-se-ia de admitir que a lei continha estranha regra, a proibir a informação do sujeito passivo (o usuário final, na errônea hipótese de ser entendido como tal) sobre o valor de taxa por ele devida.

Para Misabel Derzi:

Inexistisse a transferência, logo o endividamento e a insolvência comprometeriam a saúde financeira de toda a atividade econômica. Mas essa afirmação, que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra apoio jurídico da Constituição brasileira.¹⁷

Como referido por Misabel Derzi na parte final do trecho acima, casos há em que a legislação, mais do que tolerar o repasse econômico, disciplina-o de maneira expressa, prevendo a forma e o valor a serem repassados ao adquirente em cada caso. É o que se dá, por exemplo, no ICMS. Deveras, só assim se compreende que a Constituição e a legislação tributária autorizem que um contribuinte compense, contra o próprio imposto, valores pagos pelos seus antecessores na cadeia de circulação da mercadoria ou do serviço.

Pois bem, mesmo nesses casos são firmes a doutrina e a jurisprudência em atestar que o contribuinte de direito é o alienante de mercadoria ou o prestador do serviço, e não a pessoa que, adquirindo-os, acaba por suportar o respectivo ônus financeiro (o chamado contribuinte *de facto*). Vale dizer, que o fato de o ônus do tributo estar discriminadamente embutido no preço não basta para caracterizar uma relação de depósito e, pois, a possibilidade jurídica dos crimes apropriação indébita ou peculato (que nada mais é do que aquela, subjetivamente qualificada pela figura do funcionário público). É o que ensina com toda a propriedade Gerd Willi Rothman:

17. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 336.

Como é sabido, tanto no IPI como no ICMS, o que o contribuinte é obrigado a recolher não é o valor que tenha cobrado de terceiro, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária. Ambos são impostos plurifásicos, não-cumulativos, em que o imposto a ser pago pelo contribuinte corresponde à diferença a maior entre o imposto pago na entrada e o devido na saída dos produtos, mercadorias ou serviços, em determinados períodos.¹⁸

Isso também o que deixou claro o eminente Min. Ilmar Galvão no voto proferido na ADI-MC nº 1.055/DF:

Não tenho dúvida em reconhecer a constitucionalidade da lei, no ponto em que atribui o efeito de depósito necessário à posse, em mãos do contribuinte de direito, dos valores percebidos por este, a título de tributo, do contribuinte de fato, tal como ocorre na hipótese do IPI, em que o consumidor, no momento em que paga a mercadoria adquirida, paga, por igual, e separadamente, o valor alusivo ao tributo.

Hipótese diversa é a que ocorre com o ICMS, em que se presume embutido o tributo no preço pago, cumprindo ao contribuinte de direito debitar-se pelo respectivo valor, ou como o IR recolhido na fonte e com as contribuições devidas à Previdência, em que a folha de empregados é paga pelo valor líquido, isto é, descontada do quantum devido pelos mencionados tributos.

No primeiro caso, a presunção pode estar afastada se, *v.g.*, a mercadoria foi vendida pelo preço de custo ou abaixo dele, como não raro ocorre, não havendo que se falar em depósito do tributo e, conseqüentemente, em apropriação indébita. Nos demais, ainda mais nítida se manifesta a ausência de depósito, já que nada se recebeu do contribuinte de fato, havendo tão-somente falta de pagamento do tributo por parte de contribuinte de direito, não raro premido por falta de disponibilidade de caixa e levado a optar, entre duas obrigações igualmente imperiosas, por aquela cujo desatendimento poderá levá-lo a fechar as portas, como é a folha de empregados. (Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 13.6.97, p. 26.689)

18. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 2/95, São Paulo, IOB, 2ª quinzena de janeiro de 1995, p. 36.

Discordamos do eminente Ministro somente quando admite haver depósito em tema de IPI.¹⁹ Tanto quanto no ICMS, o contribuinte de direito aqui é o vendedor da mercadoria, sendo irrelevante, por constituir mera técnica de quantificação do tributo, a circunstância de este imposto ser calculado *por fora*, e não *por dentro*, como é o ICMS. Lá como cá, tudo o que o adquirente paga é preço, e não tributo, ainda que para a fixação daquele, este último seja, como não poderia mesmo deixar de ser, levado em conta.

5. Conclusões

Face a todo o exposto, pode-se concluir que:

- o gravame em discussão é inconstitucional, por não se cogitar de taxa de polícia exigível de agentes públicos, categoria a que os tabeliães indiscutivelmente pertencem (mesmo que não sejam considerados servidores, como os qualifica o STF até os dias correntes);

- caso a taxa seja considerada devida, a pena pelo seu inadimplemento sem fraude não pode ir além da imposição de multa, nos termos das Leis nº 13.438/99 e 15.424/2004. Em qualquer hipótese, não pode chegar à vedação ao exercício de atividade profissional, *ex vi* das Súmulas nº 70, 323 e 547 do STF;

- sempre na hipótese de se considerar a taxa como devida, não há falar em crime de peculato, eis que o seu contribuinte *de jure* é o tabelião – objeto da fiscalização por ela remunerada – e não o usuário do serviço notarial.

19. E, contraditoriamente com os fundamentos expendidos na parte ora transcrita, mesmo no que diz respeito ao ICMS, desde que se possa demonstrar que o contribuinte não o pagou porque não quis (ver fls. 299 do acórdão).

PERFIL CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Samuel Carvalho Gaudêncio

1. Introdução

Sabe-se que o sistema tributário brasileiro é baseado na repartição de competências. A Constituição Federal outorgou às pessoas políticas de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o direito de tributar as pessoas físicas e jurídicas, desde que atendidos os requisitos e limites trazidos em seu próprio texto.

Dentre esses requisitos e limites, é importante destacar o princípio da estrita legalidade tributária, que proíbe qualquer cobrança de tributo por parte daqueles que detêm capacidade tributária, sem prévia lei que autorize a intervenção estatal.

Tampouco, é permitido às pessoas políticas extrapolarem a linha que demarca o final de suas competências, sendo-lhes autorizado tributarem apenas dentro dos quadrantes possíveis outorgados e delimitados pela Constituição Federal.

Em outras palavras, a Constituição Federal separa para cada pessoa política o direito de tributar certos eventos ocorridos no mundo fenomênico, sob condição de instituírem leis para exercerem suas competências tributárias e de não invadirem faixas de competência dos demais entes tributantes ou faixas de incompetência, em que não há tributação por expressa vedação constitucional ou por ausência de previsão, também constitucional, nesse sentido.

Em síntese, pode-se concluir que a tributação, no sistema brasileiro, dá-se por delegação de competência, limitada pelos princípios constitucionais, como o da estrita legalidade tributária.

A União, os Estados e os Municípios, portanto, possuem um conjunto limitado de situações, criado pela Constituição Federal, a partir do qual podem atuar tributando as relações intersubjetivas por meio de lei.

Esta repartição constitucional de competência, sem sombra de dúvidas, prestigia a espécie tributária dos impostos, que, por serem expressamente dispostos no Texto Constitucional, tornam-se alvo de profundos estudos tributários, acrescido ao fato de gerarem grande impacto na economia do País.

Sucedem que as contribuições sociais atualmente têm representado significativa parcela da arrecadação da União, pessoa política competente para instituí-las, merecendo maior atenção aos olhos dos estudiosos do Direito Tributário.

O tributarista paraense Fernando Facury Scaff, acerca desse impacto econômico das contribuições sociais, comenta:

Verifica-se que o tributo que teve maior índice de majoração no sistema tributário brasileiro foram as contribuições, especialmente as contribuições sociais. O quadro abaixo bem demonstra esta projeção, levando-se em consideração apenas a variação entre 2001 e 2002.

Tributos	2001	2002	% acréscimo
Cofins	46.364	52.266	12,73%
CSSL	9.366	13.363	42,68%
PIS	11.396	12.870	12,93%
CPMF	17.197	20.368	18,44%
INSS	62.492	76.082	21,75%
Totais	146.815	174.949	19,16%

* Aumento de tributos vinculados à Seguridade Social em milhões de reais.

A arrecadação dos impostos vinculados à Seguridade Social, entre eles, PIS, Cofins e INSS subiu 19,16% em 2002 em face de 2001. A maior alta foi registrada na CSSL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) que subiu de R\$ 9,36 bilhões em 2001 para R\$ 13,36 bilhões no ano passado, uma diferença de 42,68%.¹

Nesses termos, ciente da importância do impacto financeiro das exações referentes às contribuições sociais na economia brasileira, e da exorbitante quantidade de legislação infraconstitucional relativa

1. As Contribuições Sociais e o princípio da afetação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 98, São Paulo, Dialética.

às contribuições sociais, o presente estudo apresenta uma análise constitucional das contribuições sociais, admitidas aqui como uma espécie de “imposto-vinculado” ou mesmo de taxa, demonstrando os requisitos e limites constitucionais à sua cobrança.

Identificamos no Texto Constitucional alguns elementos da regra-matriz de incidência tributária como os critérios material, pessoal (sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo), assim como sua finalidade, concluindo que os demais critérios da norma-padrão de incidência tributária deverão constar das leis ordinárias instituidoras das contribuições sociais, que, além de criarem o tributo em si, são responsáveis pela conformação final de suas regras-matrizes.

2. Classificação constitucional dos tributos

2.1. O conceito de tributo e as suas espécies

Inobstante conste expressamente do art. 3º do CTN, muito se discutiu, na doutrina, sobre o conceito de tributo. Geraldo Ataliba, por exemplo, não aceitava que a definição de tributo fosse trazida pela legislação infraconstitucional, criticando o fato do CTN ter se preocupado em definir tributo:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do CTN é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo.²

Entendia Ataliba que o conceito de tributo deveria ser retirado das normas constitucionais, e jamais ser definido por meio de texto de lei. Paulo de Barros Carvalho³, por sua vez, encontrou, nos textos

2. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. rev. e atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 32.

3. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 19.

de Direito Positivo, doutrina e jurisprudência, seis acepções para o vocábulo “tributo”: como *quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; relação jurídica; norma, fato e relação jurídica*. É verdade que o conceito de tributo foi trazido expressamente pelo Direito Positivo, não se podendo fugir da realidade criada pela própria legislação.

Não se pode olvidar das repetidas lições de Paulo de Barros Carvalho de que o direito cria suas próprias realidades. E o Direito Positivo criou o conceito de tributo: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, sendo este o conceito que ora se adota.

Insuficiente, porém, ter apenas o conceito de tributo; faz-se necessário também classificá-lo, visto que a Constituição Federal, ao tratar dos tributos, em seu art. 145, fala em impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Sabe-se que toda classificação, em qualquer ciência, existe para facilitar a análise do objeto pelo cientista. Não é por outra razão que Geraldo Ataliba sempre afirmou que as classificações existentes na doutrina ou são úteis ou inúteis, ensinando, assim, que não existe classificação certa ou errada. Na verdade, lecionava o professor paulista, com ares críticos, que certas classificações refletiam verdadeira falta de tempo, diante de sua inutilidade para o estudo científico.

No caso das espécies tributárias, contudo, entende-se que a classificação nunca poderá ser feita pela doutrina, da mesma forma que o conceito de tributo jamais admitirá construções científicas. Deveras, da mesma forma que o conceito de tributo existe no Direito Positivo, dele também faz parte a classificação dos tributos, estando esta no plano constitucional e aquela no plano legal, em que pese a divergência, neste ponto, de mestres como o professor Geraldo Ataliba.

O art. 145 da CF cuidou de classificar os tributos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Dessa forma, percebe-se que o próprio Texto Constitucional apresentou quais são as espécies tributárias, não tendo de se falar, portanto, em construção doutrinária, no sentido de pretender ampliar o número de espécies tributárias de três (impostos, taxas e contribuições de melhoria) para quatro ou cinco, incluindo o empréstimo compulsório, disposto no art. 148 da CF, e as contribuições sociais, interventivas e corporativas e de iluminação pública, trazidas pelos arts. 149 e 149-A.

Na verdade, tem-se apenas três espécies tributárias, sendo os empréstimos compulsórios e as mencionadas contribuições subespécies dos impostos ou taxas.

Sem embargo, há na doutrina posições distintas que entendem serem cinco as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições), como Márcio Severo Marques⁴, que demonstra com convicção que são cinco e não três ou quatro as espécies tributárias. Para tanto, elege o autor três critérios: a) exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal referida ao contribuinte; b) exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de arrecadação; c) exigência constitucional de previsão legal de restituição do montante arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período.

Inobstante a referida construção científica ser uma das mais respeitadas do Direito brasileiro, mostrando-se, inclusive, extremamente

4. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

útil, não se pode deixar de alertar para o fato de que o autor chegou a cinco espécies tributárias por ter eleito três critérios. Ora, enquanto se elegeu apenas o critério topográfico da Constituição Federal (art. 145), chegou-se a três espécies. A partir do momento em que se criaram três novos critérios, alcançou-se cinco espécies tributárias, e assim sempre será se for aumentado o número de critérios, podendo-se, inclusive, dizer que a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública é uma nova espécie tributária, assim como podem se tornar os impostos diretos e indiretos, etc.

Com efeito, as espécies tributárias são apenas três, nos termos de Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza, sendo os empréstimos compulsórios e demais contribuições subespécies de impostos ou taxas.

2.2. O imposto, a taxa e as contribuições de melhoria

Geraldo Ataliba ao estudar os tributos não só os separou em espécies – impostos, taxas e contribuições de melhoria –, como também os classificou em vinculados e não-vinculados. Eis sua lição:

Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto a hipótese de incidência –, verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. Esta verificação permite classificar todos os tributos, pois – segundo o aspecto material de sua hipótese de incidência consista ou não no desempenho de uma atividade estatal –, em tributos vinculados e tributos não-vinculados.⁵

Baseado nas lições de Geraldo Ataliba e no art. 16 do CTN, pode-se dizer que os impostos são tributos que têm sua materialidade sem qualquer relação com determinada atuação do Poder Público.

5. *Op. cit.*, p. 130.

Roque Antônio Carrazza, ao abordar a matéria, pontifica:

Deveras, o imposto encontra seu fundamento de validade, apenas, na competência tributária da pessoa política, não havendo necessidade, para que ele seja instituído e cobrado, de que o Poder Público desenvolva, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. É nesse sentido que muitos juristas chamam o imposto de tributo sem causa. Sem causa não porque ele não tenha fato imponible, mas porque não há necessidade de a entidade tributante oferecer qualquer contraprestação direta a quem paga.⁶

Situação diversa, porém, ocorre com as taxas que trazem em seu antecedente normativo um fato referente ao exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, nos termos do art. 77 do CTN. Dessa forma, nas taxas o antecedente normativo sempre medirá um fato relativo a uma atividade estatal.

As contribuições de melhoria, por sua vez, diferenciam-se da taxa, uma vez que para serem cobradas não exigem o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, mas a existência de uma obra pública que valorize os imóveis fronteiriços ou da região.

Paulo de Barros Carvalho elucida a questão:

Em comparação com as taxas, que também são tributos vinculados a uma atuação do Estado, as contribuições de melhoria se distinguem por dois pontos expressivos: pressupõem uma obra pública e não serviço público; e dependem de um fator intermediário, que é a valorização do bem imóvel. Daí dizer-se que a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado.⁷

6. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 463.

7. *Op. cit.*, p. 42.

Com efeito, diante da análise dos textos de lei e balizado pela doutrina de autores como Geraldo Ataliba, Roque Antônio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, atesta-se que três são as espécies tributárias, sendo duas delas tributos vinculados a determinada atividade estatal (taxas e contribuições) e outra totalmente desvinculada de qualquer atuação estatal (imposto).

A fixação de tal premissa é extremamente importante para o presente estudo, conquanto, posteriormente, classificar-se-á as contribuições sociais como impostos vinculados ou taxas.

2.3. O empréstimo compulsório

Da mesma forma que muito se discutiu na doutrina qual era o conceito de tributo, assim como quantas são as espécies tributárias, assunto até hoje palpitante entre os tributaristas, inúmeras foram as discussões acerca da natureza jurídica dos empréstimos compulsórios.

Existiam, na doutrina, dúvidas acerca de sua natureza tributária. Tal discussão, porém, já não se mantém viva, porquanto pacificou-se dentre os estudiosos do Direito Tributário a idéia de que empréstimo compulsório é, sim, tributo, diferenciando-se dos demais por ser restituível. Persiste, porém, na doutrina e nos tribunais, dúvidas acerca de sua classificação como espécie tributária, haja vista alguns entenderem tratar-se de espécie tributária isolada, como Márcio Severo Marques, enquanto outros o classificam como imposto ou taxa, a exemplo de Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Geraldo Ataliba, sendo essa a posição ora defendida.

Com efeito, os empréstimos compulsórios serão impostos, taxas ou contribuições de melhoria, acontecendo o mesmo com as chamadas “demais contribuições”, em que se encontram as contribuições sociais, objeto do presente trabalho.

2.4. As demais contribuições

Dentre as chamadas “demais contribuições” pode-se enquadrar as contribuições sociais, contribuições de intervenção do domínio

econômico e contribuições profissionais ou corporativas, todas de competência da União, nos termos do art. 149 da CF, assim como a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, constante do art. 149-A da CF, inserida no sistema constitucional brasileiro por meio da Emenda Constitucional nº 32, de 2002, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Assim, pode-se dizer que quatro são as espécies de contribuições existentes em nosso ordenamento jurídico, que, na conceituação de Geraldo Ataliba, “é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.⁸

Na doutrina, não há dúvidas quanto à natureza tributária dessas contribuições, que nos termos do art. 149 devem observar o disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, sem prejuízo do art. 195, § 6º, da CF, que, respectivamente, dispõem:

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 constituintes;
- 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. [...]

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

- I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

8. *Apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003).

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

§ 6º – As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

Assim, percebe-se que as contribuições efetivamente têm natureza tributária, diante da referência expressa feita pelo art. 149 aos arts. 146, 150 e 195 da CF, que tratam de questões referentes a normas gerais em Direito Tributário, princípios da estrita legalidade tributária e da anterioridade nonagesimal ou especial.

Não se pode olvidar, conforme afirmado anteriormente, que as contribuições previstas no art. 149 da CF não constituem uma nova espécie tributária, tratando-se, na verdade, de imposto ou taxa, conforme suas hipóteses de incidência e bases de cálculo.

Roque Antônio Carrazza, ao estudar as “demais contribuições”, por ele chamadas apenas de “contribuições”, entende que a Constituição Federal não as classificou por meio de suas regras-matrizes, mas por suas finalidades. Eis as palavras do professor:

Notamos, pois, que as “contribuições” ora em exame não foram qualificadas, em nível constitucional, por suas regras-matrizes, mas sim por suas finalidades. Parece-nos sustentável que haverá esse tipo de tributo sempre que implementada uma de suas finalidades constitucionais. [...] Noutro dizer, a regra-matriz constitucional destas contribuições agrega, de modo indissociável, a idéia de destinação. Queremos com tal assertiva sublinhar que, por intermédio da Lei Maior, os ingressos advindos da arrecadação desses tributos devem necessariamente ser destinados à viabilização ou ao custeio de uma determinada atividade de competência federal.⁹

9. *Op. cit.*, p. 519.

Nesses termos, pode-se concluir serem as “demais contribuições” impostos ou taxas apresentados e classificados, no Texto Constitucional, por suas finalidades, apresentando-se como hipóteses, portanto, de “imposto vinculado” ou de taxa.

Com efeito, percebe-se que, nas hipóteses em que as contribuições têm natureza jurídica de imposto, está autorizado falar-se em “imposto vinculado” em relação a determinada atividade estatal, com o produto de sua arrecadação garantido a tal atividade, contrariando, assim, as lições do mestre Ataliba.

Note-se, porém, que nessa espécie de imposto, ou contribuição, há exigência constitucional de previsão de destinação específica para o produto da arrecadação a determinada atuação estatal, como promover a seguridade social e intervir no domínio econômico, mas não há exigência constitucional de previsão legal de vinculação entre a materialidade do antecedente e uma atividade estatal referida ao contribuinte, como ocorre com as taxas e, portanto, com algumas contribuições, sendo clara, portanto, a distinção entre contribuição-imposto e contribuição-taxa.

Por conseguinte, não se pode confundir, o imposto *stricto sensu* com o imposto *lato sensu*, como classifica Eurico Diniz de Santi, conquanto o primeiro não tem e não pode ter o produto de sua arrecadação destinado, enquanto na segunda espécie tal condição é necessária.

3. As demais contribuições

3.1. As contribuições sociais

Conforme se demonstra, as contribuições sociais, assim como as demais, são impostos vinculados ou taxas, tendo como características marcantes a exigência constitucional de previsão legal de destinação específica do produto da arrecadação e a ausência de obrigatoriedade de vinculação entre a materialidade do antecedente normativo e uma atividade estatal específica referida

ao contribuinte, que, contudo, acontecerá quando a contribuição social tiver a característica de taxa.

O fator distintivo entre as “demais contribuições” repousa justamente em suas finalidades. No caso das contribuições sociais, a destinação do produto da arrecadação é a seguridade social, que, nos termos do art. 194 da CF, “compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”.

Com efeito, é dado à União instituir, por meio de lei, tributos cujo produto da arrecadação será obrigatoriamente destinado a saúde, previdência e assistência social, sendo-lhe vedado direcionar tais recursos para outros setores que não os trazidos pelo mencionado dispositivo constitucional.

3.2. As contribuições interventivas

Paulo Ayres Barreto traz o seguinte conceito das contribuições de intervenção no domínio econômico:

Podemos afirmar, com base nas considerações até aqui tecidas, que as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos que se caracterizam por haver uma ingerência da União sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas.

Essa intervenção deverá observar as diretrizes postas pela Constituição Federal no capítulo dedicado à ordem econômica, quais sejam: (i) respeito a livre iniciativa (art. 170); (ii) preservação à livre concorrência (art. 170, IV); (iii) planejamento indicativo para o setor privado (art. 174).¹⁰

Com efeito, pode-se dizer que as contribuições de intervenção no domínio econômico têm por objeto manter o controle da livre concorrência, encontrando sempre soluções para prestigiar a livre

10. *As contribuições e a destinação do produto da arrecadação*. 2005. Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, p. 139.

iniciativa, mantendo equilibrado o setor privado, por atuar justamente em suas desigualdades.

As contribuições interventivas não podem, jamais, ter fins arrecadatórios, sendo, sem sombra de dúvidas, a mais para-fiscal das contribuições, não sendo autorizado ao legislador atrapalhar a livre iniciativa com exações tributárias, mas tentar desenvolver o setor privado, dando oportunidade à livre iniciativa, e tratando diferente os que se encontram em situações econômicas e jurídicas diferentes, em atenção ao princípio da isonomia.

Os recursos arrecadados com as contribuições interventivas precisam se voltar para o desenvolvimento do setor privado e da livre iniciativa, devendo ser tributados aqueles que deles se beneficiam, tratando-se também de espécie de imposto vinculado ou taxa.

3.3. As contribuições corporativas

As contribuições de interesse das categorias profissionais têm por fim precípuo manter as entidades profissionais, de natureza tanto pública quanto privada.

Essas contribuições também são impostos vinculados ou taxas, dependendo de suas materialidades e bases de cálculo, devendo, portanto, serem instituídas por Lei Federal.

3.4. A contribuição para custeio do serviço de iluminação pública

A Emenda Constitucional nº 39, de 19.12.2002, introduziu em nosso ordenamento jurídico o art. 149-A, que prevê a possibilidade de cobrança de Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública por parte dos Municípios e do Distrito Federal.

A inserção de tal dispositivo em nosso ordenamento jurídico deu-se em razão da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal das várias leis municipais existentes em nosso país que instituíam e cobravam a chamada “Taxa de Iluminação Pública”.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a Taxa de Iluminação Pública não poderia existir, visto que taxa, espécie tributária, pressupõe,

entre outros aspectos, contraprestação vinculada a determinado serviço público específico e divisível, e a iluminação pública seria sempre indivisível, sendo impossível mensurar quanto de energia cada contribuinte usaria.

Dessa forma, a cobrança da Taxa de Iluminação Pública foi considerada inconstitucional, uma vez que, inobstante denominada “taxa”, tratava-se de verdadeiro imposto, espécie tributária diversa, só podendo ter cobrança autorizada pela Constituição, dentro dos limites de sua competência tributária, que no caso dos Municípios prevê apenas o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), Imposto Sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis e Direitos a eles relativos e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Assim, era entendido que a iluminação pública deveria ser custeada pelo produto da arrecadação dos impostos já pertencentes aos Municípios e não através de cobrança de taxa.

Sem embargo, com a Emenda Constitucional nº 39, passou a existir a possibilidade dos Municípios e do Distrito Federal cobrarem COSIP (Contribuição para Custeio de Serviço de Iluminação Pública), nas faturas de consumo de energia elétrica, sendo facultado ao competente tributário efetuar tal exação através da concessionária prestadora de serviço elétrico da região, assumindo esta o papel de responsável tributário.

Os Municípios que instituírem lei própria regulando a cobrança da COSIP (princípio da estrita legalidade tributária) poderão valer-se dessa receita com o escopo único de custear a iluminação pública municipal, uma vez que as contribuições encontram-se dispostas na Constituição Federal por suas finalidades, diferentemente dos impostos e taxas, que têm suas próprias regras-matrizes de incidência traçadas pela Carta Magna.

Destarte, a COSIP é, na verdade, uma quarta espécie do gênero “demais contribuições”, sendo hipótese clara de imposto vinculado, uma vez que o destino do produto de sua arrecadação será ao serviço de iluminação pública, sob pena de desvirtuamento de sua finalidade constitucional.

A COSIP apresenta todas as características do restante das espécies das “demais contribuições”, diferenciando-se apenas em relação aos competentes tributários, outorgados pela Constituição Federal, que são os Municípios e o Distrito Federal, configurando segunda hipótese de exceção em relação à competência exclusiva da União em instituir as “demais contribuições”, como ocorre com as contribuições previdenciárias, que podem ser instituídas tanto pelos Estados quanto pelos Municípios. Tal característica, porém, não tem o condão de afastar a natureza jurídica de contribuição-imposto vinculado.

Registre-se, ainda, que existem discussões acadêmicas sobre a constitucionalidade desta quarta espécie de “contribuição”. Contudo, entende-se ser a COSIP plenamente constitucional e, portanto, pertinente em nosso ordenamento jurídico, conquanto não fere qualquer princípio sensível da Constituição Federal, nem o chamado “estatuto do contribuinte”.

Na verdade, a EC nº 39 ampliou a competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal, trazida pelo Legislador Constitucional, criando, como dito, uma nova contribuição, ou seja, outra espécie de contribuição, excludente das contribuições interventivas, corporativas e sociais preexistentes no art. 149, passando a existir uma quarta contribuição, denominada COSIP.

4. As contribuições sociais na Constituição Federal

4.1. Considerações iniciais

Inobstante alguns doutrinadores entendam estar a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais na Constituição Federal, não é esse o posicionamento adotado no presente trabalho. Ao contrário, defende-se que tais regras-matrizes encontram-se nas leis ordinárias instituídas pela União e que, necessariamente, devem seguir as proposições jurídicas traçadas pela Constituição Federal.

Com efeito, a Carta Magna outorga competência à União para instituir contribuições sociais, já estipulando, porém, bases de cálculo, contribuintes, materialidades e finalidades possíveis, cabendo à lei instituidora trazer os demais critérios da regra-matriz de incidência, assim como repetir os já trazidos pelo Texto Constitucional.

Analisando-se os arts. 194 e 195 da CF, consegue-se alcançar as possíveis bases de cálculo, contribuintes, materialidades, assim como as possíveis finalidades das contribuições sociais.

As leis instituidoras das contribuições sociais devem respeitar esses limites constitucionais, sob pena de se ter uma contribuição social inconstitucional por usurpação de competência tributária.

4.2. As possíveis bases de cálculo

As possíveis bases de cálculo das contribuições sociais estão dispostas no art. 195 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:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

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

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

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

Com efeito, percebe-se que a Constituição Federal, taxativamente, trouxe as bases de cálculo possíveis das contribuições sociais, não podendo a lei instituidora extrapolar tais limites, conforme afirmado, sob pena de inconstitucionalidade, por incompetência tributária.

É de se observar, contudo, que as bases de cálculo fixadas pelo texto constitucional limitam-se apenas às contribuições sociais pagas pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei e às referentes às receitas de prognósticos, não tendo fixado tais limites para as contribuições do trabalhador, nem do importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

Em síntese, tem-se que as leis que instituírem as contribuições do empregador só poderão ter como base de cálculo *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento e o lucro*. A outra base de cálculo possível diz respeito à receita de concurso de prognósticos.

4.3. Os possíveis contribuintes

Em relação aos contribuintes, a Carta Magna também limitou as possibilidades no art. 195: a) o empregador, empresa e entidade a ele equiparada por lei; b) o trabalhador e demais segurados da previdência social; c) aquele que obtiver receita com concurso de prognósticos; d) o importador de bens ou serviços.

Na hipótese de lei instituidora de qualquer contribuição social eleger outro contribuinte que não seja o citado no art. 195 da CF, estará atuando em solo estranho à sua competência, sendo, portanto, inconstitucional.

4.4. As possíveis materialidades

As materialidades das contribuições sociais podem ser retiradas do texto constitucional com a análise das bases de cálculo

possíveis, visto que a materialidade e a base de cálculo são critérios da norma tributária que sempre se encontram intimamente ligados, pois a base de cálculo sempre confirma ou infirma a materialidade do tributo.

Dessa forma, pode-se dizer que as materialidades possíveis das contribuições sociais são as seguintes: a) ter folha de salários (pagar remuneração); b) ter/auferir receita ou faturamento; c) ter/auferir lucro; d) ter/auferir receita oriunda de concurso de prognósticos; e) ser trabalhador ou segurado da previdência social; f) ser importador de bens e serviços.

É necessário fazer atenção, porém, ao fato de as materialidades “ter folha de salários ou pagar rendimentos à pessoa física”, “ter receita ou faturamento” e “ter lucro” estarem necessariamente ligadas por exigência constitucional ao contribuinte *empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei*.

Com efeito, estudando-se o disposto no art. 195 da CF, percebe-se que o legislador atrelou, obrigatoriamente, certas bases de cálculo a determinados contribuintes e materialidades, tendo, porém, deixado livres outras bases de cálculo, contribuintes e materialidades.

No caso das bases de cálculo “ter folha de salários/pagar rendimento a pessoa física”, “ter receita ou faturamento” e “ter lucro”, conforme se afirmou, o contribuinte, obrigatoriamente, será *o empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei*, por disposição constitucional que não fixou qualquer base de cálculo para o contribuinte *trabalhador* e para a materialidade *ser trabalhador ou segurado pela previdência social*, assim como não limitou qual deveria ser a base de cálculo e materialidade da contribuição social do *importador de bens e serviços*.

4.5. As finalidades constitucionais e o princípio da afetação

As finalidades constitucionais das contribuições sociais, por sua vez, foram todas dispostas no art. 194:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Dessa forma, o produto da arrecadação das contribuições sociais deverá ser destinado à seguridade social, da qual fazem parte a saúde, a previdência e a assistência social. Havendo lei que destine o produto da arrecadação a qualquer outra área, estranha à seguridade social, será gravada por inconstitucionalidade.

Com efeito, pode-se afirmar, indubitavelmente, que as contribuições sociais são regidas pelo princípio da afetação, o que autoriza falar-se em imposto vinculado ou taxa, dependendo de suas materialidades. A esse tipo de imposto não se aplica o art. 167, IV, da CF, utilizado apenas nos impostos *stricto sensu* e não nos *lato sensu*, como são algumas contribuições sociais.

Facury Scaff, apesar de classificar as espécies tributárias de forma distinta da ora adotada, escreve:

A partir da CF/88 apenas a receita dos impostos passou a ser considerada como não-vinculada, sendo que a dos demais tributos (leia-se: taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições de intervenção, contribuições no interesse de categorias econômicas ou profissionais e empréstimos compulsórios) necessariamente deverá ser afetada a órgão, despesa ou fundo previsto na lei que o criou.¹¹

Não resta dúvida de que o imposto a que se refere o professor paraense é o imposto *stricto sensu* e não o imposto *lato sensu*, de acordo com a classificação ora adotada, sendo certo que as contribuições sociais, quando revestidas da natureza jurídica de imposto, são impostos vinculados ou impostos afetados, por disposição da própria Constituição Federal, que delimita a incidência da norma jurídica contida no art. 167, IV, ao determinar, no art. 194, expressamente, as finalidades das contribuições sociais.

11. *Op. cit.*

Nesses termos, quer-se defender aqui que a existência de vinculação do produto da arrecadação não altera a natureza jurídica de impostos de algumas contribuições sociais, uma vez que tal natureza é atribuída com base na materialidade e base de cálculo do tributo e não no fato de ser ou não vinculado ou afetado, sendo, pois, verdadeiro o conteúdo do art. 4º, II, do CTN, que dispõe ser irrelevante para que se alcance a natureza do tributo a destinação legal do produto da arrecadação.

O fato de existir vinculação do produto da arrecadação serve para que se identifique se temos um imposto vinculado ou não-vinculado quando a contribuição apresentar as características de imposto, mas não para excluir sua natureza de imposto, aferida pela materialidade e base de cálculo.

As contribuições sociais (impostos afetados ou taxas) são obrigatoriamente afetadas a uma determinada atuação estatal, independentemente da classificação tributária adotada, pois a afetação (vinculação do produto da arrecadação a determinada atividade estatal) é o seu maior fundamento de validade. Nesse sentido, apesar de apresentar uma classificação constitucional dos tributos diferente da ora apresentada, Facury Scaff:

Em qualquer destes casos se impõe a necessidade de afetação da arrecadação a uma atuação estatal que justifique esta cobrança. Trata-se de uma relação de pertinência entre a *causa* que justifique a retirada destes valores do seio da sociedade e a efetiva alocação destes recursos para serem aplicados na consecução daquelas finalidades. Portanto, a *afetação* diz respeito à correlação entre causa e efeito, entre as razões que justificam a exigência daquele tributo e a contraprestação estatal decorrente de sua arrecadação. [...]

O mesmo se pode dizer das contribuições, apenas que, ao invés de sua referibilidade ser dirigida a uma pessoa específica, a um contribuinte determinado, é dirigida a todo um grupo social, que pode até mesmo não estar sendo diretamente beneficiado por isso, apenas de forma indireta.¹²

12. *Idem.*

4.6. As proposições jurídicas constitucionais e a regra-matriz de incidência tributária das contribuições sociais

Diante de todo o exposto no presente capítulo, pode-se concluir que a Constituição Federal traz proposições jurídicas acerca das contribuições sociais (normas jurídicas *lato sensu*) que, necessariamente, devem fazer parte da Lei Federal instituidora da contribuição social, responsável por trazer outras proposições jurídicas, que, somadas às já apresentadas pelo Texto Constitucional, compõem sua regra-matriz de incidência tributária, inseridas no sistema de Direito Positivo por meio de lei infraconstitucional.

Tais proposições jurídicas são as normas referentes à base de cálculo, materialidade e contribuintes, assim como à finalidade, que, apesar de não compor a regra-matriz de incidência, é a razão da existência do tributo contribuição social no sistema tributário constitucional brasileiro, o qual, desrespeitado, fere de morte esse imposto afetado ou taxa.

5. A conformação da regra-matriz de incidência das contribuições sociais

5.1. A Constituição Federal

Conforme vem se afirmando no decorrer do presente trabalho, a Constituição Federal não traz a regra-matriz das contribuições sociais, mas suas possíveis finalidades, materialidades, bases de cálculo e contribuintes. Não se pode, contudo, deixar de registrar opiniões contrárias, como a de Roque Antônio Carrazza, que entende estar na Constituição a regra-matriz das contribuições sociais.

Discorda-se do professor pelo fato de não se encontrar, no Texto Constitucional, alíquotas, assim como os critérios especiais e temporais das regras-matrizes dos mencionados tributos. Na verdade, tais critérios devem ser estabelecidos em lei ordinária que, necessariamente, deve repetir os demais critérios trazidos na CF.

Assim, é possível afirmar que a Constituição Federal traz proposições jurídicas (normas jurídicas *lato sensu*) que devem ser repetidas e observadas pela lei ordinária, quando da conformação da regra-matriz de incidência e respectiva instituição do tributo.

5.2. A lei ordinária e a lei complementar

A lei ordinária é o veículo adequado para a instituição das contribuições sociais, trazendo todos os critérios da regra-matriz de incidência, desde que observados os limites constitucionais.

Verdade que muito se discutiu na doutrina e nos Tribunais se a lei ordinária era o veículo introdutor competente para instituir contribuição social, tendo o Judiciário, inclusive, manifestado, algumas vezes, o entendimento de que a lei complementar era o veículo introdutor competente e não a lei ordinária.

Casuisticamente, por exemplo, pode-se registrar o caso de determinada empresa que tem em seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando inexistência de relação jurídica tributária entre ela e a União, por entender que a lei instituidora da CSLL (Lei nº 7.689/88) não poderia ter sido de natureza ordinária, mas complementar.

Diante de tal circunstância, a referida empresa até a presente data não paga qualquer valor a título de CSLL à União, mesmo tendo existido posteriores alterações legislativas em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, e o Supremo Tribunal Federal ter se manifestado, em controle difuso de constitucionalidade, pela constitucionalidade da referida lei ordinária instituidora da contribuição social.

A análise científica do presente caso rendeu o grau de Mestre à causídica Fernanda Donnabella Camano de Souza, que apresentou distinta dissertação à PUC-SP sobre os limites da coisa julgada material em matéria tributária, defendendo que, enquanto todos os critérios da regra-matriz de incidência não forem alterados por legislação futura, os efeitos da coisa julgada prevalecem no caso concreto.

Inobstante concordar com a Mestra e advogada Fernanda Camano, na análise do caso concreto, entende-se que a instituição de contribuição social por meio de lei ordinária não fere o siste-

ma constitucional, mas, ao contrário, com ele se coaduna. É que lei complementar, em nosso Sistema Constitucional, não tem outra função que não seja dirimir conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar; especificamente no caso das contribuições sociais, instituir outras fontes de custeio para a seguridade social. A conclusão ora posta nasce da análise do art. 146, III, da CF, a que seu reporta seu art. 149.

Diante do exposto, pergunta-se: o que seria obedecer ao art. 146? Significa dizer que a definição, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes deveriam ser dispostos em lei complementar?

Na verdade não, porque as materialidades, contribuintes e bases de cálculos já foram trazidos pela própria Constituição Federal, com exceção da contribuição dos trabalhadores e demais segurados, que dependem da edição de lei ordinária, assim como a contribuição do importador, que deverá ter base de cálculo definida por lei ordinária.

Não se pode olvidar, conforme já se afirmou, que a lei complementar não tem outra função que não seja dirimir conflitos de competência e regular limitações constitucionais ao poder de tributar. É dado, porém, a lei complementar (art. 195, § 4º), por delegação de competência tributária, eleger outras fontes para manutenção ou expansão da seguridade social, ampliando as materialidades e bases de cálculos possíveis, exercendo sua competência residual: “§ 4º – A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

Nesses termos, querendo a União eleger qualquer outra fonte, distinta das apresentadas no art. 195 da CF, faz-se necessária a utilização de lei complementar para tanto, trazendo novas bases de cálculo ou materialidades, uma vez que nesse sentido dispôs o Texto Constitucional.

Não se pode confundir, portanto, a competência residual da lei complementar para introduzir novas bases de cálculo ou materialidades, aqui consideradas como “outras fontes” para a seguridade social, nos termos do § 4º do art. 195 da CF, com a competência da União para instituir contribuições sociais utilizando-se do arquétipo constitucional apresentado pelo art. 195.

Na primeira hipótese, tem-se nova fonte de custeio, devendo a lei complementar trazer nova materialidade ou base de cálculo, sendo-lhe facultado eleger os demais critérios da regra-matriz de incidência, desde que respeitados os limites constitucionais em relação aos contribuintes e finalidades que, em hipótese alguma, podem ser matéria inaugural de lei complementar, visto que o Texto Constitucional falou apenas em “fonte” que, obrigatoriamente, reporta-se à base de cálculo ou materialidade.

Já na segunda hipótese, utilização de competência não-residual, cabe a lei ordinária, veículo introdutor de norma tributária por excelência, eleger os critérios da regra-matriz não trazidos pela Constituição Federal.

Registre-se, outrossim, o entendimento de que a lei complementar é livre para eleger qualquer materialidade ou base de cálculo que represente outra fonte, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo dos impostos já discriminados no art. 154, I, da CF.

Assim, pretendendo o ente tributante apenas inserir no sistema uma nova subfinalidade, não há qualquer problema que o faça por meio de lei ordinária, desde que respeite as bases de cálculo, as materialidades e contribuintes possíveis, previstos na Constituição Federal. O que se veda, em termos de lei ordinária, no sistema constitucional adotado, é a criação de nova base de cálculo ou materialidade, representando nova fonte, que exige lei complementar, dispensando assim a utilização de Emenda Constitucional.

6. Teoria e prática: análise das materialidades, contribuintes, bases de cálculo e natureza jurídica das principais contribuições sociais

6.1. Considerações iniciais

O presente capítulo tem por escopo demonstrar, na prática, as idéias até então apresentadas, ou seja, pretende-se analisar a

constitucionalidade de algumas contribuições sociais existentes no ordenamento jurídico brasileiro, estudando suas materialidades, contribuintes, bases de cálculo e natureza jurídica.

Dessa forma, pretende-se testar e provar a validade das premissas apresentadas, demonstrando-se que os conceitos e idéias trazidos são de extrema relevância para o estudo das contribuições sociais, conquanto por meio delas se descobre sua validade e natureza jurídica.

6.2. A contribuição social do empregador e do trabalhador (Lei nº 8.212/91)

Respectivamente, analisa-se a contribuição social do empregador e do empregado:

Critério material: emitir/ter folha de salários/pagar rendimentos à pessoa física (195, I, a).

Critério pessoal: empregador e o INSS (União).

Critério quantitativo: Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; alíquota: 20%.

Espécie tributária: imposto afetado.

Critério material: ser trabalhador ou segurado da previdência social (195, II, a).

Critério pessoal: trabalhador e segurado / INSS (União).

Critério quantitativo: valor do salário de contribuição (alíquotas de 7,65%, 8,65%, 9% ou 11%).

Espécie tributária: taxa, diante da retributividade. O Estado presta um serviço previdenciário e o contribuinte paga uma taxa pelo serviço prestado ou colocado potencialmente à sua disposição.¹³

13. Observe-se que, partindo-se da premissa de que a contribuição social paga pelo trabalhador tem natureza jurídica de taxa, não há qualquer inconstitucionalidade na contribuição dos inativos, visto que o serviço de aposentadoria é plenamente prestado, de forma sucessiva, sendo, portanto, permitida a cobrança de taxa pelo serviço que se presta.

6.3. A Contribuição Social ao PIS e a COFINS (Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03)

Critério material: faturamento e outras receitas.

Critério pessoal: pessoa jurídica e União.

Critério quantitativo: 9,25% (1,65% – PIS e 7,6% – COFINS) sobre faturamento e outras receitas.

Espécie tributária: imposto afetado.

6.4. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689/88)

Critério material: auferir lucro (195, I, c).

Critério pessoal: pessoas jurídicas domiciliadas no País e equiparadas e União.

Critério quantitativo: 9% do lucro.

Espécie tributária: Imposto afetado.

6.5. A contribuição ao SAT (RAT) (Lei nº 8.212/91)

Critério material: ter folha de salários (195, I, a).

Critério pessoal: empregador e INSS (União).

Critério quantitativo: total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; alíquota variável de acordo com o risco do trabalho.

Espécie tributária: taxa, diante da retributividade do serviço prestado pelo INSS, na hipótese de acidente de trabalho.

6.6. A contribuição social ao FGTS (Lei nº 8.036/90)

Critério material: ter folha de salário.

Critério pessoal: empregador e INSS (União).

Não se vê, também, qualquer óbice ao pagamento da taxa antes da efetiva prestação do serviço, uma vez que o serviço de aposentadoria é sempre potencial, à disposição do trabalhador, nos termos do art. 145, II, da CF, nas hipóteses de aposentadoria especial.

Critério quantitativo: 8,5 % da remuneração paga ou devida.
Espécie tributária: imposto afetado.

6.7. A CPMF (Lei nº 9.311/96 – art. 84 do ADCT)

Critério material: movimentação financeira.
Critério pessoal: movimentador financeiro e União.
Critério quantitativo: 0,38% sobre movimentação financeira.
Espécie tributária: imposto afetado.

6.8. As contribuições sociais ao sistema “s” (SENAI, SESI, SENAC, SESC, SEBRAE)

Critério material: ter folha de salário.
Critério pessoal: empregador e INSS (União).
Critério quantitativo: variável de acordo com a contribuição.
Espécie tributária: imposto afetado.

6.9. O PIS/COFINS importação (Lei nº 10.865/04)

Critério material: importação.
Critério pessoal: importador e União.
Critério quantitativo: alíquota 9,25% (1,65% – PIS e 7,6% – COFINS); base de cálculo prevista em Lei.
Espécie tributária: imposto-afetado.¹⁴

7. Considerações finais

Não há como se estudar Direito Tributário sem estudar a Constituição Federal, não sendo diferente a situação das contribuições sociais.

14. Novo imposto, utilizando-se do nome do PIS e da COFINS, conquanto a materialidade e a base de cálculo não têm nada que ver com o PIS e com a COFINS das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Com efeito, pode-se afirmar que o estudo das contribuições sociais no Direito Brasileiro tem matriz constitucional, devendo as leis ordinárias, veículos competentes para instituí-las, respeitarem sempre esses limites, principalmente, os referentes às materialidades, bases de cálculo, contribuintes e finalidades dispostos no Texto Constitucional.

Delimitando-se as materialidades, bases de cálculo, contribuintes e finalidades possíveis, o estudo das contribuições sociais fica mais fácil, pois se percebe que seu campo de incidência não é tão vasto. O que ocorre é a existência de várias contribuições que incidem sobre a mesma base de cálculo, algo plenamente possível na sistemática atual, visto que cada uma tem uma subfinalidade distinta, sendo esse seu fundamento de validade constitucional.

Essa sistemática, ou seja, uma carta branca e aberta nas mãos do legislador derivado, é a única razão do imenso crescimento da imputação tributária das contribuições sociais na sociedade brasileira, sendo falsa a idéia que um dia esse crescimento pode diminuir ou ao menos cessar.

Atente-se: cada subfinalidade dentre as possíveis – saúde, previdência e assistência social – autoriza a instituição de nova contribuição social pela União.

Ora, o que seria uma subfinalidade da assistência social, da saúde e da previdência? Eis as contribuições que o Estado Brasileiro pode ter nos próximos dias, que sequer precisam de maior rigor legislativo para serem válidas, visto que a lei ordinária é suficiente para veicular tais normas.

Não se pode esquecer, ainda, das chamadas “outras fontes”, que podem ser instituídas por lei complementar, aumentando o número de materialidades e bases de cálculo possíveis, que, excepcionados os princípios constitucionais tributários, não encontram qualquer limite constitucional, parecendo-se explicada a razão da babel tributária existente na sistemática tributária atual em relação às contribuições sociais, aparentando ser esta a razão de tão poucos os estudos a esse respeito. É difícil não se vislumbrar uma luz no fim do túnel. O Sistema Constitucional efetivamente permite esse descontrole, que acaba por mutilar o contribuinte irresponsavelmente.

PARECER

ATUAÇÃO DE FUNDAÇÃO VINCULADA A UNIVERSIDADE.
AUTUAÇÃO DESCONSIDERATIVA – VIOLAÇÃO DE
PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NO QUE CONCERNE À LEI
COMPLEMENTAR, DECADÊNCIA, PRESCRIÇÃO, IMUNIDADES E
OUTROS COMANDOS SUPREMOS – PARECER

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues

1. Consulta

A CONSULENTE, por intermédio de seus advogados, consulta-nos sobre várias questões relacionadas a seu regime de tributação e as desonerações tributárias, tendo em vista a natureza jurídica da entidade, constituída sob a forma de Fundação, sem fins econômicos, nos termos da Lei Civil, e seus objetivos de caráter assistencial e filantrópico, exercidos junto ao Hospital Público.

A Consulta está assim formulada:

A Consulente tem por objetivo primordial colaborar para o desenvolvimento das ciências médicas, odontologias e da saúde em geral, nas áreas de ensino, pesquisa e assistências clínica, cirúrgica e ambulatorial e outras especialidades.

Para a consecução de seus objetivos e para o aperfeiçoamento de suas atividades, a *Fundação*, desde que assim permitam seus recursos, deverá:

- I. colaborar, através de programas compatíveis com seus objetivos, com pessoas e entidades interessadas no desenvolvimento das ciências da saúde e com Institutos Educacionais, Universidades, Instituições Públicas e Privadas, do Brasil e do Exterior;
- II. Estimular trabalho nas áreas didáticas, assistencial e de pesquisa, através de apoio material e de remuneração condigna ao pesquisador, ao pessoal docente e a outros profissionais;
- III. prestar assistência e tratamento ambulatorial às pessoas portadoras

- de variadas deficiências de todas as faixas etárias, através de unidades próprias, obedecendo sempre que possível aos protocolos do Hospital;
- IV. prestar apoio educacional e profissional às crianças e adolescentes assistidos por suas unidades, objetivando facilitar a inserção na rede pública educacional, no mercado de trabalho e a inclusão social;
- V. patrocinar o desenvolvimento de novos produtos e equipamentos, sistemas e processos para o tratamento das deficiências detectadas;
- VI. promover cursos, simpósios e estudos para o aperfeiçoamento e extensão universitária, visando ao desenvolvimento dos modelos de prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e terceiro setor;
- VII. promover a divulgação de conhecimentos tecnológicos e a edição de publicações técnicas e científicas em geral;
- VIII. instituir bolsas de estudos, estágios e auxílios de assistência a professores, estudiosos e pesquisadores, cujos trabalhos possam contribuir para a realização de seus objetivos;
- IX. promover intercâmbio cultural com entidades congêneres, nacionais ou estrangeiras;
- X. propiciar e promover a instalação e manutenção de cursos, a edição de obras intelectuais ao conhecimento dos bens culturais;
- XI. incentivar a produção e a formação da cultura;
- XII. organizar e executar serviço de apoio às suas atividades visando ao desenvolvimento dos modelos de prestação de serviços nas áreas de saúde de sua especialidade;
- XIII. incentivar o desenvolvimento de técnicas e métodos da administração da saúde, inclusive administrando unidades próprias ou de terceiros mediante convênio ou contrato específico;
- XIV. promover outras atividades que, a juízo do Conselho Curador, visem à realização de seus objetivos estatutários.
- Para tanto poderá firmar contratos, acordos, convênios com pessoas físicas e jurídicas, a título gratuito e remunerado.

Sobre a participação da fundação junto ao Hospital

É importante destacar que, dentre as propostas iniciais da Fundação, a primordial era captar e trazer recursos para o Hospital, colaborando assim para o desenvolvimento das atividades que esta unidade da Universidade

se dispunha a realizar, como destacamos em trecho da Ata da Diretoria da Fundação, que menciona a:

“Importância de uma Fundação que desenvolva seus trabalhos junto a um Hospital, salientando a agilidade na manutenção e atendimento de pacientes e do corpo clínico. Esclareceu o caráter privado da Fundação, assim como suas funções de ordem administrativa e econômica, visando encontrar fontes de recursos.”

A *promoção de cursos*, em nível de pós-graduação, foi uma das alternativas utilizadas, somando assim a necessidade de recursos à possibilidade de expansão do conhecimento e divulgação de informações técnicas e científicas de relevância na área da saúde.

O papel da Fundação no oferecimento dos cursos foi exclusivamente o trabalho de administração dos mesmos, divulgando, recebendo as inscrições e as mensalidades, compra e abastecimento dos materiais necessários ao funcionamento das clínicas.

Os cursos foram ministrados sob responsabilidade de empresas, contratadas, as quais mantinham os professores, decidiam sobre os conteúdos programáticos e elaboravam a escala de horários, de acordo com os seus interesses e disponibilidade.

Dos recursos recebidos, apenas um percentual que podia chegar a 25% em alguns cursos, em função da repercussão e da demanda que o mesmo apresentava, era destinado à Fundação, como ressarcimento pelos serviços prestados, o montante maior era repassado às empresas e utilizado para custear as despesas dos cursos.

Nesse sentido, em razão dos cursos serem de alta especialização, a Fundação repassava através de empresas de prestação de serviços, sob a forma de pessoa jurídica, através de Nota Fiscal. O curso de cada especialização originou os diversos autos de infração da Previdência Social e INSS, na tentativa de desconsiderar tais empresas, ensejando os levantamentos de valores muito além da capacidade econômica da Fundação.

Deve-se ressaltar, ainda, que os valores dos cursos não podem ser considerados receitas da Fundação, a quem apenas restava a taxa de administração como receita bruta.

A história mostra, também, que os cursos de especialização tiveram início em 1994 e estavam conveniados a outra entidade beneficente, que

congrega pacientes do Hospital, pais, familiares e sócios voluntários, com a finalidade de apoiar o acesso dos pacientes (que vêm de todo o Brasil) para o tratamento oferecido gratuitamente pelo Hospital.

Quanto às atividades da Consulente, e sua importância, reconhecida inclusive por entidades internacionais, com declaração de autoridade pública, que afirmava ser seu objetivo primordial *colaborar para o desenvolvimento das ciências médicas*, odontológicas e da saúde em geral, nas áreas de ensino, pesquisa e assistência clínica, cirúrgica e ambulatorial, e outras áreas, além de atuar nos campos da engenharia hospitalar, técnicas administrativas, operacionais e atividades correlatas.

Trata-se, portanto, de uma entidade única do Terceiro Setor, altamente especializada no complexo tratamento de variada gama de anomalias, conforme reconhecimento internacional.

Tendo em vista a natureza da entidade e as atividades por ela exercidas com objetivo primordial de colaborar para o desenvolvimento das ciências médicas, odontológicas e de saúde em geral, *promove cursos com a contratação de terceiros para prestação de serviços*.

Embora as atividades da CONSULENTE na área social e de pesquisas científicas sejam reconhecidas mundialmente, pela divulgação feita em seus cursos, entendeu a fiscalização do INSS em desconsiderar as diversas empresas e pessoas jurídicas prestadoras de serviços, e lavrou diversos autos de infração e Notificações Fiscais de Lançamento, que resultaram em levantamentos de valores superiores à capacidade econômica da Fundação a partir de análise de fatos equivocados e de presunções do fisco. Pergunta:

1. A Lei Complementar nº 104/01, que alterou o art. 116, parágrafo único, do CTN, para introduzir a chamada norma anti-elisão é auto-aplicável ou trata-se de norma programática, caso seja recepcionada pela atual Constituição?

2. Em razão da garantia constitucional de liberdade de profissão, é possível desconsiderar serviços prestados por empresas ou pessoas físicas autônomas para considerá-las empregados da entidade?

3. O princípio da legalidade em matéria tributária permite a exigência de tributos por presunção da fiscalização?

4. A Lei ordinária poderia dispor sobre prescrição e decadência? Qual o prazo para constituição do crédito tributário de Previdência Social?

2. Resposta

Antes de respondermos às indagações formuladas pela CONSULLENTE e para melhor compreensão da matéria, teceremos algumas considerações sobre o perfil dos institutos da *imunidade* e da *isenção* em nosso ordenamento jurídico e dos critérios de *interpretação* de normas tributárias, à luz da Constituição Federal.

A Constituição Federal, como Lei Suprema do País, contém um conjunto de normas e princípios que regem a sociedade, com ordens sólidas de compromisso com a *segurança jurídica e força hierárquica superior* dentro do ordenamento jurídico em relação às demais normas, que limitam o poder político e estabelecem os direitos e as garantias dos cidadãos.

Tais normas de hierarquia superior têm por objetivo a estruturação do Estado, a organização dos entes federativos de seus órgãos e a definição de suas competências. Na interpretação de suas normas, são essenciais os métodos de interpretação utilizados pelo Supremo Tribunal Federal, constatados através de jurisprudência, que tornam eficazes os princípios e valores escolhidos para a estrutura do ordenamento jurídico, com a qual se torna necessário harmonizar toda a legislação infra-constitucional, como pressuposto de sua validade.

Assim, as considerações sobre a *imunidade* e a *isenção*, como formas de desoneração tributária, serão feitas com enfoque nas instituições filantrópicas e de *assistência social, sem fins lucrativos*, que têm sido objeto de controvérsias em face da errônea interpretação da Constituição Federal e da legislação tributária, pelos entes tributantes, que, por terem objetivos arrecadatórios, muitas vezes deixam de obedecer aos preceitos constitucionais.

A Constituição Federal, em seus arts. 1º e 3º, estabelece os fundamentos do Estado brasileiro, nos seguintes termos:

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

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V – o pluralismo político. [...]

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Esse modelo de Estado representa não apenas Estado de Direito, voltado para a legalidade, mas também um Estado Democrático de Direito, que, além de exigir a legalidade, é voltado para a *defesa dos direitos sociais*.

Para cumprimento desses objetivos sociais, o Estado necessita de *apoio e da cooperação de toda a sociedade*, eis que sozinho não consegue disponibilizar recursos suficientes para atendimento dessas finalidades, principalmente nas áreas como *assistência social*, educação, saúde, previdência, fundamentais para o bem comum da sociedade.

Por esta razão, ao definir o sistema tributário e a competência tributária, a Constituição Federal estabelece certas desonerações a fim de preservar valores, inerentes ao perfil do Estado Democrático de Direito, adotado pelo País. Tais desonerações são as *imunidades tributárias*, que estão fora da competência tributária, podendo ser entendidas como uma *limitação ao poder de tributar*.

2.1. Imunidade tributária

A Constituição Federal, no capítulo dedicado às limitações ao poder de tributar, como garantias asseguradas ao contribuinte, em relação *a impostos*, em seu art. 150, VI, c, preceitua:

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

VI – instituir impostos sobre: [...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Verifica-se, da norma transcrita, que o constituinte, reconhecendo que as entidades indicadas na alínea *c* exercendo atividades complementares da atividade pública, colocou-as a salvo da competência da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios para a instituição de impostos, com a finalidade de estimulá-las a prestar serviços no interesse da sociedade.

A Constituição, portanto, veda a instituição de *imposto* sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de *assistência social*, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei.

Em relação às Contribuições Sociais, determinou a Constituição Federal que a imunidade seja aplicável às entidades beneficentes de *assistência social*, desde que atendidas as exigências estabelecidas em lei, nos termos do § 7º do art. 195, assim redigido:

§ 7º – São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de *assistência social* que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Embora a norma faça menção a isenção, há uma imprecisão técnica, pois, tratando-se de desoneração concedida pelo Texto Constitucional, configura-se *imunidade* abrangendo contribuições

condicionada ao atendimento dos requisitos estabelecidos em lei. *Imunidade* e *isenção* não se confundem, são institutos distintos.

Imunidade consiste na vedação constitucional ao poder de tributar. Em função da norma constitucional, *o legislador fica impedido de tributar certas pessoas ou atividades estabelecidas pela Lei Maior*, ou seja, o Texto Constitucional já delimita a área em que o poder tributante *não pode atuar*.

Isenção é sempre um favor legal. O poder tributante que tem a faculdade de impor, expressamente, abre mão de determinada receita fiscal, com o que alguns doutrinadores têm entendido ser isenção uma não-incidência qualificada. Aquele que tem o poder de tributar tem o poder de isentar.

Por esta razão, as *imunidades constitucionais*, em matéria tributária, estão centradas no art. 150, VI, que elenca diversas hipóteses de *imunidade de impostos*, e no § 7º do art. 195, que menciona a *imunidade para as contribuições sociais*, atendidos os requisitos de lei.

A menção feita na norma de que a desoneração prende-se ao atendimento de requisitos legais não significa que caiba ao legislador infraconstitucional qualquer margem de liberdade para impor condições restritivas ou reduzir de alguma forma o benefício concedido pela Constituição.

2.2. Necessidade de lei complementar para regular a imunidade

Tendo em vista que a desoneração tributária, no caso, decorre do próprio texto constitucional, sua natureza é de imunidade, como limitação ao poder de tributar, razão pela qual os requisitos para a sua concessão *dependem de lei complementar* na forma do art. 146, II, da CF, que dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

A lei de complementação à vedação e ao conteúdo da Constituição, no caso, é o Código Tributário Nacional, com eficácia de

lei complementar e que foi recepcionado pela Constituição de 1988, em seu art. 14, com as alterações da Lei Complementar nº 104/01, estabelecendo os requisitos para que as entidades de educação e de *assistência social* possam gozar de imunidade.

O referido art. 14 do CTN contém a seguinte dicção:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

As entidades que preencherem tais requisitos estarão imunes de tributação, seja em relação a impostos ou em relação a contribuições sociais.

Compreende-se a razão da exigência de lei complementar como veículo legislativo para disciplinar a matéria. É que se fosse o constituinte deixar a critério do poder tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da imunidade, à evidência, poderia ele criar tal nível de obstáculos, que viria a frustrar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na Lei Maior.

Nesse sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, no MS 22.192-DF (DJ 19.12.1996), destacando-se o seguinte trecho do voto vencedor do eminente Ministro Celso de Mello, a quem coube relatá-lo:

Impende enfatizar, neste ponto, um aspecto da mais alta relevância. *Mais importante* do que a própria discussão sobre o alcance da norma inscrita em simples ato de caráter infraconstitucional editado pelo Poder Público (DL nº 1.572/77, art. 1º, § 1º), revela-se a análise da *cláusula inscrita no art. 195, § 7º*, da Carta da República, que outorga a entidades beneficentes de assistência social – desde que atendam às exigências estabelecidas

em lei – benefício extraordinário da imunidade subjetiva referente às contribuições pertinentes à seguridade social.

Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de típicas hipóteses de imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se *impropriamente* à isenção de contribuição para a seguridade social –, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 349, nota de rodapé nº 144; MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 171-5; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 41-2, item nº 22; BALERA, Wagner. *Seguridade Social na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 71).

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que *já identificou na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política a existência de uma típica garantia de imunidade* estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, rel. Min. Moreira Alves).

Sendo a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a lei a que faz menção a parte final do art. 150, IV, c, e do § 7º do art. 195, ambos da CF, ou seja, a lei que estabelece as exigências para o gozo do benefício, há de ser a *lei complementar*, por força do que estabelece o art. 146, II, da CF.

Os benefícios do art. 150, VI, c, e § 7º do art. 195, ambos da CF, têm por objetivo precisamente *incentivar a sociedade a se organizar para suprir as deficiências do Estado*, colaborando com o Poder Público no desenvolvimento de atividades de caráter eminentemente comunitário, que caberiam, em um modelo de Estado intervencionista

(*welfare state*), ao próprio Estado; mas este, atualmente, não consegue desempenhar isoladamente (modelo nominalista).

É importante assinalar, pois, que a entidade de “assistência social” beneficiária da imunidade constitucional é *aquela que presta serviços relevantes à comunidade, substituindo na maioria das vezes o próprio Estado*, cuja máquina administrativo-burocrática tornou-se incapacitado para atender as demandas geradas pela sociedade.

Esse conceito amplo de assistência social, adotado pela doutrina, para abranger *toda e qualquer entidade que, sem fins lucrativos, se dispõe a desenvolver atividades em benefícios de terceiros*, foi aceito pelo STF quando do julgamento do pedido de cautelar na ADIn 2028. Confira-se, a esse respeito, trecho do voto do Ministro Moreira Alves:

Do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a seção relativa à Assistência Social não é exauriente do que se deve entender como Assistência Social, pois, além de não se referir a carentes em geral, mas apenas a família, crianças, adolescentes, velhos e portadores de deficiência sem sequer exigir de todos estes que sejam carentes, preceitua, em seu artigo 203, que ela se fará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que será gratuita, o que só se compatibilizará com o disposto no parágrafo único do art. 149 – que permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem contribuição cobrada de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social – se se entender que, para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do que o doutrinário, mas também do que o adotado pelo artigo 203 para a disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue. (DJU 10.06.00, grifamos)

O conceito de assistência social encontra seu perfil na própria Constituição, de início no seu art. 6º, que assim define os direitos sociais:

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 aos desamparados, na forma desta Constituição.

Mais adiante, nos arts. 203 e 204, II, explicitando, respectivamente, o que se entende por assistência social e participação da sociedade nesse âmbito, estabeleceu:

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

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

II – o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III – a promoção da integração ao mercado de trabalho;

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

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

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

II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Esta é a razão pela qual as desonerações contempladas no art. 150, VI, e § 7º do art. 195, ambos da CF, têm por finalidade *incentivar a sociedade a se organizar para suprir as deficiências do organismo estatal*, colaborando com o Poder Público no exercício de tais atividades com fim público, mas que o Estado, sozinho, não consegue desempenhar de modo satisfatório, como a assistência social aos desamparados.

Por outro lado, o STF, ainda na vigência da Constituição preterita, havia entendido que não se exige gratuidade para que uma entidade assim se caracterize (relator Ministro Djaci Falcão no RE 74.792, RTJ 66/257).

E, à luz da Constituição de 1988, igualmente, o STF reiterou esse entendimento no RMS 22.192/DF, em relação à entidade constituída para fins educacionais, *reconhecendo não só sua finalidade de assistência social, como seu caráter beneficente, por prestar serviços gratuitamente aos necessitados*, à medida que concede bolsas de estudos a alunos carentes e disponibiliza suas dependências e bibliotecas para a comunidade, promovendo cursos a idosos e alfabetização de adultos. O mesmo ocorre na área da saúde à medida que atende carentes e seus familiares com apoio social e promove e divulga pesquisas médicas.

O termo beneficente, também ligado à idéia de solidariedade, é um conceito de conteúdo constitucional e de direito privado, utilizado pela Lei Maior para estabelecer um limite ao poder impositivo do Estado relativamente às contribuições, e, nessa medida, não pode ser alterado pela legislação tributária – nem mesmo pela lei complementar – por vedação expressa do art. 110 do CTN, que dispõe:

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

Nessas circunstâncias, na expressão *entidade beneficente de assistência social*, é inequívoco que o termo beneficente indica a qualidade ou natureza que a entidade deva possuir para fazer jus à imunidade; já *o termo assistência social refere-se ao tipo de atividade que deve ser por ela desenvolvida para esse fim*.

Por esta razão, o conceito de *assistência social*, na interpretação da Suprema Corte, é muito mais abrangente, tendo em vista o *objetivo nitidamente social* de nossa Constituição. Merece destaque o seguinte trecho do voto do Ministro Moreira Alves, relator da ADIn 2028-5:

Esse conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para caracterização dessa

assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o § 7º do art. 195 da Constituição, abarca a entidade beneficente de assistência educacional (assim, no ROMS 22.192, Relator Ministro Celso de Mello, no ROMS 22.360, Relator Ministro Ilmar Galvão, e, anteriormente, no MI 232, de que fui relator, os dois primeiros relativos à Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, que presta assistência educacional, e o último com referência ao Centro de Cultura Professor Luiz Freire).

Deve-se observar que, por interpretação do STF, *a assistência social vincula-se ao tipo de atividade exercida pela entidade e não à sua gratuidade, até porque as entidades assistenciais necessitam de recursos para atendimento de suas finalidades*. O que se exige é que elas não distribuam lucros e que a totalidade de receitas obtidas seja aplicada no País em seus objetivos institucionais.

Um dos subscritores do presente escreveu:

O conceito fiscal do que seja instituição de assistência social, vinculando-o à filantropia, não pode prevalecer. Filantropia é forma de assistência social, mas não é a assistência social. Esta existe, independentemente de filantropia, pois a funcionalidade da ação é que lhe dá o desenho jurídico pertinente. É a assistência social a ação que atenda à sociedade em suas necessidades essenciais, no concernente à vida, saúde, condição de vida e previdência. Filantropia é modalidade de assistência social na medida em que, funcionalmente, atenda às mesmas finalidades. Mas não restringe a própria assistência, nem esgota a realidade fenomênica. Por essa razão, o constituinte preferiu utilizar-se da expressão “instituições de assistência social” e não “instituições filantrópicas”, pois objetivava abranger espectro mais amplo de atuação complementar ao Estado por parte das entidades privadas. E, por essa razão, impôs apenas os requisitos formais da lei complementar; no caso, os dos arts. 9º e 14 do CTN.¹

1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito Tributário Interpretado*. Belém: CEJUP. p. 123.

À luz do direito positivo, portanto, *instituição de assistência social é toda organização de pessoas, sem fins lucrativos*, criada com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados em atendimento a seus objetivos sociais (com atuação em geral nas áreas da saúde, educação e assistencial aos menos favorecidos), que atenda ao interesse público, suprido ou complementando atividades próprias do Estado. Pode ser aberta à comunidade ou a um número restrito de pessoas, desde que seus resultados financeiros sejam *totalmente revertidos aos fins institucionais*, de modo a realizar finalidades públicas, ou seja, em benefício de outrem.

E a Consulente se enquadra nesse perfil de “entidade filantrópica e de assistência social” à medida que colabora para o desenvolvimento das ciências médicas, odontológicas e da saúde, nas áreas de ensino, pesquisa e assistências clínica, cirúrgica e ambulatorial, em especial no tratamento de *deficiências*, colaborando com hospitais públicos e com institutos educacionais, universidades, instituições públicas e privadas, no Brasil e no exterior.

Tanto é que foi considerada uma das melhores instituições no mundo, por entidades internacionais e pela ONU, em reconhecimento à sua atuação nas áreas da saúde, ensino e pesquisa das ciências médicas.

Sendo a Consulente entidade de assistência social, está imune de tributação em relação a impostos, nos termos do art. 150, VI, c, e em relação a contribuições sociais, a teor do § 7º do art. 195, ambos da CF.

Conforme mencionado, a Constituição faz menção a que a imunidade deve observar os requisitos legais, os quais, entretanto, não podem desvirtuar a *essência* da imunidade, de forma a tornar impraticável ou de difícil atendimento por parte do beneficiário da desoneração, sob pena de desvirtuar a norma constitucional, que o constituinte visou não só proteger, mas também estimular a sociedade a praticar atividades de natureza assistencial.

Por esta razão, tanto a doutrina quanto a jurisprudência têm entendido que a lei infra-constitucional, ordinária ou complementar, não poderá disciplinar a imunidade de forma a retirar

ou invalidar a desoneração tributária, que a Constituição visou proteger.

Ocorre que o Governo Federal, valendo-se da legislação ordinária – que *não tem competência* para dispor sobre a matéria, por força do art. 146, II, da CF –, com objetivo de maior arrecadação, tem imposto condições ao gozo da imunidade que não se compatibilizam com os conceitos de beneficência e assistência social adotados pela Lei Maior, e que acabam por eliminar esse benefício constitucional.

Como exemplo, podemos mencionar diversas leis que pretenderam restringir a imunidade tributária, tais como: Lei nº 8.212/91; Lei nº 9.732, de 11.12.1998; Decreto nº 752, de 16.2.1993; Lei nº 8.742 de 07.2.1993; Decreto nº 2.536, de 06.4.1998; e Medida Provisória nº 2187-35/01, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 4.524, de 17.12.2002.

Referidas legislações infra-constitucionais estão sendo contestadas por diversas Ações Diretas de Inconstitucionalidades (2028-5, 2228-8, 2621-6 e 2545-7), cuja finalidade é obter decisão do STF em relação a imunidade, se a mesma deve ser disciplinada por lei complementar, a teor do art. 146, II, da CF, e *como entendemos a questão*, na linha de precedentes da Suprema Corte, ou se, ao contrário, a lei ordinária poderia disciplinar a questão, gerando instabilidade e insegurança jurídica nas relações entre os poderes tributantes e as entidades de assistência social e filantrópicas, que, a cada momento, são obrigadas a atender requisitos diversos de difícil ou até mesmo de impossível cumprimento, impostos pelos entes da administração pública, nitidamente com *o objetivo de restringir a imunidade concedida à luz da Constituição Federal*, o que é inaceitável em um Estado Democrático de Direito, como o adotado em nosso país.

A interpretação sistemática do art. 150, VI, c, e do art. 195, § 7º, com a norma do art. 146, II, todos da CF, deixa claro que só pode ser lei complementar o veículo normativo apto a disciplinar os requisitos para fruição da imunidade pelas entidades de assistência social, já que a esta cabe regular as limitações ao poder de tributar.

Efetivamente, tais requisitos estão plasmados no art. 14 do CTN, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 104/01.

Em recente decisão do STF, o Ministro Carlos Ayres Britto, ao analisar questão levantada na Ação Cautelar nº 271, ajuizada para atribuir efeito suspensivo ao RE 394.991, concedeu liminar contra decisão do TRF da 4ª Região, que entendia estar a entidade imune sujeita à contribuição ao PIS sobre a folha de salários.²

No caso concreto, a Liga Paranaense de Combate ao Câncer impetrara mandado de segurança para não recolher o PIS, por ser beneficiária da imunidade do referido art. 195, § 7º, levantando a tese de que a matéria só poderia ser regulada por lei complementar e não por lei ordinária, regulação esta já existente pela recepção do art. 14 do CTN pela ordem constitucional de 1988, que fora cumprida em todos os seus termos pela entidade. Sua Excelência, ao conceder a liminar, lastreou-se em idêntico argumento levantado pelo Ministro Moreira Alves na ADIn 2028, antes mencionada.

O Ministro Carlos Ayres Britto é também professor de Direito Constitucional e um dos mais festejados autores deste ramo jurídico, razão pela qual sua análise *de que a imunidade deveria ser regulamentada por lei complementar* reveste-se não só de *autoridade do competente magistrado*, mas também do excelente constitucionalista, reconhecido no País.

Qualquer nova condição ou explicitação dos requisitos acima citados deve ser estabelecida por meio de lei complementar, que é o veículo legislativo adequado para a espécie.³

2. Julgamento realizado em 21.5.2004 – Medida Cautelar em Ação Cautelar – AC 271 MC/PR (*Diário de Notícias* de 24.8.2005 – STF).

3. O XXX Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em outubro de 2005, pelo Centro de Extensão Universitária, em São Paulo, teve como tema “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”, e obteve as seguintes conclusões:

1) As limitações constitucionais ao poder de tributar são cláusulas pétreas. Entre elas estariam as imunidades?

Resposta: Sim. As limitações ao poder de tributar, entre as quais as imunidades vinculadas aos direitos e garantias fundamentais, por caracterizarem cláusulas pétreas, são intangíveis pelo poder constituinte derivado, por força do art. 60, § 4º, IV, da CF, conforme já decidido, pelo STF, na ADIn 939. Aprovada pelo Plenário.

2.3. A norma anti-elisão tributária e o princípio da legalidade

O estudo do sistema tributário mostra que seus alicerces sempre estiveram embasados nos princípios da legalidade e da tipicidade fechada, como forma de garantir que as relações tributárias não saiam do campo jurídico para o da arbitrariedade impositiva.

A Constituição Federal, no capítulo dedicado às limitações ao poder de tributar, em seu art. 150, I, estabelece:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Constata-se a preocupação do legislador constituinte em enfatizar a importância do princípio da legalidade no âmbito tributário, expressamente, além da regra básica, enunciada de forma geral pelo art. 5º, II, segundo a qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.

O princípio da legalidade tributária é, pois, essencialmente um critério de realização em termos seguros e certos. Para atender o princípio da legalidade, não é suficiente a mera existência de lei, mas que a lei esteja em conformidade com a Constituição.

Por força dos princípios da estrita legalidade da tipicidade cerada, o surgimento da obrigação tributária depende de que se realize em concreto aquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência do tributo.

Tal como ocorre no Direito Penal, a subsunção do fato à norma tem de ser completa, isto é, o evento ocorrido na vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipifi-

2) Poderiam as imunidades ser reguladas pelos 5.500 entes federativos, via lei ordinária com conformações, perfis e definições distintas, ou, sendo uma limitação constitucional ao poder de tributar, por força do art. 146, II, da CF, apenas a lei complementar nacional poderia fazê-lo?

Resposta: As imunidades, por serem limitações constitucionais ao poder de tributar, só podem ser regulamentadas por lei complementar, nos termos do art. 146, II, da CF, de observância obrigatória pelos demais entes da federação. Aprovada pelo Plenário.

cados na hipótese normativa, sob o risco de não se configurar a incidência.

Sendo a lei tributária de imposição, cabe a sujeito passivo exclusivamente a proteção da lei, razão pela qual deve esta indicar todos os elementos capazes de flagrar a obrigação tributária pela incidência do tributo dela, não se podendo tirar qualquer exegese flexível a favor do sujeito ativo da relação tributária.

O tipo tributário há de estar desenhado por inteiro na norma, não cabendo ao intérprete, por integração analógica, encontrar tipos implícitos, comandos ocultos ou situações semelhantes para criar imposições ou alterar, em seu próprio benefício, o momento do fato gerador.

Assim, por força do princípio da legalidade e da tipicidade, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo. Uma lei que autorize a cobrança de tributos não pode deixar a critério da administração ou da fiscalização os requisitos necessários à sua exigência, ela própria tem de realizar e descrever os fatos da obrigação tributária.

O que mais importa realçar é que os direitos do contribuinte são dos mais relevantes na Constituição Cidadã, como disse o Presidente da Constituição, Ulisses Guimarães, com quem, à época, um dos subscritores do presente teve o privilégio de privar em palestra proferida na FIESP, em que equiparava os direitos do contribuinte aos direitos da cidadania.

Toda esta vasta introdução sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, que nossos representantes plasmaram no texto constitucional vigente, a partir da colaboração de ilustres juristas, e que fizeram do texto supremo, como garantias do contribuinte, os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal, *pretendeu-se suprimir, mediante a introdução de um único dispositivo*, não na Constituição, mas no Código Tributário Nacional, e não pelos gênios do Direito Tributário brasileiro – Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende, Fábio Fanuchi,

entre outros –, mas por uma equipe de juristas desconhecidos, cujos nomes não foram revelados aos operadores de Direito em geral ou aos demais advogados, como estes pareceristas.

Trata-se do parágrafo único que a LC 104/01 pretendeu introduzir no art. 116 do CTN, equiparando a elisão fiscal (conduta legítima do contribuinte) à evasão (conduta ilegítima), confundindo institutos que sempre tiveram tratamento distinto nas doutrinas brasileira e comparada.

A gravidade da norma é que, por sua fantástica elasticidade e extensão injusta, *acaba por afastar a necessidade de reserva legal para a exigência de tributo*. Não mais ao legislador, não mais aos tribunais, cabe estabelecer e explicitar o conteúdo da norma. Ao agente fiscal, ou seja, ao servidor subalterno da Administração Fazendária, é que caberá declarar se a lei pode – ou não – ser aplicada na hipótese fiscalizada.

É interessante notar que o Governo Federal chegou a editar medida provisória para regulamentar o referido art. 116, parágrafo único, do CTN, cuja dicção é a seguinte:

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Os arts. 13 e 14 da MP 66/02 têm a seguinte dicção:

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subsequentes.

Parágrafo único. *O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu

pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Tais artigos deixavam claro o amesquinamento das funções exercidas pelos Poderes Judiciário e Legislativo, em prol do desmedido alargamento daquelas exercidas pelo agente fiscal lançador.

Na ocasião, um dos subscritores do presente escreveu:

Detecto, nos dois dispositivos, três inconstitucionalidades materiais e uma formal.

A inconstitucionalidade formal reside no fato de que os arts. 13 e 14 foram dedicados a alargar as hipóteses de simulação previstas na LC 104/01, na redação que ofertou ao parágrafo único do art. 116 do CTN, a saber:

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Ora, tal matéria é, inequivocamente, matéria reservada à lei complementar e jamais à lei ordinária. É de se realçar que o art. 116, parágrafo único, declara que a lei ordinária *apenas cuidará de aspectos procedimentais*, o que, à evidência, não ocorreu. E, nos aspectos materiais de que cuidou, violou a Constituição, assim como o próprio comando do art. 116 do CTN.

Neste aspecto, a Lei Suprema é claríssima ao declarar que apenas lei complementar pode definir as normas gerais em matéria de legislação tributária, estando o art. 146 assim redigido:

“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.”

A primeira inconstitucionalidade material reside no parágrafo único, que excluiu os casos de “simulação” previstos no art. 116 e introduziu a “simulação” sem dolo, fraude ou má-fé! Nitidamente, substitui o princípio da legalidade pelo princípio do “palpite fiscal”.

Se um contribuinte agir sem dolo, fraude ou má-fé e, entre duas leis, escolher aquela que lhe for mais favorável, não há o que contestar, cabendo ao Fisco, se não lhe agrada o caminho escolhido, revogar o diploma produzido pelo Poder Legislativo que lhe deu fundamento, pelos meios legislativos constitucionais expostos nos arts. 59 a 69 da CF. Jamais por uma mera opinião do fiscal.

A segunda inconstitucionalidade está em que a desconsideração apenas surtirá efeitos “para fins tributários” – como previsto no *caput* do art. 13 –, continuando a solução jurídica adotada a valer para os demais campos do Direito. É a hospedagem – desculpem-me a irreverência – da “tributação *gay*”, porque o fato desconsiderado só o é para o Direito Tributário, continuando a valer, sem superação, para os outros ramos do Direito. Isso admite que, por exemplo, uma doação continue sendo tributada pelo imposto de transmissão estadual (pois no plano civil é essa a natureza do negócio jurídico) embora possa vir a ser tributada simultaneamente pelo município, se com base no art. 13, caso seja considerada como compra e venda pelo fisco municipal ou federal.

A terceira inconstitucionalidade está no § 1º, que enuncia duas hipóteses de desconsideração entre outras; vale dizer, qualquer outra idealizada pelo Fiscal para desconsiderar o ato jurídico poderá ser utilizada. Os princípios da tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva formal da lei são implodidos, valendo, além das hipóteses enunciadas, qualquer outra que os humores da Fiscalização desejarem. Há nítida maculação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica expostos nos arts. 5º, *caput*, e 150, I, da CF, assim redigidos:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...].

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Um último aspecto diz respeito ao princípio da irretroatividade assegurado pelo art. 5º, XXXVI, da CF, assim redigido: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Por tal princípio, se constitucionais fossem, que não são os referidos dispositivos, não seriam aplicáveis às operações anteriores à edição da MP nº 66/2002.

Esta opinião foi levada e distribuída aos deputados, durante a apreciação da medida provisória. Não sabemos se teve alguma influência, muito embora alguns deles tivessem assistido à palestra que proferiu, no IASP, sobre o mesmo tema – à qual também assistiu o Ministro Moreira Alves.

O fato é que os argumentos utilizados para justificar a rejeição da MP 66, no tocante aos dispositivos supra transcritos, foram muito semelhantes aos apresentados.

Parece-nos, hoje, examinando à distância todos estes aspectos jurídicos e acontecimentos históricos relacionados à conformação do sistema tributário brasileiro *à luz do princípio da segurança jurídica*, que não há como se pretender inserir, por força de uma norma infraconstitucional, uma limitação tão fantástica ao direito

do contribuinte, tampouco promover um alargamento tão monumental do poder de tributar, como se pretendeu com o parágrafo único do art. 116.

Estamos convencidos de que a Constituição Federal, ao definir a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito, fundado na cidadania e na dignidade da pessoa humana, em que todo o poder emana do povo – que o exerce por meio de seus representantes, eleitos ou diretamente – e onde os três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) são independentes e harmônicos entre si, *estabelece como pedra angular o princípio da legalidade*.

O art. 5º, que compreende os direitos e garantias fundamentais, assegura a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à propriedade e à segurança jurídica, este último dependendo diretamente daquele princípio, tanto que o inciso II do mesmo artigo dispõe:

Art. 5º. [...]

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A preocupação do constituinte com a legalidade foi tanta que, no capítulo dedicado ao sistema tributário, tal garantia é reiterada no rol das limitações ao poder de tributar, estabelecendo o art. 150, I. Mas a Lei Maior foi além.

Como contrapartida às prerrogativas que devem ser atribuídas ao Estado para arrecadar as receitas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, o constituinte concebeu outros mecanismos de defesa do contribuinte, a fim de que seus direitos à liberdade, à propriedade e à segurança jurídica não fossem ameaçados pela força inerente ao agir da entidade estatal.

Assim, ao lado da legalidade, a Constituição assegurou também a *tipicidade tributária* – ou reserva absoluta de lei –, fazendo com que o *fundamento da tributação não se restrinja à mera existência de lei formal, mas à existência de lei definidora do tributo e da obrigação tributária em todos os seus elementos essenciais*, de

forma a vincular, inteiramente, a conduta do Estado na persecução das receitas que lhe pertinem, limitando-a à mera atividade de sub-sunção do fato à norma.

A sede deste princípio está no art. 146, III, da CF, que atribui a lei complementar a tarefa de estabelecer as normas gerais em Direito Tributário – respeitados, como é óbvio, os parâmetros constitucionais –, definindo os tributos e suas espécies e, quanto aos impostos e contribuições, os elementos essenciais do tributo (a saber, fato gerador, base de cálculo e contribuintes) e da obrigação tributária (obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência).

A tipicidade da tributação, por ser desdobramento do princípio da legalidade e na medida em que tem por objetivo proteger direitos como a liberdade e a propriedade, é também uma *garantia fundamental* – embora não esteja topograficamente elencada no dispositivo dedicado aos direitos e garantias fundamentais –, a teor do que dispõe o § 2º do art. 5º:

§ 2º – Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

De forma que se reveste, igualmente, da condição de *cláusula pétrea*, nos termos do art. 60, § 4º, IV, da CF, não podendo ser restringida nem mesmo por emenda constitucional.

Decorrente lógica dessa garantia – e, bem assim, dos princípios da segurança jurídica e da legalidade, do Estado de Direito e da separação dos Poderes – é que *não pode a lei tributária, direta ou indiretamente, atribuir ao Executivo competência para estabelecer os elementos essenciais do tributo*.

Se pudesse a lei tributária veicular delegações de competência, conceitos indeterminados ou cláusulas gerais no tocante aos elementos essenciais do tributo, à evidência, *o Poder Executivo passaria a ser o verdadeiro titular da competência para criar ou aumentar tributos*, quer mediante a utilização de analogia na interpretação da lei ou pela edição de regulamentos autônomos, ou, ainda, no exercício

de poder discricionário atribuído pela generalidade da letra da lei, operando-se completa subversão dos princípios e garantias acima apontados.

Eis a razão pela qual grande parte da doutrina – à qual nos filiamos – *sustenta ser flagrantemente incompatível com nosso sistema constitucional a chamada norma tributária anti-elisão.*

É interessante notar que o parágrafo único do art. 170 e o art. 174, *caput*, ambos da CF, declaram que:

Art. 170. [...]

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

Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

Isso permitiu que as soluções empresariais fossem as mais variadas, não podendo o Estado criar impedimentos a qualquer atividade lícita. Mais ainda, num mundo de extrema competitividade, em que se busca reduzir custos, despesas e encargos, as soluções empresariais que o direito privado permite têm crescido de tal forma, que hoje já se fala em “Direito dos Contratos” como um ramo autônomo do Direito Privado, tamanhas a multiplicação e a complexidade de institutos que vêm ganhando autonomia para inserção na sociedade no mundo moderno.

Os fundadores do sistema tributário brasileiro, que tinham vocação de humanistas e juristas, percebendo o risco de se atribuir elasticidade ao Estado no exercício do poder de impor tributos, gravaram, no CTN, que o conteúdo de institutos, princípios e normas de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias não pode ser alterado pelo Direito Tributário, ao qual cabe apenas definir o nível da imposição ou desoneração fiscal.

Estão os arts. 109 e 110 do CTN assim redigidos, tendo a doutrina sempre entendido que há inter-relação entre as duas normas:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

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

Vale dizer, muito antes da clara adoção de uma ordem econômica de escala, com os arts. 170, IV, e 174 da CF formatando o princípio da competitividade e da não-intervenção estatal, como pressupostos do Direito Econômico e do Direito Privado, os nossos juristas maiores – não os regulamenteiros da atualidade – perceberam que, no Direito Tributário, devem ser respeitadas as formas do Direito Privado, que acompanham a evolução econômica, com a escultura dos arts. 109 e 110 do CTN.

Ora, admitir que o agente fiscal possa desconsiderar uma operação legítima praticada pelo contribuinte, por entendê-la como a solução mais eficiente do ponto de vista econômico e empresarial, apenas porque, para o Fisco, o melhor seria que o contribuinte tivesse praticado outra operação que garantisse aos cofres públicos maior arrecadação, é gerar, *permanentemente, insegurança jurídica*. É fazer com que o contribuinte viva em constante estado de incerteza, podendo ser surpreendido, durante o lapso decadencial – ou além dele –, pela desconsideração de seus atos fundada em mero palpite da fiscalização, em violação manifesta à estabilidade das relações jurídicas e da ordem social e econômica, queridas pela lei suprema, a julgar pelas normas nela plasmadas.

É interessante examinar a experiência de outros países no manejo da mencionada norma anti-elisão. Na Espanha, por exemplo, a carga tributária é menor que a do Brasil, as autoridades públicas

são mais respeitadoras dos direitos dos contribuintes, os serviços públicos são melhores que os nossos, além de lá existir um Código de Defesa do Contribuinte. Embora tenha sido introduzido dispositivo semelhante àquele que o legislador complementar brasileiro pretendeu instituir com o art. 116 do CTN, parágrafo único, a reação negativa da sociedade foi de tal ordem, que, segundo Eusébio Gonzalez, existia, em 1999, menos de uma dezena de casos em que fora aplicada ao longo de toda a história da imposição tributária na Espanha.

O certo é que a segurança jurídica impõe o texto da lei como única fonte do Direito, nos limites da Constituição, como determinante das hipóteses de imposição, e não a vontade ou a exegese – quase sempre *pro domo sua* – do Governo de afastar a lei aplicável e determinar que outra deve ser aplicada ao caso concreto.

Outro exemplo que nos parece paradigmático para demonstrar os abusos que a aplicação da norma do parágrafo único do art. 116 pode ensejar – mesmo sem que tenha sido produzida a lei procedimental para o dispositivo ganhar eficácia, como prevê sua letra – deve ser citado. Muitos agentes fiscais têm pretendido desconsiderar pessoas jurídicas formadas por profissionais liberais que prestam serviços a empresas, sob a alegação de que essa modalidade de conformação social não agrada ao Fisco por gerar menos tributos que os que incidiriam no caso de os serviços serem prestados por pessoa física.

É como se, ao parágrafo único do art. 170, que assegura a liberdade de associação – “É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei” –, fosse acrescentada a frase “e desde que qualquer agente fiscal não se oponha a sua formação”.

Ora, o que os agentes fiscais têm entendido como figura a ser desconsiderada – apesar de tais sociedades estarem sujeitas ao recolhimento, tributos correlatos, como COFINS, PIS –, o Legislativo, como se vê da manifestação do Deputado relator da MP 232/04 (hoje revogada), entendeu legítima, tanto que, segundo os jornais,

teria acordado com o Secretário da Receita Federal em elevar de 32% para 40% a base de cálculo do Imposto sobre a Renda destas pessoas jurídicas, para que paguem tributo mais elevado do que as demais, que continuariam sujeitas a imposto calculado sobre uma base de apenas 32%.

Ora, se o Congresso Nacional e o Secretário da Receita Federal entendem que estas sociedades são legítimas – e pretendem, apenas, elevar a base de cálculo para determinação do Imposto de Renda –, como admitir que a autoridade administrativa, no uso da – abusiva – faculdade de interpretar a norma tributária, que o art. 116 do CTN, parágrafo único, lhe outorgaria, possa entender que tal desconsideração independa de providência legislativa do Congresso Nacional? Como é possível que funcionários subordinados à administração fazendária criem, para hipótese rigorosamente idêntica àquela que está sendo discutida no Congresso, sua própria solução legislativa, sem a participação do Parlamento, tributando como pessoa física sociedade que o Fisco e o Congresso entendem ser empresa, com regime jurídico e tributação pertinente a pessoa jurídica?

Nada mais inconstitucional, ilógico, irracional e conveniente que atribuir ao Executivo norma desse teor, que nulifica o princípio da legalidade e amesquinha o Poder Legislativo.

Por fim, duas rápidas considerações sobre o parágrafo único do art. 116 do CTN.

Se constitucional fosse – que não é –, a referida norma não tem eficácia imediata, pois depende de regulamentação procedimental por lei ordinária. A única tentativa de regulamentação deu-se por meio dos arts. 13 a 19 da MP 66/00, que, entretanto, foi repelida pelo Congresso Nacional, ainda em sua Comissão de Constituição e Justiça.

Assim, deixando de lado, apenas para argumentar, sua manifesta inconstitucionalidade, a eficácia da norma é futura e condicionada, não podendo, pois, dar suporte a qualquer ação fiscal para fazê-la efetiva, sem lei que crie os procedimentos pertinentes para tal fim.

O segundo aspecto diz respeito à pretendida retroatividade da norma para atingir fatos passados. O princípio da irretroatividade é

cláusula pétrea no Direito brasileiro, estando o art. 5º, XXXVI, da CF, assim redigido: “A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

Em Direito Tributário, só se permite a “benigna amplianda” a favor do contribuinte, como estatuído no art. 106 do CTN, cuja dicção é a seguinte:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Não há, pois, como pretender que norma ainda dependente de regulamento processual a ser elaborado seja dotada de efeitos retroativos e alcance situações pretéritas. A irretroatividade, neste caso, fulmina qualquer pretensão desta natureza.

Por todos os aspectos aqui expostos, entendemos que a ADIn 2446/600, proposta pela CNC, merece ser acolhida, com declaração de inconstitucionalidade do art. 1º da LC 104/01, pois – sobre ferir a segurança jurídica (art. 5º, *caput*, da CF); violentar a seção “Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, estreitando de forma inadmissível e injurídica seu espectro; implodir os princípios da reserva formal da lei tributária, tipicidade fechada e estrita legalidade, substituindo-os pelo princípio do palpite fiscal; fazer com que, no acender das luzes da hipertrofia do poder decisório da Receita Federal, dê-se o curto-circuito definitivo nos princípios democráticos e da cidadania – todo o dispositivo (se constitucional fosse, que não é) depende de disciplina a ser instituída por lei ordinária, não produzida, ainda, pela Casa das Leis, sendo, portanto, de eficácia inexistente.

Entendemos, pois, como parcela considerável da doutrina pátria, que tal norma está maculada do vício maior e insanável de nulidade, dada a sua manifesta inconstitucionalidade.

2.4. A garantia constitucional de liberdade de profissão e a desconsideração dos serviços prestados por empresas ou pessoas físicas

A Constituição Federal é de particular clareza ao determinar no inciso XIII do art. 5º que “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”, continuando, no art. 170, *caput* e inciso IV, a declarar que:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

IV – livre concorrência;

E no parágrafo único que “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”. Finaliza com o art. 174, *caput*: “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Tais disposições garantem a todos os cidadãos e residentes no País o direito de (i) liberdade de exercício de qualquer profissão lícita, (ii) liberdade de constituir empresa para exercício de qualquer atividade; e (iii) nos casos de necessidade de qualificação profissional ou econômica, o preenchimento de requisitos legais.

Os princípios constitucionais, portanto, impõem o absoluto respeito ao direito de se exercer qualquer profissão ou atividade, individual ou empresarial, sem limitações e sem necessidade de autorização de órgãos públicos, ressalvando-se àquelas atividades

cuja regulamentação está a exigir qualificação técnica (advocacia, medicina, etc.) ou econômica (instituições financeiras), nestes casos, devendo a lei definir as condições para o exercício pessoal – ou através de sociedades – da atividade escolhida.

Em outras palavras, não podem, o Estado, o Poder Público, os Governos e a Administração, proibir qualquer atividade ou exercício profissional, na forma escolhida pelo cidadão ou residente, *desde que tal atividade não esteja vedada pela Lei Suprema* ou, nos casos de qualificação técnica ou econômica, pelas leis explicitadoras da Constituição.

Tais disposições da Lei Maior, à nitidez, não estão sujeitas a quaisquer disposições de leis infraconstitucionais, visto que a estas cabe apenas explicitar o que na Lei Maior contido estiver, e, jamais, subordinar a Lei Maior aos humores do legislador menor.

De longe, não podem tais princípios estar subordinados a critérios impositivos de autoridades do Executivo, principalmente para efeitos de afastá-los, estabelecendo elas requisitos próprios e pessoais.

Nesta primeira questão preliminar, é de se considerar que a Consulente, rigorosamente, no exercício de suas atividades, contratou com terceiros – pessoas jurídicas ou físicas autônomas – a prestação de serviços para as atividades que, nas suas especialidades, exercem, com exclusiva opção, não podendo esses prestadores de serviços serem considerados empregados da Consulente como pretendeu a fiscalização.

Neste particular, deve-se lembrar que o Governo Federal, na administração do excelente Secretário da Receita Federal que foi Everardo Maciel, estimulou os profissionais liberais e agentes autônomos a constituírem empresas sujeitas ao regime do lucro presumido, como meio de reduzir a informalidade no País.

Desta forma, nada obstante o limite que foi sendo gradativamente elevado até chegar a R\$ 48 milhões de faturamento anual, o ex-secretário conseguiu trazer para a formalidade grande parte de empresas informais, sobre ter mais de 90% de todas as sociedades brasileiras subordinadas a tal regime simplificado.

A técnica adotada para “formalizar” grande parte de empresas informais foi tornar a tributação mais atraente e menos elevada, com o que – apesar de estarem sujeitas a uma gama maior de espécies tributárias (PIS, COFINS, Imposto de Renda, ISS ou ICMS e IPI, contribuições especiais, taxas municipais, etc.) – a somatória de todas as incidências implicariam uma incidência menor do que apenas o recolhimento do Imposto de Renda e da contribuição previdenciária, se estivessem no regime de autônomos ou de empregados.

É que elevada carga tributária incidente sobre autônomos e empregados é a mais alta do mundo para a classe média, pois um cidadão que ganha em torno de 600 euros já entra na faixa de 27,5% de imposto sobre a renda.

Desta forma, não poderá a fiscalização considerar como empregados da Fundação as empresas e as pessoas físicas autônomas prestadoras de serviços que optaram por exercer sua profissão, ou prestar serviços, sem vínculo empregatício.

As conclusões extraídas pela fiscalização distanciam-se da verdade material, emprestam aos fatos interpretação meramente econômica, desconsiderando institutos de direito privado em total desobediência aos arts. 109 e 110 do CTN, violam direitos fundamentais, tais como a liberdade de contratar (art. 5º da CF), o livre exercício profissional (art. 5º, XIII, CF), a livre iniciativa (art. 170, parágrafo único, CF), além de violarem os princípios da estrita legalidade (art. 150, I, CF) e da tipicidade que informam o Direito Tributário.

2.5. As presunções e o princípio da legalidade em matéria tributária

A figura das presunções é conhecida de nosso ordenamento jurídico, inserindo-se na categoria dos meios de prova, podendo ser assim definida de forma clássica: “é a ilação que se tira de um fato conhecido para provar a existência de outro desconhecido”. Servem, portanto, as presunções de instrumento para passar de um fato conhecido para outro desconhecido, provando-se desta forma esse último.

Assim, ocorre na presunção a fixação de uma verdade hipotética em relação a certos fatos, posto que não é provada por meios diretos.

Cumpra deixar nítido, preliminarmente, que nas presunções estamos perante certo tipo de correlação que se instaura entre dois planos distintos: o plano de existência dos fatos e o plano dos meios de prova destes fatos.

Na presunção, admite-se com força probante de certos fatos a ocorrência de outros definidos pela legislação. Acentue-se, porém, que este segundo fato (que, uma vez ocorrido e por força da norma que estabeleça a presunção, autoriza considerar outro fato como ocorrido) deve apresentar algum relevante grau de significância em relação ao outro.

Expliquemos a noção. Toda norma atribui a certos fatos determinadas conseqüências, por força do princípio da imputação. Estas conseqüências somente serão deflagradas (a norma somente incidirá) se e quando ocorrer o fato hipoteticamente descrito. Para se operar esta incidência, mister se faz a prova (demonstração) da ocorrência de fato que figura como pressuposto normativo, sem o que não haverá incidência.

Porém, nem sempre há condições absolutas de integral demonstração da ocorrência do fato descrito, embora seja possível identificar alguns eventos que, por apresentarem íntima correlação com o fato descrito, indicam, necessariamente, a sua existência. Estes fatos, portanto, apresentam tal grau de significância em relação ao fato descrito e coexistem com ele de forma constante, que isso permite ao legislador “presumir” que, sempre que certos eventos ocorram, se entenda comprovado o fato descrito.

Por esta razão é que a doutrina coloca como base da presunção o princípio do *quod plerumque fit*. Ou seja, certos eventos, normal e constantemente, decorrem ou implicam em certos fatos, sendo por isso possível considerar que estes ocorreram se forem demonstráveis. Dá-se uma verdadeira “extensão de uma probabilidade”.

Porém, este passo – do fato conhecido para o desconhecido – somente pode ser dado quando houver suficiente *correlação de*

significância, que permita afirmar, com elevado grau de segurança, que o fato desconhecido ocorreu, mesmo que não se dê sua prova cabal e direta.

Caso não exista essa correlação substancial entre fato conhecido e fato desconhecido, a imputação da consequência jurídica ao fato conhecido *não se dará por presunção*, mas por força de outra figura jurídica, que é a da *ficção*.

Na ficção, o plano da existência do fato deixa de ter relevância, sendo suficiente para a incidência da norma que ocorra o fato conhecido, imputando-se-lhe todas as consequências ao desconhecido, mesmo que este efetivamente não tenha ocorrido.

No Direito Tributário, entretanto, as presunções não podem servir de suporte para a exigência de tributos.

Tendo presente que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador e que este comporta prova, *qualquer tentativa de aplicação de presunção ou ficção jurídica para exigência de tributo é inadmissível em matéria tributária*.

Os arts. 113 e 114 do CTN estão assim conformados:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Aliás, isso é uma decorrência do próprio princípio da tipicidade em matéria fiscal, segundo o qual o tributo só nasce quando ocorrem os fatos expressamente previstos, cumprindo, portanto, à entidade que se julga credora provar que o fato gerador ocorreu.

O fato gerador de um tributo deve corresponder à hipótese constitucional e às normas gerais complementares. Sempre que as normas maiores são desrespeitadas, as normas desrespeitadoras ou, na sua ausência, o entendimento flexível, no caso, as presunções, não podem prevalecer, sob pena de violação das normas consagradas dos princípios: a) legalidade e da tipicidade da tributação; b) da conformação da própria natureza jurídica do tributo.

Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação surgem exatamente para manter o equilíbrio e a segurança da norma, e dos direitos e garantias do contribuinte, nos termos do art. 5º, II, e art. 150, I, ambos da CF.

No caso da Consulente, simples afirmação de que teriam ocorrido artifícios quanto à contratação de terceiros para a prestação de serviços, que no entendimento da fiscalização deveriam ser empregados da Fundação, em total violação dos direitos fundamentais de liberdade de profissão, garantidos pela Constituição, demonstra a exigência de tributos por presunção e que a situação de “omissão” não se configurou e, portanto, não pode ter qualquer vinculação de obrigatoriedade com o fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, não sendo possível prevalecer o lançamento nos valores e forma constantes das autuações e notificações de lançamento.

Em nosso sistema tributário, foi reservada exclusivamente à lei a definição dos elementos e notas características *do tipo legal tributário que é cerrado, exigindo subsunção do fato a norma legal*, de forma exaustiva, sendo vedado ao aplicador do direito substituir o legislador pelo emprego da analogia.

Assim, por força dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada, o surgimento da obrigação tributária depende da realização em concreto daquela hipótese prevista abstratamente na lei de incidência para que o tributo seja exigido, conforme disposições expressas do CTN (arts. 113 e 114).

Não se configurando os requisitos legais, a exigência do débito fiscal se torna ilegítima, devendo ser anulado o lançamento.

2.6. A natureza jurídica das contribuições sociais e os institutos da prescrição e decadência

A Constituição Federal de 1988 consagrou a natureza tributária das contribuições sociais, submetendo-as ao tratamento constitucional previsto para os tributos, nos termos definidos no art. 149, na Seção I, do Capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. Remissão por igual ocorre no Capítulo “Da Seguridade Social”, no art. 195, §§ 4º e 6º, combinado com os arts. 154, I, e 150, III, *b*.

O art. 149 ao fazer remissão ao art. 150, I e III, da CF, define a natureza tributária da contribuição social, posto que a norma está inserida no título, capítulo e seção reservados à Tributação e ao Sistema Tributário Nacional no atinente a princípios, limitações, espécies e pessoas políticas tributantes.

O art. 195, ao dispor sobre a Seguridade Social, também vinculou as contribuições sociais às regras tributárias, à medida que em seu § 4º faz remissão ao art. 154, I.

Da mesma forma, o § 6º do art. 195, que determina a anterioridade trimestral, ao fazer expressa menção ao art. 150, III, *b* (princípio da anterioridade plena), confirmou a natureza tributária das contribuições sociais.

O fato de estar disciplinada a matéria no Capítulo da Ordem Social não retira a natureza tributária das contribuições sociais, que passaram a se submeter ao regime jurídico tributário a partir da Constituição Federal de 1988.

Parte da doutrina entendia que as contribuições sociais, por não estarem no elenco do art. 145 da CF, não possuíam natureza tributária. Esse argumento, contudo, não prevaleceu. As contribuições sociais não figuram no art. 145 não porque não sejam tributos, mas porque se inserem exclusivamente na competência impositiva da União.

O STF, por unanimidade, seguindo o voto do Ministro Moreira Alves, relator do RE 146.733-9, não só *reconheceu serem as contribuições sociais tributos*, como admitiu que referidas *contribuições podem ter fato gerador idêntico ao dos impostos*, residindo

o elemento distintivo daquela espécie tributária *na destinação e vinculação*.

A esse mesmo entendimento, no plano da reflexão acadêmica, já se encaminhava a doutrina para idêntica solução, por ocasião do XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, pelo Centro de Extensão Universitária, em outubro de 1992, em que se indagou sobre a natureza jurídica das contribuições sociais, tendo o plenário chegado à seguinte conclusão: “À Luz da Constituição de 1988, todas as contribuições sociais mencionadas nos arts. 149 e 195 ostentam a natureza tributária” (maioria).

A posição majoritária entre os juristas e a unanimidade da Suprema Corte recolocaram a natureza fiscal das contribuições sociais em seu devido lugar, com o que a teoria surgida e pretorianamente consagrada após a EC nº 8/77 (RE nº 86.595) de que tinham deixado de ser tributos foi afastada, em face da Constituição de 1988.

À luz da CF e do entendimento da Suprema Corte, portanto, as *contribuições sociais têm natureza tributária* e como tal devem atender aos princípios constitucionais aplicáveis aos tributos.

Com efeito, a exigência do art. 146 da CF, no que concerne às normas gerais de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, é de sua disciplina estar configurada em lei complementar.

Em Direito Tributário, nas hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é *explicitador da Lei Maior*. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte.

A lei complementar é, portanto, norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária.

Desta forma, o fato de o Constituinte ter incluído, entre os princípios gerais que regem o sistema tributário, a exigência de lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre definição de tributos, obrigação, lançamento, crédito, *prescrição* e *decadência*, deixa nítido o escopo de

fixar balizamentos destinados a harmonizar a estrutura tributária da federação, evitando conflitos entre as unidades que a compõem e ofertando garantia do contribuinte.

Essa função balizadora da lei complementar tem sido intensamente destacada na doutrina, especialmente por um dos subscritores do presente, cujo pensamento encontra-se resumido em seu livro *Sistema Tributário na Constituição de 1988* (São Paulo: Saraiva, 1989. p. 86).

Desta forma, toda vez que a Constituição exigir para aprovação de determinada matéria lei complementar, estará impondo ao legislador determinados critérios para o veículo legislativo e maior dificuldade para regular a matéria, nos termos do art. 69 da CF – “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta” –, não podendo a lei ordinária estabelecer normas de incidência em relação a matérias *reservadas a lei complementar* pela Constituição Federal, sob pena de ilegalidade.

A Constituição Federal, em seu art. 146 exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária quanto a obrigação lançamento, crédito, prescrição e decadência. Em tais matérias, a lei complementar estabelece os *limites de atuação*, não podendo a lei ordinária discipliná-las, sob pena de violação da norma constitucional.

Ocorre que a Lei nº 8.212, de 24.7.1991, que disciplina a Organização da Seguridade Social, em seu art. 45 dispõe sobre o prazo para constituição de seus créditos nos seguintes termos:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Trata-se de veículo legislativo inadequado para legislar sobre a *decadência*, ou seja, o prazo para constituição do crédito tributário,

pois sendo a Lei nº 8.212/91 ordinária, ela é veículo inadequado para legislar sobre a matéria. À luz da Constituição Federal, a exigência para disciplinar a matéria é de lei complementar, como expressamente, determina o art. 146, III, *b*.

O fato de o constituinte ter incluído, entre os princípios gerais que regem o sistema tributário, a exigência de lei complementar para disciplinar a *decadência* deixa claro o objetivo da norma de fixar balizamentos destinados a harmonizar a estrutura tributária da Federação, evitando conflitos entre as unidades que a compõem e ofertando garantias ao contribuinte.

Deve-se observar ainda, que, sendo a *decadência* instituto que implica no perecimento do direito, pela ausência de seu exercício no prazo legal, seu prazo é extintivo do direito, pelo simples decurso de prazo, ante a inércia de seu titular, a partir *da data em que ocorreu o fato gerador*, que à luz da norma tributária, deu nascimento a esse direito.

Trata-se, portanto, de uma *limitação ao poder de tributar*, que também exige lei complementar para “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, razão pela qual não poderia ser disciplinada por lei ordinária.

Assim, a partir da promulgação da Constituição Federal, em outubro de 1988, tanto a *decadência* como a *prescrição* devem ser disciplinadas em lei complementar, nos termos do art. 146, III, *b*, da CF.

Ora, a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária e, portanto, não poderia invadir o campo próprio da lei complementar, não tendo força suficiente para, alterando o art. 150, § 4º, do CTN, alargar para dez anos o prazo decadencial, como pretendeu com o art. 45.

Esse entendimento que prevalece no Judiciário, como se vê do acórdão do TRF da 4ª Região, o qual, apoiado na jurisprudência do STF, decidiu a Arguição de Inconstitucionalidade nº 2000.04.01.092228-3/PR nos termos seguintes:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CAPUT DO ART. 45 DA LEI 8212/91.

É inconstitucional o *caput* do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

Desse julgado, merece destaque o seguinte trecho do voto do relator, o eminente Juiz José de Alencar Cruz:

Em suma, francamente, não vejo como prestigiar a relativa presunção de constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, nem mesmo a pretexto de interpretá-lo conforme a Constituição, pois invadiu área reservada à lei complementar, vulnerando dessa forma o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

Por fim oportuno assinalar que a exigência de lei complementar para determinadas matérias, dentre as quais a *decadência tributária*, não é obra do acaso feita pelo poder originário. Sua razão de ser está na relevância destas matérias, e exatamente por isto sua aprovação está condicionada necessariamente ao quorum especial (art. 69 da CF), ao contrário da lei ordinária (art. 47 da CF).

Nessas condições, declaro a inconstitucionalidade da expressão do *caput* do art. 45 da Lei nº 8.212/91 com efeito *ex nunc* e eficácia inter partes.

Também na esfera administrativa prevalece este entendimento, como se vê dos seguintes julgados:

CLS – Decadência – Aplicação do CTN – Inaplicabilidade da Lei 8.212/91 – Improcedência do Lançamento – Sendo indiscutível, sob a égide da Constituição Federal de 1988, o caráter tributário das contribuições de seguridade social, inclusive à vista das reiteradas decisões do plenário do Supremo Tribunal Federal a esse propósito, *não pode a lei ordinária, veicular norma de decadência, afastando regra do CTN, formalmente lei complementar, a quem o Estatuto Supremo conferiu o dever de tratar a matéria* (Recurso 122.364, 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. Luiz Martins Valério, Acórdão 107-06005, sessão de 08.6.2000, grifamos).

IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – DECADÊNCIA – O ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa e a terceiros não se transfere. Excepciona-se do art. 150, § 4º, do CTN, a hipótese de inexistência de antecipação de pagamento de tributos por parte da pessoa obrigada que, previamente, não levou à autoridade administrativa todas as informações pertinentes à ocorrência do fato gerador (ausência de colaboração a que, por lei, estava obrigada) [...]. *A teor do art. 146, II, b, da Constituição Federal de 1988, somente a lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente, sobre a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Não obstante, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 485, caput e inciso I, ter prescrito o prazo decadencial para as contribuições sociais, em 10 (anos), tal determinação, como se viu, está eivada de vício de inconstitucionalidade. Vale dizer, a lei ordinária não tem o condão de substituir a lei complementar* (Recurso nº 118.017, 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. Neicyr de Almeida, Acórdão nº 103-19879, sessão de 23.02.1999, grifamos).

Portanto, é de rigor o reconhecimento da extinção do direito do INSS de constituir o crédito tributário de período superior ao prazo de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador, se a Consulente não estivesse amparada pela imunidade tributária, pela sua natureza de entidade imune.

Por todo o exposto, passamos a responder, objetivamente, as indagações da Consulente.

1) A Lei Complementar nº 104/2001, que alterou o art. 116, parágrafo único, do CTN, para introduzir a chamada norma anti-elisão, se constitucional fosse – que não é – não tem eficácia imediata, ou seja, *não é auto-aplicável* – pois depende de regulamentação procedimental por lei ordinária –, não podendo ser aplicada como pretende a fiscalização ao desconsiderar as empresas e pessoas físicas autônomas prestadoras de serviços à Consulente, para considerá-las empregadas da Fundação, para efeitos de exigência de contribuições sociais e penalidades aplicáveis, representadas pelas multas e demais acréscimos legais.

Tal conclusão não foi embasada em provas, mas em meras presunções de que teria ocorrido relação empregatícia entre as prestadoras de serviço.

As conclusões extraídas pela fiscalização distanciam-se da verdade material, emprestam aos fatos interpretação meramente econômica, desconsiderando institutos de direito privado (arts. 109 e 110 do CTN), violam direitos fundamentais, tais como a liberdade de contratar (art. 5º da CF), além de violarem os princípios da estrita legalidade (art. 150, I, CF) e da tipicidade que informam o direito tributário.

A inconsistência e falta de razoabilidade das presunções estabelecidas pela Fiscalização podem ser constatadas pelo exame dos documentos que comprovam a efetiva prestação de serviços, não podendo ser desconsiderados os negócios efetivamente celebrados, em cumprimento aos objetivos institucionais da Consulente, reconhecida, inclusive no exterior, por sua atuação no ramo das ciências médicas e divulgação de pesquisas para a saúde pública, através de cursos que promove com terceiros.

Tais fatos por si só já seriam suficientes para descaracterizar por completo o *vínculo empregatício* para efeitos de exigência da contribuição previdenciária, que tem como pressuposto a relação empregatícia.

O princípio da legalidade, consagrado no art. 150, I, da CF, impede que o tributo seja exigido em situações que não se compadeçam com a materialidade descrita na Lei Maior.

O art. 170, II, da CF consagra a *liberdade de iniciativa* e de concorrência, e o parágrafo único do art. 170 assegura a todos o livre exercício de atividade profissional, de forma que é lícito às partes promover e gerir livremente suas atividades profissionais.

Os arts. 109 e 110 do CTN impedem que a legislação tributária desvirtue o conteúdo dos institutos de direito privado, como pretendeu a Fiscalização ao desconsiderar os contratos firmados entre a Consulente e suas contratadas.

O princípio da legalidade, inserto no art. 150, I, da CF, e o art. 97 do CTN são imperativos quando determinam ao legislador

que defina os *elementos essenciais* na instituição e majoração de tributos.

Assim, somente a lei proveniente do Legislativo é fonte formal para criação da obrigação tributária, e não a presunção dos agentes da Administração. Tanto é assim que, na tentativa de atribuir prerrogativa à Administração, foi alterado o art. 116 do CTN pela Lei Complementar 104/01, a pretexto de se instituir uma norma geral anti-elisão.

Além de manifestamente inconstitucional por implicar ostensiva violação ao Estado de Direito, à separação de Poderes e ao princípio da legalidade que rege a tributação, a referida norma não poderá dar respaldo ao entendimento fiscal, por falta de regulamentação.

Trata-se de norma de eficácia limitada que não está, em si só, revestida de eficácia plena, a qual somente adquirirá no momento em que for editada lei ordinária prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN. Faltando-lhe, portanto, a plenitude de seus efeitos, a autoridade administrativa não poderá praticar ato de desconsideração com fundamento no referido dispositivo.

2) Não. Conforme mencionado no quesito nº 1, a Constituição Federal assegura garantia a direitos fundamentais, tais como a liberdade de contratar (art. 5º), o livre exercício profissional (art. 5º, XIII), a livre iniciativa (art. 170, parágrafo único), além dos princípios da legalidade e da tipicidade (art. 150, I) que informam o Direito Tributário.

Assim, não poderá a fiscalização considerar empregados da Consulente as empresas e as pessoas físicas prestadoras de serviços que optaram por exercer sua profissão ou atividade e prestar serviços de forma autônoma, sem vínculo empregatício.

As conclusões extraídas pela fiscalização distanciam-se da verdade material, emprestam aos fatos interpretação meramente econômica, deixando de observar os institutos de direito privado em total desobediência aos arts. 109 e 110 do CTN.

3) Não. Os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerada que regem a tributação não permitem presunções que sirvam de suporte para a exigência de tributos.

A obrigação tributária somente nasce com a ocorrência do fato gerador, na forma configurada pela lei (arts. 113 e 114 do CTN). Qualquer tentativa de aplicação de presunção ou ficção jurídica para exigência de tributo é inadmissível em matéria tributária.

Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação surgem exatamente para manter o equilíbrio e a segurança jurídica dos contribuintes, assegurados constitucionalmente.

4) A lei ordinária não poderá dispor sobre prescrição e decadência, por força do art. 146, III, da CF, que exige para disciplinar a matéria lei complementar.

É, portanto, de rigor a aplicação do prazo decadencial de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para a constituição do crédito tributário (art. 150, § 4º, CTN) pelo INSS.

É esse o nosso entendimento, S.M.J.

ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR

PRESCRIÇÃO. DÉBITO DECLARADO EM DCTF. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. PRAZO.

RECURSO ESPECIAL Nº 658.138 - PR (2004/0065428-0)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: PAMELA CORRETORA DE SEGUROS S/C LTDA

ADVOGADO: CARLOS ALBERTO PINI

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARCELO COLLETO POHLMANN E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA INFORMADA EM DECLARAÇÃO. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

1. Não se verifica o equívoco suscitado no recurso especial. O acórdão nada mais fez que analisar cada ponto da argumentação da recorrente, discorrendo sobre a possibilidade de compensação; sobre a ausência de lançamento e de notificação e, finalmente, sobre a decadência e prescrição.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por DCTF, e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago,

não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período.

4. 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 “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.” Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília (DF), 08 de novembro de 2005 (Data do Julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 658.138 - PR (2004/0065428-0)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: PAMELA CORRETORA DE SEGUROS S/C LTDA

ADVOGADO: CARLOS ALBERTO PINI

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARCELO COLLETO POHLMANN E OUTROS

Relatório

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): O Tribunal Regional Federal da 4ª Região exarou acórdão, assim ementado: “TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CDA. NULIDADE. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO.

1. A compensação não pode ser argüida como matéria de defesa em exceção de pré-executividade, conforme § 3º, art. 15, da Lei 6.830/80.

2. Nos tributos sujeitos à homologação, desnecessário se faz o lançamento quanto aos montantes declarados, bem assim quanto à notificação.

3. O prazo para os tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 5 anos para a decadência a partir da data do fato, ao que se somam mais 5 anos, a contar da homologação tácita, relativos à prescrição.

4. Agravo improvido" (fl. 109).

Os embargos de declaração opostos foram julgados, nos termos da seguinte ementa: "TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA.

1. Inocorre erro material no acórdão que apenas refere a data do ajuizamento, sem debruçar-se sobre as implicações daí decorrentes, como o início da contagem do prazo prescricional.

2. Embargos rejeitados" (fl. 119).

Pamela Corretora de Seguros S/C Ltda., com apoio nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, interpôs recurso especial, alegando que o acórdão negou vigência aos artigos 142, 150, § 4º, 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Sustenta, de início, que em nenhum momento, pleiteou a compensação, mas, por ser credora da Fazenda Pública, argumentou que poderia, nos termos dos artigos 156 e 170 do Código Tributário Nacional pugnar pela compensação entre o ativo e passivo. Diz que a conclusão do relator sobre a desnecessidade do lançamento e da notificação fere o exercício do direito de defesa. Ressalta que a constituição do crédito tributário é de competência da

autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Registra que se faz necessário a homologação, com a qual resta constituído o crédito tributário, que aí poderá ser inscrito em dívida ativa. Entende que "a inscrição da dívida ativa eiva-se de nulidade por faltar-lhe um dos requisitos necessários da constituição do crédito tributário, ou seja, o seu próprio lançamento". Aduz, que, de acordo com os artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, "o direito da Fazenda constituir créditos tributários decai em cinco anos a contar da ocorrência do fato imponible". Aponta dissídio com julgados desta Corte.

Não foram apresentadas contra-razões.

Simultaneamente foi interposto recurso extraordinário, admitido na origem.

O recurso especial foi admitido pelo Tribunal *a quo*, subindo os autos a esta Corte. É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 658.138 - PR (2004/0065428-0)

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA INFORMADA EM DECLARAÇÃO. DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

1. Não se verifica o equívoco suscitado no recurso especial. O acórdão nada mais fez que analisar cada ponto da argumentação da recorrente, discorrendo sobre a possibilidade de compensação; sobre a ausência de lançamento e de notificação e, finalmente, sobre a decadência e prescrição.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por DCTF, e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo

decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período.

4. Recurso especial improvido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Nas razões de recurso especial exurgem três principais pontos a serem discutidos: a existência ou não de equívoco quanto à existência de pedido de compensação em exceção de pré-executividade; a ausência de lançamento para constituição do crédito tributário; e a decadência. Os temas foram debatidos no Tribunal *a quo*, estando a matéria, portanto, devidamente prequestionada. Também restou demonstrado o dissídio jurisprudencial nos moldes regimentais. Com isso o recurso merece ser conhecido.

De início, afirma a recorrente não ter havido pedido de compensação em exceção de pré-executividade, registrando:

“Aliado a isso, a Recorrente em nenhum momento, desde a exceção de pré-executividade, ou mesmo no agravo de instrumento, pleiteou compensação. O que se argumentou foi na manifestação no juízo *a quo*, de que a Recorrente era credora da

Fazenda Pública, e assim poderia, de acordo com os artigos 170 e 156 do CTN, ainda na esfera administrativa pugnar pela compensação entre o ativo e passivo, culminando na extinção do crédito tributário, evitando assim desnecessariamente a execução da Dívida” (fls. 128-129).

De fato, na petição de exceção de pré-executividade a ora recorrente afirmou:

“Por este mesmo fato, em 13 de novembro de 2000, a Requerente apresentou à Delegacia da Receita Federal em Londrina, impugnação do lançamento efetuado através do processo acima mencionado, na qual pediu o cancelamento da exigência, em virtude de ter efetuado a retificação da declaração de rendimentos, possuir saldo credor de tributos e contribuições passíveis de compensação” (fl. 29).

Contudo, no voto divergente (fls. 106-107), não restou consignado, como entendeu a recorrente, que o pedido teria sido de compensação, mas sim de que a “compensação não pode ser argüida como matéria de defesa em exceção de pré-executividade” (fls. 109). Da leitura do voto divergente do acórdão recorrido não se extrai que o Tribunal tenha entendido ter a recorrente pleiteado a compensação, mas sim, que não há como argüir a possibilidade de compensação como matéria de defesa em exceção de pré-executividade.

A exceção de pré-executividade, como se sabe, deve trazer apenas matérias que possam vir a extinguir a execução fiscal, que possa ser reconhecidas de ofício pelo magistrado, tais como a nulidade do título executivo ou a ausência de condições ou pressupostos processuais. Enfim, cabe ao excipiente trazer ao juízo apenas matérias que comprovem a nulidade do título executivo ou a ausência das condições da ação, que sejam capazes de fulminar de pronto a execução.

No caso, em síntese, a recorrente objetiva, com a exceção de pré-executividade a nulidade do título executivo, que julga estar eivada de vícios insanáveis, alegando que possui créditos suscetíveis de serem compensados.

Assim, não se verifica o equívoco suscitado pela recorrente, pois o acórdão nada mais fez que analisar cada ponto da argumentação da recorrente, discorrendo sobre a possibilidade de compensação; sobre a ausência de lançamento e de notificação e, finalmente, sobre a decadência e prescrição.

Passo a análise dos demais itens suscitados pela recorrente, que diz respeito à ausência de lançamento e de notificação e decadência. Nesse ponto, o voto vencedor está configurado nos seguintes termos:

“No tocante à inexistência de lançamento e à ausência de notificação, é escorrito que, nos tributos sujeitos à homologação, em que o sujeito passivo antecipa o pagamento, obtendo o montante através de cálculo parametrizado pela legislação, a declaração quanto à quantia encontrada faz as vezes de lançamento, assemelhando-se tal proceder, quanto aos efeitos, ao lançamento administrativo, à exceção da extinção do crédito tributário. Vale dizer, se forem apuradas discrepâncias entre o valor constante nas guias de declaração e de recolhimento, a diferença é exigível desde logo, prescindindo do prévio exame da autoridade e, por conseguinte, também da notificação do contribuinte, eis presumir-se que, se declarou, tem ciência do *quantum debeatur*, não sendo o débito, nesse particular, controverso.”

[...]

“Examinando as cópias das CDA's constantes nos autos, depreendo que o débito foi declarado mediante DCTF e, nestes casos, é de se ter em mente que, se o con-

tribuinte presa a informação, declarando o que deve, mas não paga absolutamente nada, dispõe o fisco do prazo pra realizar o lançamento suplementar. Desta forma, ‘decorrido o prazo decadencial sem qualquer lançamento de ofício, considera-se que o fisco aderiu à declaração do contribuinte que, com isso, resta chancelada. Inicia-se, então, o prazo prescricional para o fisco, mediante prévia inscrição em dívida ativa, executar o montante confessado’ (Leandro Paulsen, ‘Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência’, 3ª Edição 2001, pág. 902).

Logo, conta-se o prazo do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, para a constituição do crédito mediante eventual lançamento de ofício, mais o prazo do artigo 174, do CTN, pra o ajuizamento da ação de cobrança.

A execução foi ajuizada em 28.08.2000 (fls. 16), e o primeiro débito refere-se a fevereiro de 1995. Assim, não se vê, ante as datas noticiadas nos autos, a ocorrência da prescrição, como alega a recorrente, não sendo a simples declaração de rendimento o marco inicial ao escoamento do lapso prescricional” (fls. 106-verso-107-verso). Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por DCTF, e a falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco. Neste passo, se não houver pagamento no prazo, o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o débito

fiscal por ele reconhecido. A declaração do sujeito passivo “constitui” o crédito tributário relativo ao montante informado, tornando dispensável o lançamento.

Partindo-se dessa premissa, sendo possível a inscrição do débito em dívida ativa, para a cobrança executiva, no caso de não haver o pagamento na data de vencimento, deve ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos a data estabelecida como vencimento do tributo constante da declaração (art. 174 do CTN).

Nesse sentido, o seguinte precedente:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - IPI - DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES DE TRIBUTOS FEDERAIS (DCTF) - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DÉBITO DECLARADO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADO - SÚMULA 13 STJ - VIOLAÇÃO A PRECEITOS LEGAIS NÃO CONFIGURADA - FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE - INADMISIBILIDADE - PRECEDENTES.

[...]

– A título puramente elucidativo é pacífica a orientação deste Tribunal no sentido de que “nos tributos lançados por homologação, a declaração do contribuinte, através da DCTF, elide a necessidade da constituição formal de débito pelo fisco podendo ser, em caso de não pagamento no prazo, imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte” (RESP 445.561-SC, DJ de 10.03.2003).

– Recurso especial não conhecido” (RESP 281.867/SC, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 23.05.03).

Na mesma senda, confirmam-se ainda: RESP 433.693/PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 02.05.05; EDcl no RESP 574.283/SP; Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 22.03.05 e

AgRg no RESP 650.241/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 20.12.04.

Da jurisprudência colacionada, destaco, todavia, que o termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração como dito nos arestos acima mencionados, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período.

Assim, conclui-se que a pretensão recursal não encontra amparo na jurisprudência dominante nesta Corte.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2004/0065428-0

RESP 658138 / PR

Números Origem: 200104010878146 942001

PAUTA: 08/11/2005

JULGADO: 08/11/2005

Relator

Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. DULCINÉA MOREIRA DE BARROS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: PAMELA CORRETORA DE SEGUROS S/C LTDA

ADVOGADO: CARLOS ALBERTO PINI

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARCELO COLLETO POHLMANN
E OUTROS

ASSUNTO: Execução Fiscal - Exceção de
pré-executividade

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA,
ao apreciar o processo em epígrafe na
sessão realizada nesta data, proferiu a se-
guinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, negou provi-
mento ao recurso, nos termos do voto do
Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Mar-
tins, Eliana Calmon e João Otávio de Noro-
nha votaram com o Sr. Ministro Relator.
Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro
Franciulli Netto.

Brasília, 08 de novembro de 2005.

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIZAÇÃO DE SÓCIOS. DIFERENCIAÇÃO DE SITUAÇÕES.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº
702.232 - RS (2005/0088818-0)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: INSTITUTO NACIONAL DO SE-
GURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: LEONARDO DE FIGUEIREDO
NAVES E OUTROS

EMBARGADO: ADIL VITORIO CERATTI VEGA
- ESPÓLIO

ADVOGADO: ORESTES SANCHEZ DE CAMARGO
Ementa

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.
ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓ-
CIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA
QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONA-
MENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa
jurídica e, posteriormente, redirecionada

contra o sócio-gerente, que não constava
da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a pre-
sença de um dos requisitos do art. 135 do
CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a
ação, não visualizava qualquer fato ca-
paz de estender a responsabilidade ao
sócio-gerente e, posteriormente, pretende
voltar-se também contra o seu patrimô-
nio, deverá demonstrar infração à lei, ao
contrato social ou aos estatutos ou, ainda,
dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a
pessoa jurídica e contra o sócio-gerente,
a este compete o ônus da prova, já que a
CDA goza de presunção relativa de liqui-
dez e certeza, nos termos do art. 204 do
CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta
somente contra a pessoa jurídica e havendo
indicação do nome do sócio-gerente na
CDA como co-responsável tributário, não
se trata de típico redirecionamento. Neste
caso, o ônus da prova compete igualmente
ao sócio, tendo em vista a presunção re-
lativa de liquidez e certeza que milita em
favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi propos-
ta com base em CDA da qual constava o
nome do sócio-gerente como co-responsá-
vel tributário, do que se conclui caber a ele
o ônus de provar a ausência dos requisitos
do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em
que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça “A Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto, Luiz Fux, João Otávio de

Noronha e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado. Brasília, 14 de setembro de 2005 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 702.232 – RS (2005/0088818-0)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMBARGANTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: LEONARDO DE FIGUEIREDO NAVES E OUTROS

EMBARGADO: ADIL VITORIO CERATTI VEGA – ESPÓLIO

ADVOGADO: ORESTES SANCHEZ DE CAMARGO
Relatório

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Cuida-se de embargos de divergência opostos contra acórdão da Primeira Turma, exarado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 702.232/RS, Relator o Ministro Francisco Falcão, cuja ementa encontra-se vazada nos seguintes termos:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. ATO COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO A LEI, CONTRATO SOCIAL, ESTATUTO, OU QUE REDUNDE NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. CONDUTA DOLOSA OU CULPOSA. COMPROVAÇÃO.

I – A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não-pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração a lei, contrato social, estatuto, ou, ainda,

que redunde na dissolução irregular da sociedade.

II – As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN não se fundam no mero inadimplemento da sociedade, mas na conduta dolosa ou culposa, especificamente apontada pelo legislador, por parte do gestor da pessoa jurídica. Portanto, dentre os requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio-gerente, inclusive na hipótese de dissolução irregular da sociedade, está o elemento subjetivo, ou seja, a atuação dolosa ou culposa.

III – Precedentes, dentre outros: RESP nº 184.325/ES, Rel. p/ Acórdão Min. ELIANA CALMON, DJ de 02/09/2002 e RESP nº 260.524/RS, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 01/10/2001.

IV – Hipótese em que não funda o INSS seu regimental na Lei nº 8.620/93, restringindo a sua argumentação à tese de que gozando a CDA de liquidez e certeza cabe ao sócio executado o ônus de provar a sua inocência e não a si demonstrar ter ele agido com excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos.

V – Agravo regimental improvido”.

Com o objetivo de comprovar a divergência, o embargante traz à colação aresto da Segunda Turma, especificamente o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 375.073/SC, relatado pelo Ministro Franciulli Netto, que apresenta a ementa a seguir:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO – RECURSO ESPECIAL – EXECUÇÃO FISCAL – CO-RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS INDICADOS NA CDA – PROVA DA QUALIDADE DE SÓCIOS-GERENTES, DIRETORES OU ADMINISTRADORES PELO EXEQÜENTE – DESNECESSIDADE – PRESUNÇÃO DE CERTEZA DA CDA FORMULADA COM BASE NOS DADOS CONSTANTES DO ATO CONSTITUTIVO DA EMPRESA.

É consabido que os representantes legais da empresa são apontados no respectivo contrato ou estatuto pelos próprios sócios da pessoa jurídica e, se a eles se deve a assunção da responsabilidade, é exigir-se em demasia que haja inversão do ônus probatório, pois basta ao INSS indicar na CDA as pessoas físicas constantes do ato constitutivo da empresa, cabendo-lhes a demonstração de dirimentes ou excludentes das hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN.

A certidão da dívida ativa, sabem-no todos, goza de presunção *juris tantum* de liquidez e certeza. 'A certeza diz com os sujeitos da relação jurídica (credor e devedor), bem como com a natureza do direito (direito de crédito) e o objeto devido (pecúnia)' (in Código Tributário Nacional comentado. São Paulo: RT, 1999, p. 786), podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou de terceiro a que aproveite, nos termos do parágrafo único do artigo 204 do CTN, reproduzido no artigo 3º da Lei nº 6.830/80, e não deve o magistrado impor ao exequente gravame não-contemplado pela legislação de regência.

Agravo regimental a que se dá provimento, para, de igual modo, dar provimento ao recurso especial".

Alega o INSS restar configurado o dissídio. Segundo entende, enquanto a Primeira Turma concluiu que "o sócio-gerente de sociedade só pode ser responsabilizado pelo não-pagamento de tributo, respondendo com o seu patrimônio, se comprovado, pelo Fisco, ter aquele praticado, no comando da sociedade, ato com excesso de poder ou infração a lei, contrato social, estatuto, ou, ainda, que redunda na dissolução irregular da sociedade", a Segunda Turma assentou entendimento no sentido de que ao sócio-gerente compete o ônus de provar que não agiu com infração à lei

ou ao estatuto, "pois basta ao INSS indicar na CDA as pessoas físicas constantes do ato constitutivo da empresa, cabendo-lhes a demonstração de dirimentes ou excludentes das hipóteses previstas no inciso III do art. 135 do CTN".

Assim, enquanto a Primeira Turma concluiu ser do Fisco a responsabilidade em demonstrar a presença dos requisitos do art. 135 do CTN, a Segunda Turma, diante da presunção de liquidez e certeza da CDA, entendeu que cabe ao sócio-gerente da empresa provar a causa excludente da responsabilidade prevista no dispositivo em destaque.

Demonstrada a divergência e cumpridas as formalidades legais e regimentais, conhecidos embargos e determinei a intimação do embargado para ofertar impugnação no prazo de lei, que deixaram escoar o prazo sem manifestação (fl. 230).

É o relatório.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 702.232 - RS (2005/0088818-0)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.

1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80.

3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.

5. Embargos de divergência providos.

Voto

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): A discussão dos autos resume-se ao art. 135 do CTN, que estabelece a responsabilidade pessoal do sócio-gerente quando houver infração à lei, ao estatuto, ao contrato social ou dissolução irregular da pessoa jurídica.

A controvérsia objetiva a ser dirimida nos presentes embargos refere-se ao ônus da prova. No aresto recorrido, a Primeira Turma entendeu caber ao Fisco a demonstração de qualquer das hipóteses do art. 135 que autorizam a responsabilização pessoal do sócio. Já a Segunda Turma, no acórdão paradigma, concluiu que a responsabilidade pela prova compete ao sócio, já que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza.

A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;

b) execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente e

c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de entender a responsabilidade também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. SUBJETIVIDADE. COMPROVAÇÃO.

1. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa somente é cabível quando comprovado que ele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. O simples inadimplemento de obrigações tributárias não caracteriza infração legal.

2. A autofalência é faculdade estabelecida em lei em favor do comerciante impossibilitado de honrar seus compromissos, não se configurando hipótese de dissolução irregular da empresa.

3. Recurso especial conhecido, mas improvido” (STJ – 2ª Turma, RESP nº 571.740/RS, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 08.08.2005);

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. PRECEDENTES. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA.

1. Há de ser mantido o entendimento segundo o qual não é cabível o redirecionamento da execução quando não houver comprovação de que o sócio-gerente agiu com excesso de mandato ou infringência à lei, ao contrato social ou ao estatuto, não sendo o simples não-recolhimento do tributo sendo suficiente para caracterizar infração à lei.

2. Precedentes desta Corte.

3. Agravo regimental a que se nega provimento” (STJ – 1ª Turma, AgRg no AG nº 591.530/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 18.04.2005).

Na segunda hipótese, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída.

Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses

autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

“PROCESSO CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL – CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA – RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE DA EMPRESA. HIPÓTESE QUE SE DIFERE DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO.

1. Pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o sócio somente pode ser pessoalmente responsabilizado pelo inadimplemento da obrigação tributária da sociedade se agiu dolosamente, com fraude ou excesso de poderes.

2. A CDA é documento que goza da presunção de certeza e liquidez de todos os seus elementos: sujeitos, objeto devido, e quantitativo. Não pode o Judiciário limitar o alcance dessa presunção.

3. Decisão que vulnera o art. 3º da LEF, ao excluir da relação processual o sócio que figura na CDA, a quem incumbe provar que não agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes nos embargos à execução.

4. Hipótese que difere da situação em que o exequente litiga contra a pessoa jurídica e no curso da execução requer o seu redirecionamento ao sócio-gerente. Nesta circunstância, cabe ao exequente provar que o sócio-gerente agiu com dolo, má-fé ou excesso de poderes.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido” (STJ – 2ª Turma, RESP nº 729.996/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 06.06.2005);

“PROCESSUAL CIVIL. EFEITOS DEVOLUTIVO E TRANSLATIVO DA APELAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 515 DO CPC. TRIBUTÁRIO. LIQUIDEZ, CERTEZA E EXIGIBILIDADE DA CDA. PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM* (LEI 6.830/80, ART. 3º) QUE TRANSFERE AO EXECUTADO O ÔNUS DE INFIRMAR A HIGIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO.

1. Por força do chamado efeito translativo, o tribunal de apelação está autorizado

a apreciar (a) matérias de ordem pública (CPC, arts. 267, § 3º, e 301, § 4º), (b) as questões que, suscitadas e discutidas no processo, não foram julgadas por inteiro pela sentença (CPC, art. 515, § 1º) e (c) os fundamentos do pedido e da defesa não acolhidos pelo juiz de primeiro grau (CPC, art. 515, § 2º).

2. No caso dos autos, de qualquer sorte, a sentença manifestara-se, explícita ou implicitamente, sobre todos os fundamentos suscitados na inicial, razão pela qual estava o Tribunal autorizado a reavaliá-los, independentemente da invocação do art. 515, §§ 1º e 2º, do CPC.

3. A Certidão de Dívida Ativa goza de presunção *juris tantum* de liquidez, certeza e exigibilidade, incumbindo ao executado a produção de prova apta a infirmá-la.

4. Recurso especial a que se nega provimento” (STJ – 1ª Turma, RESP nº 493.940/PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 20.06.2005).

Como se vê, as duas teses são perfeitamente conciliáveis, adotando-se uma ou outra a depender da situação fática subjacente à lide.

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redire-

cionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na proposição da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exequente.

Os presentes embargos enquadram-se no segundo caso. A execução foi proposta simultaneamente contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, que figurava na Certidão de Dívida Ativa como co-responsável tributário. Diante dessa premissa e com base nos artigos 3º da Lei nº 6.830/80 e 204 do CTN, conclui-se que o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN a ele competia, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza.

Ante o exposto, dou provimento aos embargos de divergência.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2005/0088818-0

ERESP 702232 / RS

Números Origem: 200204010114084
200401601172

PAUTA: 14/09/2005

JULGADO: 14/09/2005

Relator: Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA
Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Ministro FRANCISCO FALCÃO

Subprocurador-Geral da República: Exmo.

Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária: Bela. Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: LEONARDO DE FIGUEIREDO NAVES E OUTROS

EMBARGADO: ADIL VITORIO CERATTI VEGA – ESPÓLIO

ADVOGADO: ORESTES SANCHEZ DE CAMARGO 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 e deu-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto, Luiz Fux, João Otávio de Noronha e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado.

Brasília, 14 de setembro de 2005

Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza
Secretária

(Ementa publicada no DJU de 07.11.2005, p. 144).

**EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO
DO EXECUTADO PRINCIPAL.
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE EM
RELAÇÃO AO SÓCIO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 758.934 - RS
(2005/0097477-0)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: LUIZ CLÁUDIO PORTINHO DIAS E OUTROS

RECORRIDO: NADYR BASSO

ADVOGADO: CARLOS FRANCISCO CAMILOTTI MONTEIRO

INTERES.: CARLOS JOÃO HOPPE E OUTROS

ADVOGADO: CARLOS ANTÔNIO GOMES E OUTROS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXECUÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO.

DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRAZO QUÍNQUÊNAL (ART. 174 DO CTN). PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA.

1. Cuida-se de agravo de instrumento interposto por Nadyr Basso contra decisão que rejeita exceção de pré-executividade em razão do deferimento do pedido de inclusão dos sócios gerentes no pólo passivo da execução fiscal movida pelo INSS. O Tribunal *a quo* deu provimento ao agravo, sob a égide do art. 174 do CTN, a luz do entendimento que foram transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data da citação da pessoa jurídica sem que tenha havido a citação do sócio da empresta executada, reconhecendo a ocorrência da prescrição intercorrente. Insistindo pela via especial a Autarquia Previdenciária aponta, além de divergência jurisprudencial, negativa de vigência dos artigos 173 do CTN, 8º, § 2º, 16, § 3º e 40 da Lei nº 6.830/80 e 535 do CPC, além de dissídio jurisprudencial. Visa a reforma do aresto ao argumento de que: a) ocorreu negativa de prestação jurisdicional; b) inviável o exame da ocorrência de prescrição intercorrente pela via da exceção de pré-executividade por haver necessidade de dilação probatória; c) verifica-se que a Autarquia Previdenciária não deu azo à fluência do prazo de cinco anos entre a citação da pessoa jurídica e a citação dos sócios da empresa executada, razão pela qual não deve ser decretada a prescrição intercorrente, consoante art. 174 do CTN.

2. Não há violação do art. 535 do Código de Processo Civil quando a Corte de Origem analisa as questões pertinentes ao exame da controvérsia apresentada de forma motivada e fundamentada.

3. A jurisprudência do STJ tem acatado a exceção de pré-executividade, impon-

do, contudo, alguns limites. Coerência da corrente que defende não ser absoluta a proibição da exceção de pré-executividade no âmbito da execução fiscal.

4. A invocação da prescrição é matéria que pode ser examinada tanto em exceção de pré-executividade como por meio de petição avulsa, haja vista ser causa extintiva do direito do exequente. ERESP nº 388000/RS, da Corte Especial, julgado na Sessão do dia 16/03/2005.

5. É uníssona a posição desta Casa Julgadora no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve-se dar no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica. Precedentes.

6. No caso, verifica-se que a empresa executada foi citada no dia 29/03/1996 e o sócio, ora recorrido, apenas em 10/10/2002, ou seja, além do prazo quinquenal. Ocorrência da prescrição intercorrente.

7. Recurso especial não-provido.
Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 06 de outubro de 2005 (Data do Julgamento)

Ministro José Delgado
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 758.934 - RS
(2005/0097477-0)

Relatório

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR):
Cuida-se de recurso especial interposto

pelo INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS fundado nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional em desfavor de acórdão proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO DO SÓCIO. PRAZO PRESCRICIONAL.

A citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação aos responsáveis tributários (art. 125, III, do CTN).

Se entre a data da citação da pessoa jurídica e a da citação dos sócios da empresa devedora fluir prazo superior a cinco anos, deve ser decretada a prescrição intercorrente (art. 174 do CTN)".

Opostos embargos de declaração pelo INSS e pelo particular que restaram assim resumidos (fl. 152):

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. REDISCUSSÃO SOBRE OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO EMBARGADO. PREQUESTIONAMENTO.

Os embargos de declaração não são o remédio processual adequado para o reexame dos fundamentos da decisão e eventual correção de erro no mérito do julgado.

São cabíveis embargos de declaração com propósito de prequestionamento, a teor da Súmula 98 do STJ".

Cuida-se de agravo de instrumento interposto por Nadyr Basso contra decisão que rejeita exceção de pré-executividade em razão do deferimento do pedido de inclusão dos sócios gerentes no pólo passivo da execução fiscal movida pelo INSS.

O Tribunal *a quo* deu provimento ao agravo, sob a égide do art. 174 do CTN, a luz do entendimento que foram transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data da citação da pessoa jurídica sem que tenha havido a citação dos sócios da empresa executada, reconhecendo a ocorrência da prescrição intercorrente.

Insistindo pela via especial a Autarquia Previdenciária aponta, além de divergência jurisprudencial, negativa de vigência dos artigos 173 do CTN, 8º, § 2º, 16, § 3º e 40 da Lei nº 6.830/80 e 535 do CPC, além de dissídio jurisprudencial.

Visa a reforma do aresto ao argumento de que: a) ocorreu negativa de prestação jurisdicional; b) inviável o exame da ocorrência de prescrição intercorrente pela via da exceção de pré-executividade por haver necessidade de dilação probatória; c) verifica-se que a Autarquia Previdenciária não deu azo à fluência do prazo de cinco anos entre a citação da pessoa jurídica e a citação dos sócios da empresa executada, razão pela qual não deve ser decretada a prescrição intercorrente, consoante art. 174 do CTN.

Sem contra-razões, conforme certidão de fl. 180.

Juízo positivo de admissibilidade, subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 758.934 - RS (2005/0097477-0)

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CABIMENTO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRAZO QUINQUÊNAL (ART. 174 DO CTN). PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. OCORRÊNCIA.

1. Cuida-se de agravo de instrumento interposto por Nadyr Basso contra decisão que rejeita exceção de pré-executividade em razão do deferimento do pedido de inclusão dos sócios gerentes no pólo passivo da execução fiscal movida pelo INSS. O Tribunal *a quo* deu provimento ao agravo, sob a égide do art. 174 do CTN, a luz

do entendimento que foram transcorridos mais de 5 (cinco) anos da data da citação da pessoa jurídica sem que tenha havido a citação do sócio da empresa executada, reconhecendo a ocorrência da prescrição intercorrente. Insistindo pela via especial a Autarquia Previdenciária aponta, além de divergência jurisprudencial, negativa de vigência dos artigos 173 do CTN, 8º, § 2º, 16, § 3º e 40 da Lei nº 6.830/80 e 535 do CPC, além de dissídio jurisprudencial. Visa a reforma do aresto ao argumento de que: a) ocorreu negativa de prestação jurisdicional; b) inviável o exame da ocorrência de prescrição intercorrente pela via da exceção de pré-executividade por haver necessidade de dilação probatória; c) verifica-se que a Autarquia Previdenciária não deu azo à fluência do prazo de cinco anos entre a citação da pessoa jurídica e a citação dos sócios da empresa executada, razão pela qual não deve ser decretada a prescrição intercorrente, consoante art. 174 do CTN.

2. Não há violação do art. 535 do Código de Processo Civil quando a Corte de Origem analisa as questões pertinentes ao exame da controvérsia apresentada de forma motivada e fundamentada.

3. A jurisprudência do STJ tem acatado a exceção de pré-executividade, impondo, contudo, alguns limites. Coerência da corrente que defende não ser absoluta a proibição da exceção de pré-executividade no âmbito da execução fiscal.

4. A invocação da prescrição é matéria que pode ser examinada tanto em exceção de pré-executividade como por meio de petição avulsa, haja vista ser causa extintiva do direito do exequente. ERESP nº 388000/RS, da Coré Especial, julgado na Sessão do dia 16/03/2005.

5. É uníssona a posição desta Casa Julgadora no sentido de que o redirecionamento

da execução contra o sócio deve-se dar no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica. Precedentes.

6. No caso, verifica-se que a empresa executada foi citada no dia 29/03/1996 e o sócio, ora recorrido, apenas em 10/10/2002, ou seja, além do prazo quinquenal. Ocorrência da prescrição intercorrente.

7. Recurso especial não-provido.

Voto

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): O recurso merece ser conhecido por ambas as alíneas, visto que restou prequestionada a matéria no voto condutor do aresto obargado, bem como devidamente realizado o cotejo analítico.

Todavia, em que pese as fundamentações expendidas, o apelo não merece êxito.

De início, afastado a apontada violação do artigo 535, do CPC, à medida que o julgador não está obrigado a enfrentar todas as teses jurídicas deduzidas pelas partes, sendo suficiente que preste fundamentadamente a tutela jurisdicional. *In casu*, não obstante em sentido contrário ao pretendido pela recorrente, constata-se que a lide foi regularmente apreciada pelo Tribunal de origem.

Como relatado, em sede de agravo de instrumento, o Tribunal de origem reconheceu possível o manejo de exceção de pré-executividade quando da ocorrência de vício aferível de plano pelo julgador, sem a necessidade de dilação probatória, no caso, a ocorrência da prescrição intercorrente (art. 174 do CTN).

Sobre o tema, a linha jurisprudencial desta Corte:

“EXECUÇÃO FISCAL. PROCESSO CIVIL. PRESCRIÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE ANTES DOS EMBARGOS DO DEVEDOR E DA PENHORA. LEI 6.830/80 ART. 8º, § 2º. CPC, ARTIGOS 219, §§§ 2º, 3º E 4º, E 620. CTN, ARTIGO 174 E PARÁGRAFO ÚNICO.

1. Denunciada a ocorrência da prescrição, verificação independente da produção ou exame laborioso de provas, não malferem nenhuma regra do Código de Processo Civil o oferecimento da exceção de “pré-executividade”, independentemente dos embargos de devedor e da penhora para a prévia garantia do juízo. Condicionar o exame da prescrição à interposição dos embargos seria gerar desnecessários gravames ao executado, ferindo o espírito da lei de execução, que orienta no sentido de serem afastados art. 620, CPC. Provocada, pois, a prestação jurisdicional quanto à prescrição, pode ser examinada como objeção à pré-executividade. Demais, seria injúria ao princípio da instrumentalidade adiar para os embargos a extinção do processo executivo.

2. A prescrição somente considera-se interrompida efetivando-se a citação e não por decorrência do despacho ordenatório da citação. Interpretação das disposições legais aplicáveis.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Recurso provido.” (RESP Nº 179750/SP, 1ª Turma, Rel. Min. MILTON LUIZ PEREIRA, DJ de 23/09/2002)

“EXECUÇÃO. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.

A defesa que nega a executividade do título apresentado pode ser formulada nos próprios autos do processo da execução e independe do prazo fixado para os embargos de devedor. Precedentes.

– Recurso conhecido em parte e parcialmente provido.”

(RESP nº 220100/RJ, 4ª Turma, Rel. Min. RUY ROSADO DE AGUIAR, DJ de 25/10/1999) Diante do panorama jurisprudencial descrito, inclino-me, por me filiar à corrente que defende não ser absoluta a proibição da exceção de pré-executividade no âmbito da execução fiscal.

Faço coro ao afirmado pelo Min. Humberto Gomes de Barros (RESP 143571/RS), na parte em que, após reconhecer que o art. 16 da LEF não admite as denominadas "exceções pré-executividade", não impede, contudo, "... que o executado antes da penhora advirta o juiz, para circunstâncias prejudiciais (pressupostos processuais ou condições da ação) suscetíveis de conhecimento *ex officio*."

A invocação da prescrição é matéria que pode ser examinada tanto em exceção de pré-executividade como por meio de petição avulsa, por ser causa extintiva do direito do exequente. Inclusive, em recente decisão, este foi o entendimento da Corte Especial deste Sodalício nos ERESP nº 388000/RS, julgado na Sessão do dia 16/03/2005.

Quanto à questão de fundo, esta Casa Julgadora vem decidindo no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve-se dar no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica (art. 174 do CTN).

No presente caso, verifica-se que a empresa executada foi citada no dia 29/03/1996 e os sócios, ora recorridos, apenas em 10/10/2002, ou seja, além do prazo quinquenal.

Tal entendimento vem sendo adotado de forma reiterada nesta Corte, conforme se depreende da leitura dos precedentes abaixo colacionados:

"EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO. PRESCRIÇÃO. OBSERVÂNCIA DO ART. 174 DO CTN.

I - "O redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei nº 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses de sus-

penção previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes". (RESP n. 73511/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, in DJ 06.09.2004, p. 186).

II - "Agravo regimental desprovido". (AgRg no RESP 445658/MG, Rel.Min. Francisco Falcão, DJ de 16/05/2005)

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. SÓCIO-GERENTE. CITAÇÃO. ART. 40 DA LEI Nº 6830/80 E ART. 174 DO CTN.

- A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas desta Corte vem proclamando o entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei nº 6.830/80 que deve harmonizar-se com as hipóteses de suspensão previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes.

- Os casos de interrupção do prazo prescricional estão previstos no art. 174 do CTN, o qual tem natureza de lei complementar e, por isso, se sobrepõe à Lei de Execuções Fiscais (6.830/80), que é lei ordinária.

- Não efetivada a regular citação do contribuinte antes de transcorridos cinco anos da data da constituição definitiva do crédito tributário, por inércia do Estado exequente, a prescrição há de ser decretada.

- "Agravo regimental improvido". (AgRg no AG 541255/RS, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 11/04/2005)

"PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. SÓCIO-GERENTE. CITAÇÃO. PESSOA JURÍDICA.

I. A jurisprudência das 1ª e 2ª Turmas desta Corte vem proclamando o entendimento no sentido de que o redirecionamento da execução contra o sócio deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica,

sendo inaplicável o disposto no art. 40 da Lei nº 6.830/80 que, além de referir-se ao devedor, e não ao responsável tributário, deve harmonizar-se com as hipóteses previstas no art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal. Precedentes.

2. Recurso especial improvido". (RESP 686191/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005)

Em face do exposto, NEGOU provimento ao recurso especial.

É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2005/0097477-0

RESP 758934 / RS

Números Origem: 200304010320326
9400140002

PAUTA: 06/10/2005

JULGADO: 06/10/2005

Relator: Exmo. Sr. Ministro JOSÉ DELGADO

Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Ministro
LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República: Exmo.
Sr. Dr. JOÃO FRANCISCO SOBRINHO

Secretária: Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGU-
RO SOCIAL - INSS

PROCURADOR: LUIZ CLÁUDIO PORTINHO DIAS
E OUTROS

RECORRIDO: NADYR BASSO

ADVOGADO: CARLOS FRANCISCO CAMILOTTI
MONTEIRO

INTERES.: CARLOS JOÃO HOPPE E OUTROS

ADVOGADO: CARLOS ANTÔNIO GOMES E OU-
TROS

ASSUNTO: EXECUÇÃO FISCAL - DÍVIDA ATIVA
Certidão

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA,
ao apreciar o processo em epígrafe na

sessão realizada nesta data, proferiu a se-
guinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provi-
mento ao recurso especial, nos termos do
voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Mi-
nistros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e
Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro
Relator. Ausente, justificadamente, o Sr.
Ministro Francisco Falcão.

Brasília, 06 de outubro de 2005.

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 07.11.2005,
p. 144).

**EXECUÇÃO FISCAL DE IPTU.
CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA QUE
ENGLOBA MAIS DE UM EXERCÍCIO.
IMPOSSIBILIDADE.**

RECURSO ESPECIAL Nº 773.333 - RS
(2005/0133945-3)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
RECORRENTE: MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE
PROCURADOR: ARMANDO JOSÉ DA COSTA DO-
MINGUES E OUTROS

RECORRIDO: MIGUEL IOCHPE TRAUB

ADVOGADO: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS
Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO
FISCAL. CDA QUE ENGLOBA NUM ÚNICO VA-
LOR A COBRANÇA DE MAIS DE UM EXERCÍ-
CIO. NULIDADE. PRESCRIÇÃO. DECRETAÇÃO
DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, A PARTIR DA LEI
11.051/2004.

1. É nula a CDA que engloba num único
valor a cobrança de mais de um exercí-
cio (RESP 733.432/RS, 1ª Turma, Min. José
Delgado, DJ de 08.08.2005).

2. A jurisprudência do STJ sempre foi
no sentido de que "o reconhecimento da
prescrição nos processos executivos fis-
cais, por envolver direito patrimonial, não

pode ser feita de ofício pelo juiz, ante a vedação prevista no art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil” (RESP 655.174/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 09.05.2005).

3. Ocorre que o atual parágrafo 4º do art. 40 da LEF (Lei 6.830/80), acrescentado pela Lei 11.051, de 30.12.2004 (art. 6º), viabiliza a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe argüir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência, por analogia, à hipótese dos autos.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de outubro de 2005.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 773.333 - RS
(2005/0133945-3)

RECORRENTE: MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE
PROCURADOR: ARMANDO JOSÉ DA COSTA DOMINGUES E OUTROS

RECORRIDO: MIGUEL IOCHPE TRAUB

ADVOGADO: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS
RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
(Relator):

Trata-se de recurso especial (fls. 71-84) interposto com fundamento nas alíneas a e c do permissivo constitucional em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que, em execução fiscal, negou provimento à apelação, mantendo a sentença que extinguiu o processo, decidindo que (a) “não pode a CDA agrupar, num único valor, o IPTU relativo a vários exercícios, contrariando, desta forma, o disposto no art. 202 do CTN, que, combinado com o art. 201 deste, manda inscrever em dívida ativa cada lançamento isoladamente” (fl. 53); (b) “o Judiciário pode, de ofício, decretar a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário, inclusive a intercorrente, extinguindo o feito executivo” (fl. 57).

No recurso especial, o recorrente aponta, além de divergência jurisprudencial, ofensa aos seguintes dispositivos: (a) arts. 156, 173, 174, 201, 202 e 204 do CTN, uma vez que (i) “não está expresso em nenhum dos dispositivos legais que fundamentam a decisão que a CDA deva ter a especificação dos valores por exercício” (fl. 75); (ii) “o que se exige, ao contrário, é que o título contenha o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de cálculo, os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou em contrato, tão-só” (fl. 75); (b) arts. 194 do CC e 219, § 5º, do CPC, tendo em vista que prescrição não pode ser declarada de ofício; (c) art. 174 do CTN, pois “o conhecimento da data exata em que se opera a prescrição de determinado crédito depende de uma série de fatos e não-fatos, ou seja, da não ocorrência de determinados fatos juridicamente relevantes” (fl. 83). Sem contra-razões. É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 773.333 - RS
(2005/0133945-3)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA QUE ENGLOBA NUM ÚNICO VALOR A COBRANÇA DE MAIS DE UM EXERCÍCIO. NULDADE. PRESCRIÇÃO. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE, A PARTIR DA LEI 11.051/2004.

1. É nula a CDA que engloba num único valor a cobrança de mais de um exercício (RESP 733.432/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 08.08.2005).
2. A jurisprudência do STJ sempre foi no sentido de que “o reconhecimento da prescrição nos processos executivos fiscais, por envolver direito patrimonial, não pode ser feita de ofício pelo juiz, ante a vedação prevista no art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil” (RESP 655.174/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 09.05.2005).
3. Ocorre que o atual parágrafo 4º do art. 40 da LEF (Lei 6.830/80), acrescentado pela Lei 11.051, de 30.12.2004 (art. 6º), viabiliza a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe argüir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional. Tratando-se de norma de natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência, por analogia, à hipótese dos autos.
4. Recurso especial parcialmente provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (RELATOR):

1. Quanto à nulidade da CDA, não merece reforma o acórdão recorrido, pois encontra-se em consonância com o entendimento assentado pela 1ª Turma do STJ, no sentido de que é nula a CDA que engloba,

num único valor, a cobrança de mais de um exercício. Esta a ementa do julgado: “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. REQUISITOS ESSENCIAIS. DESOBDIÊNCIA AOS DITAMES DO ART. 2º, § 5º DA LEI 6.830/80. PRECARIIDADE PATENTE. RESPEITO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. NULDADE DO TÍTULO. [...]”

O TJRS proferiu acórdão declarando a nulidade da CDA de ofício, restando prejudicada a apelação aduzindo, em síntese, que é inadmissível que a CDA englobe mais de um exercício sem fazer a correta discriminação dos exercícios a que se refere, bem como do montante relativo aos juros, correção monetária e multa. O ente municipal interpôs recurso especial requerendo a reforma do aresto vergastado a fim de que fosse reconhecida a validade da CDA trazendo à baila as seguintes razões: a) houve violação dos arts. 108, 109, 110, 202 e 203 do CTN e artigo 2º, §§ 5º e 6º da Lei nº 6.830/80 em razão do acórdão recorrido ter realizado uma interpretação reducionista em relação aos dispositivos legais, tendo se distanciado da teleologia da lei; b) mesmo a CDA que não especifica o valor de cada exercício é válida e perfeita, não decorrendo nenhum prejuízo, formal ou material, para a defesa; c) a exigência de que a CDA contenha a discriminação de valores por exercício é descabida por realizar interpretação ampliativa do comando legal, pois não está expresso em algum dos dispositivos legais que fundamentam a decisão que a CDA deva ter tal especificação. Apresentadas contra-razões pugnando pelo improvemento do presente recurso, aduzindo ausência de prequestionamento e impossibilidade de reexame de matéria-fático probatória, qual seja, as cláusulas contratuais. [...]

4. A CDA, enquanto título que instrumentaliza a execução fiscal, deve estar

revestida de tamanha força executiva que legitime a afetação do patrimônio do devedor, mas à luz do princípio do devido processo legal, proporcionando o enaltecimento do exercício da ampla defesa quando apoiado na estrita legalidade.

5. Os requisitos legais para a validade da CDA não possuem cunho formal, mas essencial, visando a permitir a correta identificação, por parte do devedor, do exato objeto da execução, com todas as suas partes constitutivas (principal e acessórias), com os respectivos fundamentos legais, de modo que possa garantir, amplamente, a via de defesa.

6. É inadmissível o excesso de tolerância com relação à ilegalidade do título executivo, eis que o exequente já goza de tantos privilégios para a execução de seus créditos que não pode descumprir os requisitos legais para a sua cobrança.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido." (RESP 733.432/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 08.08.2005).

2. No tocante à prescrição, a jurisprudência do STJ sempre foi no sentido de que, em se tratando de prescrição de créditos tributários, não é possível a sua decretação de ofício (art. 219, § 5º, do CPC), segundo o entendimento pacificado na 1ª Seção do STJ sobre o tema: "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 219, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL-CPC. OMISSÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, II.

1. O reconhecimento da prescrição nos processos executivos fiscais, por envolver direito patrimonial, não pode ser feita de ofício pelo juiz, ante a vedação prevista no art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil. [...]

3. Recurso especial provido." (RESP 655.174/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 09.05.2005)

"EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DE TERCEIRO. PRESCRIÇÃO.

1. Não existindo relação de pertinência entre o terceiro e a obrigação executada, falece a este legitimidade para deduzir exceção de prescrição.

2. Os embargos de terceiro, na sistemática adotada pelo Código de Processo Civil, constituem remédio idóneo unicamente para discutir a inclusão ou a exclusão do bem constritado judicialmente.

3. A decretação da prescrição por provocação do autor dos embargos de terceiro, figura estranha à relação jurídica material, tem o mesmo efeito do seu reconhecimento de ofício pelo juiz, o que é vedado expressamente pela norma inserta no art. 219, § 5º do Código de Processo Civil.

4. Recurso especial provido." (RESP 60284/SP, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 12.05.2003)

3. Ocorre que, em 30 de dezembro de 2004, foi editada a Lei nº 11.051, que acrescentou o parágrafo 4º ao art. 40 da Lei de Execuções Fiscais, autorizando a decretação de ofício da prescrição intercorrente, nos seguintes termos:

"Art. 6º O art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 40 [...] § 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato."

Portanto, resta viabilizada a decretação da prescrição intercorrente por iniciativa judicial, com a única condição de ser previamente ouvida a Fazenda Pública, permitindo-lhe argüir eventuais causas suspensivas ou interruptivas do prazo prescricional, o que não ocorreu no presente caso. Tratando-se de norma de

natureza processual, tem aplicação imediata, alcançando inclusive os processos em curso, cabendo ao juiz da execução decidir a respeito da sua incidência, por analogia, à hipótese dos autos.

4. Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso especial apenas para afastar a declaração de prescrição de ofício, mantendo-se a extinção da execução por força da nulidade da CDA. É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2005/0133945-3

RESP 773333 / RS

Números Origem: 1026879 37 10503869566
7001129665

PAUTA: 18/10/2005

ADO: 18/10/2005

Relator: Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República: Exmo. Sr. Dr. JOÃO FRANCISCO SOBRINHO

Secretária: Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

PROCURADOR: ARMANDO JOSÉ DA COSTA DOMINGUES E OUTROS

RECORRIDO: MIGUEL IOCHPE TRAUB

ADVOGADO: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

ASSUNTO: TRIBUTÁRIO

Certidão

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 18 de outubro de 2005.

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 07.11.2005, p. 153).

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXISTÊNCIA DE LIMINAR IMPEDINDO A CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DA UNIÃO FEDERAL. DECADÊNCIA. CONFIGURAÇÃO.

RECURSO ESPECIAL Nº 671.773 - RJ
(2004/0099853-5)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

ADVOGADO: ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TATIANA P. F. WAJNBERG E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO - AÇÃO CAUTELAR - DEPÓSITO - LEVANTAMENTO - DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS AO ANO-BASE DE 1990 - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LIMINAR IMPEDINDO A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO IMPUGNADA.

1. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 do CTN).

2. Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.

3. O prazo para lançar é decadencial e, portanto, não se sujeita a suspensão ou

interrupção, nem mesmo por ordem judicial, ou por depósito do provavelmente devido.

4. Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra-Relatora.”

Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

DR* EUNICE PORCHAT SECCO, PELA PARTE: RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

Brasília-DF, 03 de novembro de 2005 (Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 671.773 - RJ (2004/0099853-5)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

ADVOGADO: ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TATIANA P. F. WAJNBERG E OUTROS

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON:

– Trata-se de recurso especial interposto, com fulcro nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão do TRF da 2ª Região assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

– Agravo interno interposto contra decisão indeferitória quanto ao levantamento

de saldo existente em conta de depósito, alegando a Agravante que o Fisco já decaiu de seu direito de cobrar a exação.

– Tendo o Juízo *a quo* concedido liminar para impedir o lançamento, como requerido pelo próprio Agravante, não há que se falar em decadência.

– O *dies a quo* do prazo de decadência nem mesmo começou a fluir em face da decisão judicial impeditiva: consagração do princípio da razoabilidade. (fls. 212)

Aponta a recorrente, além de dissídio jurisprudencial, ofensa aos arts. 535 do CPC e 142 e 173, I do CTN.

Sustenta que a autoridade fazendária pode efetuar o lançamento, mesmo que o tributo esteja com a sua exigibilidade suspensa, sob pena de decadência. Nesse sentido, colaciona julgados desta Corte nos RESP's 106.593/SP, 119.156/SP e 332.693/SP.

Firmada a premissa de que o prazo de decadência para o lançamento não se interrompe e que dispõe a autoridade coatora de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o crédito tributário foi atingido pela decadência.

Afirma que o STJ assim se posicionou nos já mencionados RESP's 106.593/SP e 119.156/SP, bem como nos RESP's 119.986/SP, 172.997/SP e 276.142/SP.

Conclui ter direito ao levantamento dos depósitos.

Após as contra-razões, subiram os autos, admitido o especial na origem.

Relatei.

RECURSO ESPECIAL Nº 671.773 - RJ . (2004/0099853-5)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

ADVOGADO: ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TATIANA P. F. WAJNBERG E
OUTROS

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON
(RELATORA): Prequestionada a tese e con-
figurado o dissídio, passo ao exame do
recurso.

Na origem, a empresa ajuizou ação ordi-
nária para ver declarada a ilegalidade da
atualização do valor nominal do BTN de
março, abril e maio a novembro de 1990
por outro índice que não o IPC, ou seja,
pelo IRVF. Ajuizou, anteriormente,
medida cautelar preparatória, requerendo
liminar também para que não fosse efe-
tuado o lançamento complementar nem
inscrita em dívida ativa a diferença de
imposto de renda. A liminar foi deferida,
condicionada ao depósito das quantias.

A sentença de primeiro grau julgou impro-
cedente a ação ordinária e a ação cautelar,
determinando a conversão dos depósitos
em renda da União ao trânsito em julgado.
Houve apelo da parte autora em ambos os
feitos, mas estes não foram julgados no
TRF porque formulado pedido de levanta-
mento dos depósitos em face da alegada
decadência.

Segundo informações da CEF, o saldo dos
mencionados depósitos alcançaram em
30/10/2002 a cifra de R\$ 4.472.168,06
(quatro milhões, quatrocentos e setenta e
dois mil, cento e sessenta e oito reais e seis
centavos).

Para a empresa, não estava o Fisco inibi-
do de lançar pela existência de depósito e
pela ação ordinária, deixando de fazê-lo
por desídia, visto que tal ato lhe era im-
posto por dever funcional (art. 142, pará-
grafo único, do CTN).

Analisando a tese defendida, merece des-
taque o fato de ter o contribuinte dois ti-
pos de ação para defender-se:

1) a ação anulatória de débito fiscal, quan-
do o crédito já está constituído, ação que
não inibe o Fisco de ingressar com a exe-
cução fiscal, a qual só pode ser obstada
pelo depósito no valor integral; e

2) a ação declaratória de débito fiscal que
antecede o lançamento pelo qual se cons-
titui o crédito tributário. Nesta, o depósi-
to não tem a propriedade de suspender a
exigibilidade do crédito, porque ainda não
existe crédito, existe apenas a probabilidad-
de de um crédito, pela ocorrência do fato
gerador.

A pergunta que se faz é a seguinte: o de-
pósito de um tributo, questionado via ação
declaratória, inibe o Fisco de lançar? Afim-
al, suspende-se pelo depósito o curso do
prazo para lançar?

Em tal situação, com efeito, o Fisco não
está inibido de constituir o seu crédito,
dispondo de cinco anos para fazê-lo, com
ou sem depósito, porque, como já visto,
a única inibição provocada pelo depósito
refere-se à exigibilidade, existente em um
segundo momento, quando já constituído
o crédito, nos termos do art. 142 do CTN.
Na hipótese em julgamento, o Fisco, em
desidiosa espera, sem empecilho algum,
deixou passar mais de cinco anos da ocor-
rência do fato gerador, perdendo o prazo
fatal para fazê-lo (art. 150, § 4º, do CTN).
Quero aqui destacar que não houve pa-
gamento antecipado ou não antecipado,
como pode sugerir o disposto no art. 150
do CTN.

A empresa apenas se antecipou, com a
cautelar, para barrar a execução, caso
fosse feita a cobrança pelo Fisco que, an-
tecedentemente, ainda teria de constituir
o crédito tributário, prazo que deixou es-
capar.

Por fim, há em desfavor da FAZENDA ar-
gumento irresponsável. Sabe-se que é
decadencial o prazo para a constituição

do crédito tributário, o qual não sofre suspensões ou interrupções, pois, como a história, tem marcha irreversível. Surgindo a obrigação pela ocorrência do fato gerador, nasce concomitantemente o direito do Fisco proceder ao lançamento, dispondo de cinco anos para fazê-lo, prazo que não sofre a influência de nenhum ato ou fato. Nem mesmo uma liminar judicial tem a força de parar o prazo decadencial.

Aliás, sobre a liminar concedida, temos que o Fisco sentiu-se inibido de lançar porque foi desidioso, pois a liminar falava de exigibilidade apenas, sem se referir ao sagrado direito de lançar.

Sem esboçar reação, aguardou o Fisco o passar dos anos, sentindo-se protegido com os depósitos. Não opôs embargos de declaração da liminar concedida mediante depósito, para saber o que fora efetivamente suspenso, já que inexistia exigibilidade; também deixou de agravar da concessão da liminar, questionando o equívoco do julgado.

Dentro desse contexto, acolho a tese contida no recurso para reformar o acórdão e dar provimento ao especial, declarando a inexistência da relação jurídica, por força da decadência, o que dá direito ao contribuinte em ser atendido quanto ao pedido de levantamento.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2004/0099853-5

RESP 671773 / RJ

Números Origem: 199902010406296

199902010406302 9100203661

9101250353

PAUTA: 03/11/2005

JULGADO: 03/11/2005

Relatora: Exma. Sra. Ministra ELIANA CALMON

Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocuradora-Geral da República: Exma. Sra. Dra. DULCINÉA MOREIRA DE BARROS

Secretária: Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

ADVOGADO: ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: TATIANA P. F. WAJNBERG E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - Demonstrações Financeiras - Correção Monetária

SUSTENTAÇÃO ORAL

DRª EUNICE PORCHAT SECCO, PELA PARTE:

RECORRENTE: COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

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, deu provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra-Relatora.”

Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília, 03 de novembro de 2005.

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 14.11.2005, p. 259).

**RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-
QUOTISTA. ART. 13 DA LEI Nº
8620/93. SUBMISSÃO AO ART.
135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO
NACIONAL.**

AgRg nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM
RESP Nº 624.842 – SC (2004/0133375-3)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
AGRAVANTE: MULLER COMÉRCIO DO VESTUÁ-
RIO LTDA E OUTROS

ADVOGADO: MARLON CHARLES BERTOL E OU-
TROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGU-
RO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: JAQUELINE MAGGIONI PIAZZA
E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-COTISTA. DÉBITOS DA SEGURIDADE SOCIAL CONTRAÍDOS PELA SOCIEDADE. LEI 8.620/93, ART. 13. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPRETAÇÃO. MATÉRIA PACIFICADA NO ÂMBITO DA 1ª SEÇÃO.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do RESP 717.717/SP, Min. José Delgado, sessão de 28.09.2005, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III do CTN.

2. Agravo regimental a que se dá provimento, com ressalva de ponto de vista pessoal do relator.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao agravo regimental nos termos do voto

do Sr. Ministro Relator, que ressaltou o seu ponto de vista. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciado o Sr. Ministro Franciulli Netto. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão e João Otávio de Noronha.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília, 26 de outubro de 2005.
MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
Relator

ARGG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM
RESP Nº 624.842 – SC (2004/0133375-3)

AGRAVANTE: MULLER COMÉRCIO DO VESTUÁ-
RIO LTDA E OUTROS

ADVOGADO: MARLON CHARLES BERTOL E
OUTROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGU-
RO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: JAQUELINE MAGGIONI PIAZZA
E OUTROS

RELATÓRIO

EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
(RELATOR):

Trata-se de agravo regimental (fls. 204/212) contra decisão monocrática do então relator, Ministro Francisco Falcão, que negou seguimento aos embargos de divergência, sob o fundamento de que o acórdão embargado seguiu entendimento consolidado pela 1ª Turma no sentido de que, a teor das alterações introduzidas pelo art. 13 da Lei 8.620/93, “cuidando-se de débitos da sociedade para com a Seguridade Social, decorrentes do descumprimento das obrigações previdenciárias, há responsabilidade solidária de todos os sócios, mesmo quando se trate de sociedade por quotas de responsabilidade limitada” (fl. 191).

Assevera o agravante que o dissenso jurisprudencial está configurado diante da existência de inúmeras decisões da 1ª Turma no sentido de que a responsabilidade do sócio-gerente, em questões tributárias, é subjetiva, e não objetiva, dependendo de “prévia comprovação de atos de excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, ou dissolução irregular” (fl. 208). É o relatório.

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 624.842 – SC (2004/0133375-3)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-COTISTA. DÉBITOS DA SEGURIDADE SOCIAL CONTRAÍDOS PELA SOCIEDADE. LEI 8.620/93, ART. 13. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPRETAÇÃO. MATÉRIA PACIFICADA NO ÂMBITO DA 1ª SEÇÃO.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do RESP 717.717/SP, Min. José Delgado, sessão de 28.09.2005, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III do CTN.

2. Agravo regimental a que se dá provimento, com ressalva de ponto de vista pessoal do relator.

Voto

EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (RELATOR):

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do RESP 717.717/SP, Min. José Delgado, sessão de 28.09.2005, consagrou o entendimento de que, mesmo em se tratando de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades

por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN. Nessa situação, portanto, é indispensável a comprovação, pelo credor exequente, de que o não-recolhimento da exação decorreu de ato praticado com violação à lei, ou de que o sócio teve a qualidade de dirigente da sociedade devedora.

2. Registro, todavia, minha convicção pessoal (manifestada em voto proferido nos autos do RESP 656476 / PR, 1ª T., DJ 21.03.2005) no sentido de que, nos casos de débitos para com a Seguridade Social contraídos após a vigência do art. 13 da Lei nº 8.620/93, a responsabilidade atribuída ao sócio-cotista tem respaldo no art. 124, II, do CTN, tendo regime próprio e peculiar, que deve ser observado, a não ser que se declare a inconstitucionalidade do referido preceito normativo.

3. Inobstante, ressalvando minha posição pessoal, adoto a orientação esposada pela 1ª Seção e, com base nela, dou provimento ao presente agravo regimental, para, considerando a decisão agravada, dar provimento aos embargos de divergência. É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2004/0133375-3

ERESP 624842 / SC

Números Origem: 200302324376

200304010119463 64000032020

PAUTA: 26/10/2005

JULGADO: 26/10/2005

Relator: Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República: Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAIS FILHO

Secretária: Bela. Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza

AUTUAÇÃO

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 624.842 – SC (2004/0133375-3)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
EMBARGANTE: MULLER COMÉRCIO DO VESTUÁRIO LTDA E OUTROS

ADVOGADO: MARLON CHARLES BERTOL E OUTROS

EMBARGADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: JAQUELINE MAGGIONI PIAZZA E OUTROS

ASSUNTO: EXECUÇÃO FISCAL

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE: MULLER COMÉRCIO DO VESTUÁRIO LTDA E OUTROS

ADVOGADO: MARLON CHARLES BERTOL E OUTROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: JAQUELINE MAGGIONI PIAZZA E OUTROS

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, deu provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que ressaltou o seu ponto de vista.”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Licenciado o Sr. Ministro Franciulli Netto. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão e João Otávio de Noronha.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux.

Brasília, 26 de outubro de 2005.

Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza
Secretária

(Ementa publicada no DJU de 21.11.2005, p. 117).

**ART. 133 DO CTN.
INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES
DE ALTERAÇÃO DO QUADRO
SOCIETÁRIO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 300.180 - SP (2001/0005507-9)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: A GALTER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA.

ADVOGADO: MARCO ANTÔNIO PIZZOLATO E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: GEÓRGIA GRIMALDI DE SOUZA BONFÁ E OUTROS

Ementa

1. O art. 133 do CTN é de aplicação restrita aos casos em que uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra fundo de comércio ou estabelecimento. Não se aplica ao caso de mera alteração no quadro social, pois o sujeito passivo permaneceu o mesmo, não se revestindo de qualquer interesse verificar quem eram os sócios que integravam o seu quadro social, se houve a substituição de um ou alguns por outros tantos. A pessoa jurídica, como se sabe, é distinta dos sócios que a compõem.

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 “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator”. Os

Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília (DF), 08 de novembro de 2005 (Data do Julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 300.180 - SP
(2001/0005507-9)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: A GALTER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA.

ADVOGADO: MARCO ANTÔNIO PIZZOLATO E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: GEÓRGIA GRIMALDI DE SOUZA BONFÁ E OUTROS

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): Trata-se de recurso especial com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, contra acórdão cujo voto condutor está assim ementado: “Tributário – Ação declaratória de inexigibilidade de multa fiscal – Alteração no quadro social da empresa – Irrelevância – Inaplicabilidade do artigo 133 do CTN – Ação julgada improcedente – Recurso improvido” (fl. 304).

Em síntese, alega o recorrente que teria sido negado vigência ao art. 133 do Código Tributário Nacional, argumentando-se que a leitura conjunta desse dispositivo em conjunto com o disposto no art. 3º da mesma codificação conduz ao entendimento de que as sanções por ato ilícito, seja fiscal ou penal, não têm a natureza de tributo e que a responsabilidade do sucessor comercial restringe-se aos tributos.

Alega-se ainda divergência jurisprudencial com julgado proferido pelo egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, invocando, também, precedentes do colendo Supremo Tribunal Federal, da lavra dos Ministros Djaci Falcão e Aliomar Baleeiro (fls. 309/320).

Em contra-razões, a recorrida pede o improvemento do recurso, observando que não se trata de sucessão, pois a recorrente responde integralmente pelos seus débitos, bastando invocar-se, nesse sentido, o art. 123 do Código Tributário Nacional (fls. 330/333).

Admitido o recurso, subiram os autos a esta Corte, cabendo-me por atribuição.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 300.180 - SP
(2001/0005507-9)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MULTA. ALTERAÇÃO NO QUADRO SOCIAL. ART. 133 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

1. O art. 133 do CTN é de aplicação restrita aos casos em que uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra fundo de comércio ou estabelecimento. Não se aplica ao caso de mera alteração no quadro social, pois o sujeito passivo permaneceu o mesmo, não se revestindo de qualquer interesse verificar quem eram os sócios que integravam o seu quadro social, se houve a substituição de um ou alguns por outros tantos. A pessoa jurídica, como se sabe, é distinta dos sócios que a compõem.

2. Recurso especial improvido.

VOTO

O SENHOR MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): O recurso não pode ser conhecido pela alegada divergência jurisprudencial, tendo em vista que o recorrente, embora tenha trazido o inteiro teor do voto condutor do acórdão apontado como paradigma,

omitiu-se em realizar o confronto analítico, exigência inserida no art. 541, parágrafo único, do Código de Processo Civil e art. 255 do RISTJ.

Reconhece, porém, que o dispositivo foi analisado no voto condutor do acórdão, pelo que conheço do recurso quanto à alegada vulneração do art. 133 do Código Tributário Nacional, passando a examiná-lo. O dispositivo invocado tem a seguinte redação:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão” (dispositivo posteriormente alterado pela Lei Complementar nº 118/05).

Destaco tópico do voto condutor do acórdão: “O documento de fls. 30/34 demonstra que no dia 31.3.87 foi lavrado o Auto de Infração e Imposição de Multa contra a autora, pelos fatos ali mencionados. No dia 18.10.90 a Fazenda do Estado ajuizou execução fiscal contra a autora, tendo como título executivo a Certidão de Dívida Ativa. (fls. 27)

A circunstância do quadro social da autora ter sido alterado, com a saída de alguns sócios e a entrada de outros (fls. 22/24), em nada a beneficia, sendo inaplicável ao

caso o disposto no artigo 133 do Código Tributário Nacional.

A Fazenda do Estado, com base no artigo 4º, I, da Lei nº 6.830/80, ajuizou execução fiscal contra a empresa A. Galter – Indústria e Comércio de Tecidos Ltda., contra quem foi lavrado o auto de infração de fls. 31/34, e inscrito o débito tributário.

Não pode a executada ser excluída da multa que lhe está sendo cobrada na execução fiscal, não convencendo a alegação de que houve alteração no quadro social da executada. Na realidade, não ocorreu a aquisição da empresa executada por outra pessoa física ou jurídica ou qualquer tipo de sucessão ou incorporação, persistindo a responsabilidade fiscal da empresa autuada. A execução fiscal foi ajuizada contra a pessoa jurídica e não contra os sócios da empresa.

Nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional, ‘Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária’.

Além do mais, nos termos do artigo 20 do Código Civil, as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros” (fls. 304/305).

Não vejo qualquer reparo a tal entendimento. O art. 133 do CTN é de aplicação restrita aos casos em que uma pessoa natural ou jurídica adquire de outra fundo de comércio ou estabelecimento. Não se aplica ao caso de mera alteração no quadro social, pois o sujeito passivo permaneceu o mesmo, não se revestindo de qualquer interesse verificar quem eram os sócios que integravam o seu quadro social, se houve a substituição de um ou alguns por outros tantos. A pessoa jurídica, como se sabe, é distinta dos sócios que a compõem.

Ajusta-se como uma luva ao caso a lição do tributarista Hugo de Brito Machado:

“O art. 133 do Código Tributário Nacional trata de sucessão entre o contribuinte e o adquirente de seu fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional. Não de sucessão entre responsáveis na condição de dirigente, ou se sócio da pessoa jurídica. O fato da saída de um sócio e a sua substituição por outro é inteiramente estranho à norma em questão. Ao ingressar na sociedade não se está adquirindo fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, pois a propriedade deles continua sendo da sociedade” (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II, Editora Atlas S/A, 2004, p. 559).
Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.
É como voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO

SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2001/0005507-9 RESP
300180 / SP

Números Origem: 2490 811385 85295

PAUTA: 08/11/2005

JULGADO: 08/11/2005

Relator: Exmo. Sr. Ministro CASTRO MEIRA
Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Ministro
JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocuradora-Geral da República:
Exma. Sra. Dra. DULCINÉA MOREIRA DE
BARROS

Secretária: Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: A GALTER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE TECIDOS LTDA.

ADVOGADO: MARCO ANTÔNIO PIZZOLATO E
OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO
PAULO

PROCURADOR: GEÓRGIA GRIMALDI DE SOUZA
BONFÁ E OUTROS

ASSUNTO: Tributário

CERTIDÃO: Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília, 08 de novembro de 2005.

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 21.11.2005, p. 174).

DESPACHOS

PIS. COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE PLENA. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LIMITAÇÕES.

PROC.: 2005.03.00.080814-0 AG 249370

ORIG.: 2005.61.00.0170240/ SP

AGRTE: CONDOMÍNIO SOLUÇÕES DE TECNOLOGIA S/A

ADV.: JOSÉ ROBERTO MARCONDES

AGRDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO
AUGUSTO G. P. SOUZA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 11 VARA SÃO
PAULO - SEC. JUD SP

RELATOR: DES. FED. LAZARANO NETO/ SEXTA
TURMA

Vistos, etc.

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto contra a decisão do Juízo Federal da 11ª Vara de São Paulo/SP que indeferiu a liminar pleiteada, em mandado de

segurança impetrado com a finalidade de suspender a exigibilidade das contribuições ao PIS e COFINS, exigidas nos termos das Leis n.ºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04.

Alega a agravante, em síntese, a inconstitucionalidade das limitações ao princípio da não cumulatividade trazidas pelas Leis n.ºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04. Pede a antecipação da tutela recursal.

Após breve relato, decido.

Ausentes os requisitos legais para a antecipação da tutela recursal, nos termos do artigo 527, inciso III, c/c o disposto no art. 558 do CPC.

Sobre a cumulatividade das contribuições providenciárias, dispõe o § 12 do art. 195 da Constituição Federal:

“§12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos, I, b; e IV do caput, serão não cumulativas”.

Sobre as referidas deduções, dispuseram as Leis n.ºs 10.637/02, 10.733/03 e 10.865/04. Ou seja, trata-se de benefício conferido constitucionalmente ao contribuinte por meio da lei e não amplamente, e independentemente de previsão legal, conforme preteado pela recorrente. Dessa forma, em sede de decisão liminar não tem amparo a pretensão da agravante.

Por outro lado, as Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04, na qualidade de legislação tributária, com fundamento nos arts. 96 e 100 do CTN dispõem sobre a matéria reservada pelas Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.

Assim, não se há falar em afronta ao direito da agravante e conseqüentemente na presença dos requisitos do art. 527, inciso III do CPC, a autorizar a antecipação da tutela recursal.

Isto posto, nego o pedido de efeito suspensivo.

Cumpra-se o disposto no artigo 527, inciso V, do CPC.

Após, abra-se vista ao requisitante do Ministério Público Federal.

Publique-se.

São Paulo, 18 e outubro 2005.

LAZARANO NETO

Desembargador Federal

Relator

(Despacho publicado no DJU II de 04.11.2005, p. 194).

PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. PRAZO SUPERIOR A UM ANO, FIRMADOS ATF 31 DE OUTUBRO DE 2003. IN SRF 468/04. ILEGALIDADE.

PROC.: 2005.03.00.066499-2 AG 243988

ORIG.: 2005.61.00.015989-9/SP

AGRTE UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYADIR F BORGES E MIRIAM APARECIDA P. DA SILVA

AGRDO SÃO CARLOS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A

ADV.: RICARDO LACAZ MARTINS

ORIGEM: JUIZADO FEDERAL DA 25ª VARA SÃO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: JUIZ CONV. MANOEL ALVARES/ QUARTA TURMA

Vistos, etc.

Trata-se de Agravo de Instrumento interposto em face da r. decisão proferida pelo MM. Juízo *a quo*, em ação declaratória, que deferiu o pedido de antecipação da tutela, para autorizar a autora, ora agravada, a efetuar o recolhimento do PIS e de COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes de contratos de fornecimento de bens e serviços, com prazo superior a um

ano, firmados até 31 de outubro de 2003, nos termos da Lei nº 9.718/98.

Inconformada com a decisão, a agravante interpõe o presente recurso, inclusive para valer-se da possibilidade de suspensão da decisão agravada, à luz da atual disciplina traçada nos artigos 558 e 527, inciso III, do código do Processo Civil.

Decido.

Nos termos do artigo 558, do CPC, para a suspensão do cumprimento da decisão agravada, tal como autoriza o artigo 527, inciso III, do mesmo diploma legal, é necessário que sendo relevante a fundamentação da agravante, haja evidência de que tal decisão esteja a resultar em lesão grave e de difícil reparação.

A ação declaratória foi ajuizada com o fito de afastar as determinações da IN/SRF no 468/04, no que concerne à regulamentação dos artigos 10, XI, b e 15, V da Lei nº 10.833/2003.

Dispõem os artigos 10, XI, b e 15, V da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINA, vigente anteriormente a esta lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

XI – as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;”

“Art. 15. Aplica-se à contribuição para PIS/ PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002, o disposto:

V – nos incisos VI, IX a XXV do *caput* e no § 2º do art. 10 desta Lei,”

Por sua vez, estabelece o § 2º do artigo 2º da IN/ SRF no 468/04:

“Art. 2º Para efeito desta Instrução Norma-

tiva, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§ 2º Se estipulada no contrato cláusula de aplicação de reajuste, periódico ou não, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação da primeira alteração de preços verificada após a data mencionada no art.1º.”

Com efeito, a questão a ser dirimida nos autos necessita de uma análise mais aprofundada; entretanto, o mero reajuste dos valores do contrato, com o único escopo de preservar o valor econômico, ao menos à primeira vista, não desconfigura a pré-determinação de preços pactuada.

Destarte, ante a possibilidade de reversão da medida impugnada e por não antever qualquer prejuízo ao erário na hipótese de ser julgada improcedente a ação, mantendo, por ora, a decisão agravada.

Por esses motivos, NEGOU EFEITO SUSPENSIVO pleiteado.

Intime-se a agravada nos termos do artigo 527, V, do código de Processo Civil.

Int.

São Paulo, 21 de outubro de 2005.

MANOEL ÁLVARES

Juiz Federal Convocado

Relator

(Despacho publicado no DJU II de 08.11.2005, p. 201).

CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIOS. SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO. MÊS RESPECTIVO E DATA DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE PRECEDENTE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 427.381-1

PROCED.: SANTA CATARINA

RECTE.(S): BRASÃO OESTE LTDA.

ADV.(A/S): ARCIDES DE DAVID E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL. – INSS

ADV.(A/S): MARIANA GOMES DE CASTILHOS
DESPACHO

CONTRIBUIÇÃO – FOLHA DE SALÁRIOS – SURGIMENTO DA OBRIGAÇÃO – MÊS RESPECTIVO E DATA DE PAGAMENTO – ALCANCE DO ARTIGO 195, INCISO I, ALÍNEA 'A', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – AUDIÇÃO DA PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA

1. O Tribunal de origem assentou que, relativamente à contribuição social sobre a folha de salários, há de se levar em conta o mês correspondente à prestação de serviços.

Sustenta-se, no extraordinário, a partir do disposto no artigo 195, inciso I, alínea 'a', da Constituição Federal, a necessidade de ocorrer o pagamento para que surja a obrigação de recolher a contribuição.

2. Colha-se o parecer da Procuradoria Geral da República.

3. Publique-se.

Brasília, 28 de outubro de 2005.

(Despacho publicado no DJU de 21.11.2005, p. 29).

HABEAS-CORPUS. SOCIEDADES ANÔNIMAS URUGUAIS DE INVESTIMENTO. MECANISMO PARA APOSIÇÃO DE PATRIMÔNIO EM NOME DE SOCIEDADES ESTRANGEIRAS.

HABEAS CORPUS N. 87.016-3

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR : MIN. CARLOS VELLOSO

PACTE.(S): NEWTON JOSÉ DE OLIVEIRA NEVES

IMPTE.(S): CARLOS ELY ELUF

COATOR(A/S)(ES): RELATORA DOS HABEAS CORPUS NºS 48250 E 48300 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

DECISÃO: – Vistos. Trata-se de habeas corpus impetrado em favor de NEWTON JOSÉ DE OLIVEIRA NEVES, contra decisão da eminente Ministra Laurita Vaz que indeferiu pedido de medida liminar nos autos do HC 48.250/RJ e do HC 48.300/RJ, nos quais se postulava a revogação do decreto de prisão preventiva expedido contra o paciente nos autos da ação penal que corre contra ele perante o Juízo da 5ª Vara Criminal Federal do Rio de Janeiro/RJ, pela prática de crimes contra o sistema financeiro, contra a ordem tributária, de lavagem de dinheiro, falsidade ideológica e tráfico de influência.

Sustenta a impetração, em síntese, o seguinte:

a) inaplicabilidade da Súmula 691-STF, tal como decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 86.864/SP, impetrado em favor de Flávio Maluf;

b) violação ao princípio constitucional do juiz natural e do devido processo legal, em razão da incompetência absoluta do juízo processante; afirma que os crimes imputados ao paciente teriam sido praticados em São Paulo e que o mandado de prisão foi expedido pelo Juízo da 5ª Vara Criminal do Rio de Janeiro;

c) ausência de conexão entre os crimes cometidos em tese pelo paciente e os imputados a Antônio Carlos Chebabe;

d) o decreto de prisão preventiva não atende aos requisitos do art. 312 do Código de Processo Penal, sendo, portanto, injusta a manutenção da prisão do paciente;

e) inépcia da denúncia, porquanto não faz a descrição da conduta dos supostos crimes atribuídos ao paciente, não obedecendo, assim, o disposto no art. 41 do Código de Processo Penal;

f) excesso de prazo para o encerramento da instrução criminal, sendo que o paciente se encontra preso há mais de 117 (cento e dezessete) dias;

g) o paciente é o único co-réu ainda preso, tendo em vista que os 10 (dez) outros co-réus foram liberados após o vencimento da prisão temporária;

h) violação ao princípio da dignidade da pessoa humana, dado que a carceragem em que se encontra o paciente seria inadequada e não condizente com as prerrogativas previstas no Estatuto da Ordem dos Advogados do Brasil.

Pede a concessão de medida liminar, para que o paciente seja colocado em liberdade, bem como para que seja suspensa a Ação Penal 2005.51.01.517854-3, em tramitação perante o Juízo da 5ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro.

Autos conclusos em 10.11.2005.

Decido. Destaco da decisão que proferi ao despachar o HC 80.288-MC/RJ (caso Cac-ciola – pedido de reconsideração):

“Tenho sustentado, a partir da decisão que proferi no HC 79.924-RJ, em 24.12.99, entendimento que manifestei, em seguida, por exemplo, nos HHCC 80.316-RS e 80.287-RS, de que não cabe, de regra, deferir liminar em habeas corpus impetrado contra a decisão do Relator que, no Superior Tribunal de Justiça, denega medida liminar em pedido de habeas corpus. Ter-se-ia, com o deferimento da liminar, forma de subtrair do Superior Tribunal de Justiça competência constitucional para apreciar e julgar habeas corpus contra decisões de Tribunais de 2º grau (C.F., art. 105, I, c, redação da E.C. 22/99). Admito que, em casos excepcionais, em que esteja ocorrendo flagrante violação à liberdade de locomoção, seria possível entendimento diverso, vale dizer, entendimento no sentido da possibilidade do deferimento, no Supremo Tribunal Federal, de pedido de habeas corpus que objetivasse, na hipótese mencionada, a desconstituição da decisão proferida pelo Relator, no S.T.J., indeferitória da liminar. O caso, repita-se, haveria de

ser excepcional, ocorrente, inclusive, a possibilidade de irreparabilidade do direito.

O entendimento que sustento vai além da jurisprudência que se tem firmado no Supremo Tribunal Federal, em casos como este. O Supremo Tribunal tem decidido pelo não cabimento do habeas corpus e não simplesmente pela impossibilidade do deferimento da liminar. No HC 79.748-RJ, Relator o Ministro Celso de Mello, decidiu a 2ª Turma, vencido o Ministro Marco Aurélio:

‘EMENTA: – HABEAS CORPUS – IMPETRAÇÕES SUCESSIVAS – DECISÃO DENEGATÓRIA DE LIMINAR EMANADA DE MINISTRO DE TRIBUNAL SUPERIOR DA UNIÃO – HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO.

– Não se revela suscetível de conhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, a ação de habeas corpus promovida contra decisão de Relator, que, em sede de outro processo de habeas corpus, ainda em curso perante Tribunal Superior da União, nele haja indeferido pedido de medida liminar. Esse entendimento jurisprudencial – que repele a possibilidade jurídico-processual de o Tribunal Superior da União vir a ser prematuramente substituído pelo Supremo Tribunal Federal, sem que o órgão judiciário apontado como coator tenha julgado definitivamente o writ constitucional – assenta-se na relevantíssima circunstância de que a antecipação pretendida transgredir princípios processuais básicos, como o postulado da hierarquia dos graus de jurisdição e o princípio da competência. Precedentes.’

No seu voto, o eminente Ministro Celso de Mello indica precedentes: HC 76.347-(QO)-MS, Rel. Ministro Moreira Alves; HC 79.238-RS, Rel. Ministro Moreira Alves; HC 79.350-RS, Rel. Ministro Moreira Alves; HC 79.545-RJ, Rel. Ministro Octavio Gallotti; HC 79.555-RJ, Rel. Ministro Nelson Jobim; HC 79.776-RS, Rel. Ministro

Moreira Alves. É sugestiva a ementa do HC 79.775-AP, Relator o Ministro Mauricio Corrêa:

'Não é admissível a sucessão de idênticos pedidos de liminares, após as decisões denegatórias das mesmas medidas em tribunais hierarquicamente inferiores, antes do julgamento de mérito, porque traz conseqüências que ferem princípios processuais fundamentais, como o da hierarquia dos graus de jurisdição e o da competência dos Tribunais.'

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acima indicada, estaria a recomendar a reconsideração da decisão que, nesta Corte, deferiu a medida liminar.

Examino o pedido, entretanto, com observância do meu entendimento pessoal que, conforme registrei, vai além da jurisprudência da Casa. É dizer, passo a verificar se se tem, no caso, a hipótese excepcional que, no meu entendimento, autorizaria o deferimento da liminar.

A decisão que, no Superior Tribunal de Justiça, indeferiu a medida liminar é da lavra do eminente Ministro Hamilton Carvalhido. Dela destaco:

'[...] O entendimento dominante nesta Corte é no sentido de que não cabe habeas corpus contra decisão indeferitória de liminar em outro writ, salvo casos excepcionais de manifesta ilegalidade, identificável de plano, inócurrenente na espécie.

É que o decreto de prisão preventiva encontra-se fundamentado quanto à existência do crime e indícios suficientes de autoria, além da necessidade de garantia da ordem pública e por conveniência da instrução criminal, *verbis*:

'[...] De um modo geral, como visto acima, estão presentes a prova mínima sobre a existência dos crimes e indícios poderosos de que os denunciados são seus autores, pressupostos da custódia preventiva contidos na parte final do art. 312 do CPP.

Quanto à circunstância legal ligada à garantia da ordem pública (art. 312 do CPP), bem como a circunstância legal específica, inserida no art. 30 da Lei 7.492/86, a magnitude da lesão causada, de um modo geral, se consideradas as condutas denunciadas que implicaram a gestão fraudulenta e temerária, respectivamente, das instituições financeiras MARKA S/A e FONTECIDAM S/A, bem como o 'auxílio' prestado pelo BACEN a ambas, indevidamente, que resultou, segundo laudos periciais oficiais, elaborados de acordo como o disposto no art. 159 do CPP, num prejuízo público da órbita de 1.574.805.000,00 (um bilhão, quinhentos e setenta e quatro milhões, oitocentos e cinco mil reais), ambas estão também presentes no caso em tela.

Com efeito, o conceito de ordem pública é variável no tempo e no espaço, deve ser examinado no contexto em que o julgador é obrigado a com ele deparar, sendo certo que a sociedade evolui no sentido de abandonar alguns critérios e optar por outros, que acabem por servir de base aos valores que procura preservar, bem como em grau o que fazer. [...]: (fls. 172/173) Dispõe, ainda, o artigo 30 da Lei 7.492/86 que:

'Art. 30. Sem prejuízo do disposto no artigo 312 do Código de Processo Penal, aprovado pelo Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941, a prisão preventiva do acusado da prática do crime previsto nesta Lei poderá se decretada em razão da magnitude da lesão causada.'

E o juízo monocrático, por sua vez, assim fundamentou:

'[...]

Sob este prisma, a magnitude da lesão é mais um dos elementos que servem à delimitação do conteúdo da ordem pública abalada e que se pretende resguardar, já que ocorreu num cenário sócio-econômico

em que se impõe toda sorte de sacrifícios à esmagadora maioria da população brasileira, com todo tipo de privações, carências, perdas, opressões e desalento, ao passo que se concebe a utilização de vasta quantia de dinheiro público para salvar instituições financeiras que operavam de forma temerária e fraudulenta e sem razões legais e concretas para fazê-lo.

Não bastasse a gravidade concreta do fato, com repercussão extremamente negativa à ordem pública, em duas situações específicas, as dos denunciados SALVATORE e LUIZ AUGUSTO, ainda se apurou outros elementos importantes que mais acentuam a necessidade da medida extrema. [...]’

Ao que se tem, não se oferecendo, de plano, na evidência necessária, os pressupostos da medida liminar, fica indeferido o pedido de sua concessão. [...]’ (fls. 153/154)

A decisão, está-se a ver, escora-se em fundamentos relevantes, convindo ressaltar que, no S.T.J., o entendimento que predomina é o que venho sustentando.

Do exposto, reconsidero a decisão de fls. 396/405 e indefiro a medida liminar. Dê-se conhecimento desta decisão ao Egrégio Superior Tribunal de Justiça e ao MM. Juiz Federal da 6ª Vara do Rio de Janeiro, Dr. Abel Fernandes Gomes, que, nesta data, prestou-me, pelo fax, informações. [...].”

No HC 86.864-MC/SP, impetrado por Flávio Maluf, sustentei a tese posta no voto do HC 80.288-MC/RJ, vale dizer, da necessidade do abrandamento da Súmula 691-STF, que não admite habeas corpus impetrado contra decisão do Relator que, em HC requerido a Tribunal Superior, indefere liminar, no caso de estar a Corte diante de flagrante violação à liberdade de locomoção. Esse abrandamento, aliás, já se verificara no julgamento do HC 85.185/SP, Relator o Ministro Cezar Peluso (Ple-

nario, 10.8.2005). Decidiu então o Supremo Tribunal, no julgamento do citado HC 86.864-MC/SP:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. PENAL. PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. PRISÃO PREVENTIVA DECRETADA POR CONVENIÊNCIA DA INSTRUÇÃO CRIMINAL. LIMINAR INDEFERIDA PELO RELATOR, NO STJ. SÚMULA 691-STF.

I – Pedido trazido à apreciação do Plenário, tendo em consideração a existência da Súmula 691-STF.

II – Liminar indeferida pelo Relator, no STJ. A Súmula 691-STF, que não admite habeas corpus impetrado contra decisão do Relator que, em HC requerido a Tribunal Superior, indefere liminar, admite, entretanto, abrandamento: diante de flagrante violação à liberdade de locomoção, não pode a Corte Suprema, guardiã-maior da Constituição, guardiã-maior, portanto, dos direitos e garantias constitucionais, quedar-se inerte.

III – Precedente do STF: HC 85.185/SP, Ministro Cezar Peluso, Plenário, 10.8.2005. Exame de precedentes da Súmula 691-STF.

IV – Prisão preventiva decretada por conveniência da instrução criminal. Conversa, pelo telefone, do paciente com outro co-réu, conversa essa interceptada com autorização judicial. Compreende-se no direito de defesa estabelecerem os co-réus estratégias de defesa. No caso, não há falar em aliciamento e constrangimento de testemunhas. Ademais, o co-réu já foi ouvido em Juízo.

V – Paciente com residência no distrito da culpa, onde tem profissão certa; não há notícia de que haja procrastinado a instrução ou o julgamento, tendo se apresentado à prisão imediatamente após a decretação desta. A prisão preventiva, principalmente a esta altura, constitui ilegalidade flagrante.

VI - Liminar deferida.” (Julgado em 20.10.2005)

Assim posta a questão, examinemos se, no presente caso, tem-se a ocorrência de flagrante violação à liberdade de locomoção. Aqui, o decreto de prisão preventiva foi exaustivamente examinado no Tribunal Regional Federal da 2ª Região (fls. 325-335).

Destaco do voto do Desembargador André Fontes:

[...] A prova da materialidade e os indícios de autoria encontram-se ainda suficientemente demonstrados no corpo da denúncia, a partir da qual se extrai que o esquema criminoso supostamente dirigido pelo paciente se desenvolvia nos seguintes termos: 'a) criação de sociedades limitadas brasileiras, em face de sócios nacionais com duração limitada e com localização referente a escritórios virtuais, a maioria no interior de São Paulo - ou seja, as empresas vão sendo descartadas conforme se tornem conhecidas do Fisco e do aparelho estatal: b) substituição dos sócios brasileiros das sociedades limitadas, por sociedades anônimas uruguaias de investimento - SAFIs, que adquirem a totalidade do capital social ou figuram como sócias majoritárias - tais SAFIs pertencem a quem possui suas ações ao portador, sendo representadas, na sua maioria, por meros laranjas: uruguaios e funcionários do escritório de advocacia OLIVEIRA NEVES; c) formalmente tem-se que as SAFIs seriam proprietárias das sociedades limitadas criadas, enquanto em verdade todo o conglomerado empresarial fictício pertence as pessoas interessadas na manutenção do mecanismo em questão (no caso denunciado, o próprio denunciado JOSÉ DE OLIVEIRA NEVES); d) utilização do mecanismo para aposição do patrimônio em nome de sociedades estrangeiras represen-

tadas no país por meros laranjas; aposição de sócios minoritários que na verdade são funcionários do escritório OLIVEIRA NEVES, frustrando seus direitos trabalhistas, o devido registro da carteira de trabalho e o pagamento de contribuições sociais; movimentação de recursos em nome das sociedades fraudulentamente criadas, afastando o Estado/Fisco do conhecimento do real proprietário do patrimônio movimentado; fraude a credores diante das dificuldades impostas a execução do patrimônio transferido às sociedades uruguaias, uma vez que sua responsabilidade é limitada no teor da legislação uruguia e os seus representantes no país são meros laranjas; transferência livre de recursos entre o país e o exterior, a título de participação em empresas, recursos estes que na verdade pertencem tão-somente ao interessado no esquema criminoso, etc.' (fls. 37-38 dos autos do presente habeas corpus).

Quanto à necessidade da medida (*periculum libertatis*) à tutela do processo criminal, esta restou consignada pelo magistrado a quo em razão da existência de largo patrimônio no exterior, ao menos no Uruguai e na Itália, bem como, em função da titularidade de passaporte italiano em nome do paciente, circunstâncias, por certo, bastantes a revelar que desejando o paciente furtrar-se a aplicação da lei penal, acarretando inegável prejuízo à execução de eventual sentença condenatória, alcançaria tão reprovável desiderato sem maiores dificuldades. Tais considerações longe de externarem simples conjecturas acentuam um juízo de probabilidade (e periculosidade para a tutela jurisdicional penal) suficientes ao sacrifício da liberdade ambulatorial imposto ao paciente. É sabido que diante de tais circunstâncias, quais sejam, aquelas relacionadas a maior facilidade de trânsito internacional por parte do indiciado, a

realidade forense vem mostrando um acen-tuado risco de não-aplicação da lei penal na hipótese de superveniência de decisão condenatória. A conveniência da instrução criminal também recomenda a adoção da medida, tendo em vista que a posição de direção intelectual dos fatos reconhecida ao paciente, possibilita ao mesmo intervenção nociva em eventual colheita do material probatório, notadamente testemunhal.

Demais disso, a custódia se impõe ainda com o escopo de se resguardar as ordens pública e econômica, em razão do risco ponderável de que o paciente torne a cometer as ações criminosas objeto do processo, supostamente atribuíveis a sua pessoa. Este juízo de probabilidade encontrar amparo, no caso dos autos, menos em razão da existência de uma personalidade voltada à prática delituosa (o que não se pode afirmar diante do presente contexto dos autos), mas sim em função do grau de sofisticação e articulação do esquema criminoso em comento, sendo crível o juízo de que o paciente, em liberdade, retorne a delinquir, estimulado pela manutenção das mesmas condições e circunstâncias nas quais se desenvolveram os fatos imputados na inicial acusatória. Descurar dessa alegação importaria coadunar-se com a eventual perpetuação de grave lesão a bens jurídicos de relevância para o convívio em sociedade, prejudicando-se a própria credibilidade do Poder Judiciário e acima de tudo comprometendo-se a legitimidade do exercício da jurisdição penal, freqüentemente 'acusada' pela opinião pública de não se impor com os rigores devidos sobre sua 'clientela' mais abastada.

Vê-se, portanto, que a medida constritiva atacada revela-se enquanto único expediente suficiente à proteção da persecução penal. No ponto, registre-se o magistério sempre autorizado de Guilherme de Souza Nucci, in Código de Processo Penal Co-

mentado, 2ª ed. revista, atualizada e ampliada, Revista dos Tribunais:

'Equipara-se o criminoso do colarinho branco aos demais delinquentes comuns, o que é certo, na medida em que o desfalque de uma instituição financeira pode gerar maior repercussão na vida de pessoas, do que um simples assalto contra um indivíduo qualquer. Assim, continua-se no binômio gravidade do delito + repercussão social, de maneira a garantir que a sociedade fique tranqüila pela atuação do Judiciário no combate a criminalidade invisível dos empresários e administradores de valores, especialmente os do setor público. Não é possível permitir a liberdade de quem retirou e desviou enorme quantia dos cofres públicos, para a satisfação de suas necessidades pessoais, em detrimento de muitos, pois o abalo à credibilidade da Justiça é evidente. Se a sociedade teme o assaltante ou o estuprador, igualmente tem apresentado temor em relação ao criminoso do colarinho branco.'

Por fim, também presente o requisito normativo imposto pelo art. 313 do Código de Processo Penal, haja vista que os crimes imputados ao paciente (artigos 288, 299 e 337-A do Código Penal, art. 1º, inciso I, art. 2º, inciso I da Lei 8.137-90, artigo 22 da Lei 7.492-86, art. 1º, inciso VI e § 2º, inciso I da Lei 9.613-98) serem dolosos e punidos com reclusão. [...]” (Fls. 333-335). A decisão posta por cópia às fls. 356-359, que indeferiu o pedido de relaxamento da prisão preventiva está suficientemente fundamentada. Finalmente, a decisão atacada neste *writ*, que indeferiu a medida liminar, lavrada pela eminente Ministra Laurita Vaz, demonstra, com fundamentos relevantes, que não há, no caso, flagrante ilegalidade capaz de autorizar o deferimento da cautelar.

É ler:

“[...] Sem embargo da argumentação trazida pelos Impetrantes na veemente de-

fesa do Paciente, está ele sendo acusado, a princípio, de crimes contra o sistema financeiro, contra a ordem tributária, de lavagem de dinheiro, falsidade ideológica e tráfico de influência. As diversas diligências investigatórias feitas pela Polícia Federal, que renderam quatrocentas laudas, encampadas pelo Ministério Público Federal para desencadear a persecução penal em juízo, apontam para a sua participação em complexo esquema engendrado para perpetrar gravíssimos crimes, cuja finalidade precípua seria a de promover a chamada 'blindagem patrimonial' a diversos 'clientes', dentre os quais integrantes da já conhecida 'REDE CHEBABE', por meio de empresas fictícias no exterior, abertas em nome de 'laranjas', para ocultação, proteção e lavagem de dinheiro.

Compulsando o acórdão parcialmente colacionado às fls. 62/70 - com o relatório e o voto do Relator, mas sem o voto-vista proferido - não se detecta, *prima facie*, ilegalidade patente de modo a autorizar que esta Relatora, em juízo sumário e prelibatório, desconstitua a custódia cautelar imposta ao ora Paciente. Na verdade, diante do contexto delineado no voto condutor do aresto unânime que confirmou o decreto prisional, exsurge a plausibilidade dos fundamentos da medida extrema.

De qualquer sorte, o deslinde da controvérsia, instalada dentro de um complexo cenário de acontecimentos em apuração no juízo ordinário, demanda aprofundado exame do próprio mérito da impetração, por isso insuscetível de verificação neste momento. Reserva-se, portanto, ao Colegiado, em momento oportuno, o pronunciamento definitivo acerca do mérito, depois de completada a instrução do feito com as informações e o parecer ministerial. [...] (Fl. 115).

No que toca à alegação de incompetência do Juízo Federal processante, escreveu a

eminente Ministra (HC 48.300/RJ, decisão por cópia às fls. 117-119):

"[...] Neste writ, o pedido urgente se lastreia na argüição de incompetência absoluta do Juízo processante, questão oportunamente enfrentada pela instância a quo, conforme se lê do voto condutor do aresto impugnado (fls. 49/56).

Cumpre anotar que, em se tratando de competência em razão do lugar, ao contrário do que afirmam os Impetrantes, ela é relativa, e não absoluta. A matéria suscitada, de qualquer modo, tendo em vista a plausibilidade dos fundamentos indicados no acórdão atacado, não enseja o acolhimento da tese defensiva em juízo sumário, ínsito a este exame prelibatório, desautorizando o deferimento da medida urgente requerida.

Como dito no outro despacho, cabe ao Colegiado, em momento oportuno, o pronunciamento definitivo acerca do mérito, depois de completada a instrução do feito com as informações e o parecer ministerial. [...] (Fls. 118-119).

Assim posta a questão, tem aplicação, no caso, a Súmula 691-STF, motivo por que nego seguimento ao pedido e determino o seu arquivamento.

Publique-se.

Brasília, 16 de novembro de 2005.

Ministro CARLOS VELLOSO - Relator

(Despacho publicado no DJU de 23.11.2005, p. 53/55).

**LEI Nº 9.718/98. AFASTAMENTO
DO ART. 3º, PARÁGRAFO 1º.
INCONSTITUCIONALIDADE
RECONHECIDA PELO PLENÁRIO DO
STF.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 362.913
PROCED.: MINAS GERAIS

RECTE(S): PERFINAÇÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ADV.(A/S): ALEXANDRE A. NASCENTES COELHO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - JOSÉ NAZARENO SANTANA DIAS

DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido por Tribunal Regional Federal, acerca da constitucionalidade de dispositivos da Lei nº 9.718/98.

2. Consistente, em parte, o recurso. Uma das teses do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (cf. RE nº 346.084-PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO; RE nº 357.950-RS, RE nº 358.273-RS e RE nº 390.840-MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF nº 408, p. 1). No mesmo julgamento, o Plenário afastou a arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/98, bem como do art. 8º da Lei nº 9.718/98, que prevê majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%. E estabeleceu, ainda, que, ante a exigência contida no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, a Lei nº 9.718/98 entrou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999. No que toca à compensação facultada à pessoa jurídica pelo § 1º do art. 8º da

Lei nº 9.718/98, esta Corte, no julgamento do RE nº 336.134 (Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 16.05.2003), reputou-a constitucional, ao afastar alegada ofensa ao princípio da isonomia.

3. Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para, concedendo, em parte, a ordem, excluir, da base de incidência do PIS e da COFINS, receita estranha ao faturamento da recorrente, entendido esse nos termos já suso enunciados. Custas em proporção. Publique-se. Int.

Brasília, 29 de novembro de 2005.

Ministro CEZAR PELUSO Relator

(Despacho publicado no DJU de 07.12.2005, p. 51).

LEI Nº 9.718/98. AFASTAMENTO DO ART. 3º, PARÁGRAFO 1º. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO PLENÁRIO DO STF. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. ART. 8º. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 456.551

PRODEC.: RIO DE JANEIRO

RECTE(S): COMPANHIA EXCELSIOR DE SEGUROS

ADV.(A/S): VINÍCIUS IDESES

RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - MÔNICA ROCHA VICTOR DE OLIVEIRA

1. O acórdão recorrido, ao proclamar a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins e do PIS levada a efeito pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, não se alinha à orientação recentemente fixada pelo Plenário deste Supremo Tribunal na apreciação dos RE 346.084, RE 357.950, RE 358.273 e RE 390.840 (rel. Min. Marco Aurélio, maioria, julgados em 09.11.2005). Naquela ocasião, prevaleceu

o entendimento segundo o qual a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da Constituição de 1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98.

2. Não obstante, na mesma assentada de julgamento, este Tribunal rejeitou a alegação de inconstitucionalidade do art. 8º do mesmo diploma, o qual determinava a majoração da alíquota de 2% para 3%, reputando descabida a argumentação relativa à necessidade de lei complementar e estabelecendo em 1º.02.1999 a data em que a Lei nº 9.718/98 passou a produzir efeitos – atendida a exigência do decurso do prazo nonagesimal inscrito no art. 195, § 6º, da Constituição.

3. Já a questão referente à constitucionalidade da sistemática de compensação entre Cofins e CSLL instituída pelo art. 8º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por outro lado, foi dirimida pelo Tribunal a quo no mesmo sentido do pronunciamento do Plenário desta Casa (RE 336.134, rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 16.05.2003). 4. Ante o exposto, conheço deste recurso extraordinário e o provejo em parte, para julgar procedente a ação ordinária exclusivamente na parte concernente à ampliação da base de incidência promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Custas e honorários proporcionalmente distribuídos e compensados.

Publique-se.

Brasília, 24 de novembro de 2005.

Ministra Ellen Gracie Relatora

(Despacho publicado no DJU de 12.12.2005, p. 134).

COFINS. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. LEI COMPLEMENTAR N. 70/91. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS ARTS. 146, III, 150, II, E 195, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

BEM. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 432.123-8

PROCED.: RIO DE JANEIRO

RECTE.(S): BARBOSA, MÜSSNICH E ARAGÃO

ADV.(A/S): ANDREI FURTADO FERNANDES E OUTRO(A/S)

RECD.O.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN – MÔNICA ROCHA VICTOR DE OLIVEIRA

DECISÃO: É este o teor da decisão ora embargada:

“RE, a, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que julgou legítima a revogação pela Lei nº 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada 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.

Alega o RE violação ao princípio da hierarquia das leis (art. 59 da Constituição Federal).

Não tem razão a recorrente.

No julgamento da ADC 1, RTJ 156/721, o em. Relator, Ministro Moreira Alves, ressaltou em seu voto:

‘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 –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.

Desse modo, não há falar em violação ao princípio da hierarquia das leis, 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 no STF.

Nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, *caput*, C.Pr.Civil)."

Alega a embargante que a decisão agravada não examinou a violação aos arts.

146, III, a, 150, II, e 195, I, da Constituição Federal.

Decido.

O art. 146, III, a, da Constituição, é imperitinentemente à espécie, uma vez que a definição da base de cálculo da COFINS tem regramento próprio na Constituição Federal.

Quanto ao art. 195, I, da Constituição, a ofensa é reflexa; ficou reservado ao legislador ordinário definir quais seriam as entidades equiparáveis a empresa e, portanto, saber se a embargante se enquadra como sujeito passivo da COFINS configuraria, no máximo, ofensa à legislação ordinária, o que torna inviável o exame do recurso extraordinário: incide, *mutatis mutandis*, o princípio da Súmula 636.

No que tange ao art. 150, II, da Constituição, não há falar em ofensa ao princípio da isonomia tributária – invocado ao argumento de que o advogado que atua como pessoa física não é tributado, razão pela qual também não o deveria ser a sociedade civil de advogados –; as pessoas físicas, em geral, não são sujeitos passivos da COFINS, ressalvada a hipótese de serem empregadoras (art. 195, I), portanto, sua exclusão está prevista na Constituição Federal e não na legislação ordinária.

Recebo os embargos para suprir as omissões e mantenho a negativa de seguimento do recurso extraordinário.

Brasília, 22 de novembro de 2005.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator
(Despacho publicado no DJU de 14.12.2005, p. 48).

**PIS. COFINS. IMPORTAÇÕES.
EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE
DE CÁLCULO. EXCLUSÃO
DO VALOR DAS PRÓPRIAS
CONTRIBUIÇÕES. INCIDENTE DE
INCONSTITUCIONALIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO

2005.04.01.056605-1/SC

RELATOR: DES. FEDERAL DIRCEU DE ALMEIDA SOARES

AGRAVANTE: RJU-COMÉRCIO E BENEFICIAMENTO DE FRUTAS E VERDURAS LTDA.

ADVOGADO: VILSON ANTONIO BEBER

AGRAVADO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN
DECISÃO

Cuida-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo ativo, interposto contra decisão que indeferiu liminar em mandado de segurança.

Pre pretende a Agravante a concessão de medida liminar determinando-se à autoridade coatora que se abstenha de incluir na base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, relativamente às importações a serem realizadas pela Agravante e suas filiais, o valor do ICMS incidente sobre as importações, bem como os valores das próprias contribuições de PIS e COFINS, cuja exacerbação indevida da base de cálculo encontra-se prevista na segunda parte do art. 7º da Lei nº 10.865/2004.

A questão relativa à base de cálculo do PIS/COFINS Importação foi submetida à apreciação da Corte Especial deste Tribunal (Arguição de Inconstitucionalidade na AC n. 2004.72.05.003314-1/SC, Relator Juiz Federal Leandro Paulsen, sessão de 27-09-2005, publicado no DJU de 19-10-2005).

Presente, portanto, o *fumus boni juris*, a justificar o deferimento da liminar.

O *periculum in mora* encontra-se configurado pelo fato de que o recolhimento do tributo da forma como está sendo exigido onera as atividades da Agravante, constituindo óbice ao desembaraço normal das mercadorias importadas.

De referir que, assim decidindo, não se es-

tará esgotando a possibilidade de reversão da medida, porquanto a matéria será definitivamente solvida por ocasião do julgamento da apelação.

Com efeito, não é necessária a submissão do presente agravo à Corte Especial, para o fim de verificar a questão constitucional apontada – artigo 7º, I, da Lei nº 10.865/2004 –, uma vez que, em agravo de instrumento que objetiva concessão de antecipação de liminar em mandado de segurança, deve ser analisada tão-somente a presença dos requisitos ensejadores do deferimento da medida (*fumus boni juris* e *periculum in mora*).

Presente, assim, o *fumus boni juris* e o *periculum in mora*, principalmente considerando-se a existência de arguição de inconstitucionalidade neste Tribunal, não há falar em ofensa à reserva de Plenário, prevista no artigo 97 da Constituição Federal, pertinente apenas quando necessária a declaração da inconstitucionalidade, o que não ocorre no caso em tela.

Frente ao exposto, defiro o pedido de efeito suspensivo ativo para conceder a liminar, determinando que a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS seja o valor aduaneiro, nos termos do art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/88.

Comunique-se ao Juízo de origem, com urgência. Intimem-se, sendo a parte agravada nos termos do art. 527,

V, do CPC. Após, voltem conclusos.

Porto Alegre, 15 de dezembro de 2005.

Des. Federal DIRCEU DE ALMEIDA SOARES
Relator

(Despacho publicado no DJU II de 10.01.2006, p. 276).

EMENTAS

REMISSÃO E ANISTIA CONCEDIDAS POR LEGISLAÇÃO ESTADUAL. CONCESSÃO LEGISLATIVA AO PODER EXECUTIVO. INCONSTITUCIONALIDADE.

MED. CAUT. EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 3.462-6

PROCED.: PARÁ

RELATORA: MIN. ELLEN GRACIE

REQTE.(S): PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

REQDO.(A/S): GOVERNADOR DO ESTADO DO PARÁ

REQDO. (A/S): ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARÁ

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, concedeu a cautelar para suspender a eficácia dos vocábulos “remissão” e “anistia”, contidos no artigo 25 da Lei nº 6.489, de 27 de setembro de 2002, do Estado do Pará, nos termos do voto da relatora. Votou o Presidente, Ministro Nelson Jobim. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello, Eros Grau e, neste julgamento, o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence. Falou pelo Governador do Estado o Dr. José Aluisio Campos, Procurador do Estado. Plenário, 08.09.2005.

Ementa

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA LIMINAR. TRIBUTÁRIO. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA QUE DÁ AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DA LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Ocorrência, no caso, de atuação *ultra vires* do Poder Legislativo, consubstanciada na abdicação de sua competência institucional em favor do Poder Executivo, facultando a

este, mediante ato próprio, a prerrogativa de inovar na ordem jurídica em assunto (liberalidade estatal em matéria tributária) na qual a Constituição Federal impõe reserva absoluta de lei em sentido formal. Precedentes: ADI 1.247-MC, DJ 08.09.95 e ADI 1.296-MC, DJ 10.08.95, ambas de relatoria do Ministro Celso de Mello.

2. Presença de plausibilidade jurídica na tese de inconstitucionalidade e de conveniência na suspensão da eficácia do dispositivo atacado.

3. Medida liminar concedida.

(Ementa publicada no DJU de 21.10.2005, p. 5).

LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005.

ART. 3º. NORMA DE NATUREZA MODIFICATIVA. INAPLICABILIDADE RETROATIVA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 686.782 – RJ (2005/0051285-2)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: CARLOS DE ARAÚJO MOREIRA E OUTROS

EMBARGADO: LUARTE A CASA DO CURUMIN LTDA. E OUTRO

ADVOGADO: RONALDO NASCIMENTO E OUTRO
EMBARGADO: SOCIEDADE EDUCACIONAL COLÉGIO RIO DE JANEIRO LTDA.

ADVOGADO: OSWALDO DUARTE DE SOUZA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PIS. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO. LC Nº 118/2005. ART. 3º. NORMA DE CUNHO MODIFICADOR E NÃO MERAMENTE INTERPRETATIVA. INAPLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homolo-

gação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, *id est*, a corrente dos cinco mais cinco.

2. A ação foi ajuizada em 20/10/1995. Valores recolhidos, a título de PIS, no período de 10/88 a 06/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 10/1985) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexistiu prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação. Precedentes desta Corte Superior.

3. Quanto à LC nº 118/2005, a 1ª Seção deste Sodalício, no julgamento dos ERESP nº 327043/DF, finalizado em 27/04/2005, posicionou-se, à unanimidade, contra a nova regra prevista no art. 3º da referida Lei Complementar. Decidiu-se que a LC inovou no plano normativo, não se acatando a tese de que a mencionada norma teria natureza meramente interpretativa, restando limitada a sua incidência às hipóteses verificadas após a sua vigência, em obediência ao princípio da anterioridade tributária.

4. “O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou

no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência” (ERESP nº 327043/DF, Min. Teori Albino Zavascki, voto-vista).

5. Embargos de divergência conhecidos e não-providos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. A Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Luiz Fux, João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Franciulli Netto e Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 28 de setembro de 2005 (data de julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 24.10.2005, p. 165).

**ADESÃO AO PROGRAMA REFIS.
ADESÃO POSTERIOR AO PAES, COM
DESISTÊNCIA DE AÇÃO NA QUAL
FORA SUSPENSA A EXIGIBILIDADE
DO DÉBITO. EXCLUSÃO DO REFIS.
DESCABIMENTO. LEIS Nº 9.964/2000
E 10.684/2003.**

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº
2004.34.00.018654-8/DF

PROCESSO NA ORIGEM: 200434000186548
RELATOR(A): DESEMBARGADOR FEDERAL AN-
TÔNIO EZEQUIEL DA SILVA
APELANTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: PEDRO CAMARA RAPOSO LOPES
APELADO: AUTO VIAÇÃO BANGU LTDA.
ADVOGADO: ANTONIO CARLOS DANTAS RI-
BEIRO E OUTROS(AS)
REMETENTE: JUIZO FEDERAL DA 2ª VARA – DF
Ementa

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO
DE SEGURANÇA. ADESÃO AO PROGRAMA RE-
FIS. ADESÃO POSTERIOR AO PAES, COM DESIS-
TÊNCIA DE AÇÃO NA QUAL FORA SUSPENSA
A EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. EXCLUSÃO DO
REFIS. DESCABIMENTO. LEIS Nº 9.964/2000 E
10.684/2003.

1. Descabe excluir do REFIS o contribuinte que, usando das faculdades asseguradas no parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.964/2000, e no art. 5º da Instrução Normativa INSS/DC nº 91/2003, deixou de incluir no parcelamento débito cuja exigibilidade estava suspensa por força de decisão judicial proferida em ação pendente de julgamento final, e, posteriormente, desistiu dessa ação, renunciando ao direito sobre o qual ela se fundava, para incluir o débito até então discutido no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30.05.2003, pois não é razoável admitir-se que, sem previsão legal, o exercício da faculdade de aderir ao PAES sob essa condição, implique a exclusão do contribuinte do REFIS.

2. O lançamento de ofício, que autoriza a exclusão do REFIS, nos termos do art. 5º, III, da Lei nº 9.964/2000, é aquele posterior à adesão ao Programa, e não aquele antigo, objeto de discussão judicial quando daquela adesão, tanto mais que admissível a convivência dos parcelamentos sob a égide dos dois Programas, salvo se incluídos no PAES os mesmos débitos incluídos

no REFIS, como se depreende do disposto no art. 2º, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 10.684, de 30.05.2003.

3. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial improvidas.

Acórdão

Decide a Turma, por unanimidade, negar provimento à apelação da Fazenda Nacional e à remessa oficial.

7ª Turma do TRF da 1ª Região – 09/08/2005.
Desembargador Federal ANTÔNIO EZEQUIEL
Relator
(Ementa publicada no DJU II de 28.10.2005, p. 60).

ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. REQUISITOS. VEICULAÇÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE.

PROC.: 2004.03.00.062356-0 AG 221651

ORIG.: 2004.61.00.021716-0/SP

AGRTE.: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

AGRDO.: SHALOM LIGA ISRAELITA DO BRASIL

ADV.: JOSÉ REINALDO NOGUEIRA DE OLIVEIRA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 10ª VARA SÃO PAULO SEC JUD SP

REL. ACÓ.: JUIZ CONV. SILVA NETO/TERCEIRA

TURMA

RELATOR: DES. FED. NERY JÚNIOR/TERCEIRA

TURMA

Ementa

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE

ENTIDADE EDUCACIONAL DE ASSISTÊNCIA SO-

CIAL À CONTRIBUIÇÃO COFINS. DESNECESSIDA-

DE DE USO DE LEI COMPLEMENTAR E AUSENTE

ILEGITIMIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-

35/01. PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE ILEGÍTI-

MA. PROVIMENTO AO RECURSO DE AGRAVO.

1. Ora, significando a imunidade uma li-

mitação proibitiva ao poder de tributar (em

contraposição às limitações afirmativas, em

que se traduzem os princípios tributários),

uma vedação constitucional ao exercício daquele segmento do Poder Soberano, realmente merece toda mensagem daquela espécie ao devido cuidado, em sua delimitação e compreensão.

2. Em angulação formal, ao impor o parágrafo 7º do art. 195, CF, devam as entidades beneficentes de assistência social, destinatárias da vedação, atender aos requisitos de lei, patente se revele ilegítimo o questionamento do papel exercido, no presente caso, como em outros, por meio de leis ordinárias, como assim o é a Medida Provisória nº 2.158-35/01.

3. Também de inteiro equívoco a invocação, amiúde debatida, ao artigo 146, CF, a este traduzir um futuro e ainda distante novo CTN, no bojo do qual muitos temas lhe são naturalmente recomendados.

4. Provimento ao recurso, para conceder o efeito suspensivo ao agravo interposto.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da Terceira Turma, por unanimidade, julgar prejudicado o agravo regimental e, por maioria, dar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do voto do Juiz Federal Convocado Silva Neto, vencido o relator, que lhe negava provimento.

São Paulo, 27 de julho de 2005 (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJU II de 03.11.2005, p. 385).

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MERCADORIAS ROUBADAS EM TRÂNSITO ADUANEIRO. INOCORRÊNCIA DE FATO GERADOR PRESUMIDO.

APELAÇÃO CÍVEL 9393-RJ 90.02.09945-2

RELATOR: ANDRÉ FONTES

APELANTE: UNIÃO FEDERAL

APELADO: BRASIF COML. EXP. IMP. LTDA.

ADVOGADO: FRANCISCO DE ALMEIDA E SILVA

REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA 18ª VARA/RJ

ORIGEM: DÉCIMA OITAVA VARA DO RIO DE JANEIRO (0009316779)

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO DE IMPOSTAÇÃO. ROUBO DE MERCADORIA EM TRÂNSITO ADUANEIRO. FATO GERADOR PRESUMIDO. INOCORRÊNCIA.

I – Não incide imposto de importação sobre mercadorias roubadas durante o trânsito aduaneiro face à não-ocorrência do fato gerador, vez que a simples entrada em território nacional sem a efetiva incorporação na economia interna não é suficiente para dar ensejo à exação.

II – Para a caracterização do fato gerador ficto ou presumido exige-se a certeza ou, pelo menos, fundadas dúvidas quanto ao extravio dos bens com entrada fraudulenta no Brasil.

III – Recurso desprovido.

IV – Remessa necessária provida parcialmente para fixar o patamar de 5% (cinco por cento) sobre o valor da causa para fins de sucumbência.

Acórdão

Vistos e relatados os presentes autos em que são partes as acima indicadas, os Membros da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por maioria, desproveram o recurso e deram parcial provimento à remessa necessária, nos termos do voto do Relator, que fica fazendo parte integrante deste julgado, vencido o Desembargador Sérgio Schwaitzer. Votaram os Desembargadores André Fontes, André Kozłowski e Sérgio Schwaitzer.

Rio de Janeiro, 26 de setembro de 2002 (data do julgamento).

André Fontes

Relator
Desembargador do TRF 2ª Região.
(Ementa publicada no DJU II de 08.11.2005,
p. 117).

**ISENÇÃO. PORTO LOCALIZADO
NA REGIÃO NORDESTE. AFRMM.
MERCADORIA DESTINADA A
LOCALIDADE SITUADA FORA DA
REGIÃO NORTE OU NORDESTE.**

RECURSO ESPECIAL Nº 670.252 - PB
(2004/0101817-9)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARIA CLÁUDIA GONDIM
CAMPELLO E OUTROS

RECORRIDO: COMPANHIA DE TECIDOS NORTE
DE MINAS - COTEMINAS

ADVOGADO: MÁRCIA BARBOSA DE CARVA-
LHO LIMA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. AFRMM. MERCADORIA IMPOR-
TADA. DESTINO FINAL. PORTO LOCALIZADO
NA REGIÃO NORDESTE. ISENÇÃO.

1. Não há incidência do Adicional de Frete
para Renovação da Marinha Mercante so-
bre mercadorias cujo último destino seja
porto localizado na Região Norte ou Nor-
deste. Se a destinação final é o Porto de
Cabedelo, a isenção independe do fato de
a empresa ou suas filiais serem localizadas
em outra região do país.

2. O administrador não está autorizado a
estabelecer restrição ou requisito à conces-
são de isenção não previsto na lei tribu-
tária relativa à matéria, sob pena de afronta
ao princípio da legalidade.

3. A norma do art. 17 da Lei nº 9.432/97
tem por finalidade incentivar o uso de
portos localizados nas Regiões Norte e
Nordeste do país, pouco importando que
os bens neles desembarcados sejam poste-

riormente redistribuídos para outras loca-
lidades do território nacional

4. Recurso especial improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em
que são partes as acima indicadas, acor-
dam os Ministros da Segunda Turma do
Superior Tribunal de Justiça "A Turma, por
unanimidade, negou provimento ao recur-
so, nos termos do voto do Sr. Ministro-Re-
lator." Os Srs. Ministros Francisco Peçanha
Martins, Eliana Calmon e João Otávio de
Noronha votaram com o Sr. Ministro Re-
lator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro
Franciulli Netto.

Brasília (DF), 25 de outubro de 2005 (Data
do Julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

(Ementa publicada no DJU de 14.11.2005,
p. 258).

**CONTRIBUIÇÃO AO INCRA.
RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE
1988. INEXIGIBILIDADE APÓS A LEI
Nº 8.212/91.**

PROC.: 2005.03.00.056471-7 AG 239673

ORIG.: 200561000109148/SP

AGRTE: ATMOSFERA GESTÃO E HIGIENIZAÇÃO
DE TÊXTEIS LTDA. E OUTRO

ADV: RICARDO LACAZ MARTINS

AGRDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIO-
NAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM
AGRDO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO
SOCIAL - INSS

ADV: HERMES ARRAIS ALENCAR

AGRDO: INSTITUTO NACIONAL DE COLONIZA-
ÇÃO E REFORMA AGRÁRIA - INCRA

ADV: MURILO ALBERTINI BORBA E ISABELLA
MARIANA SAMPAIO PINHEIRO DE CASTRO

ORIGEM : JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE SÃO PAULO – 1ª SJJ-SP

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. EMPRESA URBANA. RECEPÇÃO. ARTIGO 195, CF. SOLIDARIEDADE SOCIAL. INCIDÊNCIA. LEI Nº 8.212/91. INEXIGIBILIDADE.

1. É relevante a argumentação jurídica no sentido da recepção da contribuição ao INCRA pela Constituição de 1988, com natureza jurídica tal a assegurar-lhe a exigibilidade universal, até a edição da Lei nº 8.212/91.

2. Agravo de instrumento provido e agravos regimentais prejudicados.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento ao agravo de instrumento e julgar prejudicados os agravos regimentais, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 09 de novembro de 2005 (Data do julgamento).

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 16.11.2005, p. 344).

**CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.
AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS.
NULIDADE DA EXECUÇÃO FISCAL.**

RECURSO ESPECIAL Nº 781.342 – RS
(2005/0152263-0)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS

RECORRENTE: MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

PROCURADOR: ARMANDO JOSÉ DA COSTA DOMINGUES E OUTROS

RECORRIDO: COORD. REG. DELEG. SIND.

ADVOGADO: SEM REPRESENTAÇÃO NOS AUTOS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL – EXECUÇÃO FISCAL CDA – REQUISITOS DE VALIDADE – AUSÊNCIA – NULIDADE – PRECEDENTES.

– A Certidão de Dívida Ativa – CDA deve estar revestida de todos os elementos necessários à correta identificação, pelo devedor, do objeto da execução, com suas partes constitutivas (principal e acessórias), os fundamentos legais, de modo a garantir a defesa do executado. A ausência de qualquer desses requisitos, que são essenciais para viabilizar o exercício constitucional da ampla defesa do devedor, implica nulidade do título que instrumentaliza a execução fiscal.

– Recurso especial conhecido, mas improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso. Votaram com o Relator os Srs. Ministros Eliana Calmon, João Otávio de Noronha e Castro Meira. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto. Presidiu o julgamento o Exmo. Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília (DF), 20 de outubro de 2005 (Data do Julgamento).

MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS

Relator

(Ementa publicada no DJU de 21.11.2005, p. 219).

**IPI. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTAS
DIFERENCIADAS CONFORME
A REGIÃO PRODUTORA.
CONSTITUCIONALIDADE.**

PROC.: 97.03.009270-5 AMS 178216

ORIG.: 9400072295 /SP

APTE: USINA DA BARRA S/A AÇÚCAR E ÁL-
COOL

ADV: HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTROS

APDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SÉRGIO

AUGUSTO G. P. SOUZA

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONV. MIGUEL DI
PIERRO / SEXTA TURMA

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTOS - INS-
TITUIÇÃO UNIFORME - INCENTIVOS FISCAIS
- DESENVOLVIMENTO SÓCIO-ECÔNOMICO
- LEI Nº 8.393/91 - CORRELAÇÃO LÓGICA
- GARANTIR O EQUILÍBRIO - JUÍZO DE ESSEN-
CIALIDADE.

1. É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

2. Nesse contexto, o elemento discriminador utilizado pelo legislador na Lei nº 8.393/91, envolvendo diferentes áreas e Estados da Federação, guarda correlação lógica com o propósito buscado, qual seja, garantir o equilíbrio entre aqueles que se distinguem no desenvolvimento sócio-econômico. Não é porque os Estados se encontram dentro de uma mesma "região", que não podem ser diferenciados entre si.

3. No tocante à "essencialidade" do produto posto ao consumo, deve-se reconhecer que a diferença de tratamento leva em

consideração a sua necessidade e importância ao destinatário final. Com isso, o legislador e o administrador não possuem total liberdade para a identificação de um produto como essencial, mas conduzem-se pela discricionariedade amparada na razoabilidade, atendendo aos ditames da Constituição sem perder de vista a política fiscal e industrial. Ou seja, o eventual reconhecimento da essencialidade de um produto não o leva ao afastamento da tributação.

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, nos termos do voto do Senhor Juiz Federal Convocado, em auxílio e na conformidade da minuta de julgamento, que ficam fazendo parte integrante deste julgamento.

São Paulo, 30 de novembro de 2005 (Data do julgamento).

MIGUEL DI PIERRO

Juiz Federal Convocado em Auxílio

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 16.12.2005, p. 597).

**IMPORTAÇÃO. RETENÇÃO DE
MERCADORIAS. APRESENTAÇÃO
DE IMPUGNAÇÃO. SUSPENSÃO
DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO. SÚMULA Nº 323/STF.**

PROC.: 97.03.054221-2 AMS 181517

ORIG.: 9702023823 /SP

APTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO

AUGUSTO G. P. SOUZA

APDO: CROWN CORK EMBALAGENS S/A

ADV: MOACIR CAPARROZ CASTILHO
REMETE: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE SANTOS SEC JUD SP

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONV. MIGUEL DI PIERRO / SEXTA TURMA

Ementa

MANDADO DE SEGURANÇA – PRODUTOS IMPORTADOS – RETENÇÃO – IMEDIATA NACIONALIZAÇÃO E UTILIZAÇÃO DOS BENS – TRIBUTOS – EXIGIBILIDADE SUSPensa – RECURSO ADMINISTRATIVO – ART. 151, INCISO III DO CTN.

1. O despacho aduaneiro é procedimento administrativo que implica na verificação da regularidade da importação, a ser realizada pela autoridade competente, e onde são analisadas a documentação, a classificação tarifária, as mercadorias, a inexistência de limitações ou impedimentos e o recolhimento dos tributos, entre outros.

2. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força da interposição de recurso administrativo, nem sempre autoriza a liberação das mercadorias importadas. A apreensão e consequente pena de perdimento previstas na legislação aduaneira e fiscal, podem se referir a outros elementos do despacho anteriores ao recolhimento dos tributos, como por exemplo a falsificação ou adulteração de documentos nos termos do inciso VI do artigo 514 do Regulamento Aduaneiro.

3. O auto de infração lavrado pela autoridade aduaneira implica justamente em diferença relativa ao imposto de importação e multa decorrente, de onde se extrai que os demais elementos relacionados ao desembaraço aduaneiro não são impeditivos à entrada das mercadorias em território nacional.

4. Os valores estão com a exigibilidade suspensa face a interposição do recurso administrativo, que não excluiu o fato gerador do tributo, nem o seu pagamento.

No caso, a apreensão das mercadorias atua como meio coercitivo para a cobrança da diferença do tributo, em dissonância com o previsto na Súmula 323 do E. STF.

5. Ocorrendo o fato gerador, a impetrante declarou e recolheu os valores atinentes à entrada das mercadorias, não se tratando de hipótese excepcional que fere o DL 37/66, ou seja, internação dos bens sem o pagamento devido. Ademais, sempre restará ao Fisco a possibilidade de exercer o direito de cobrar a diferença pelas vias adequadas, e com observância do devido processo legal.

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, 30 de novembro de 2005 (Data do julgamento).

MIGUEL DI PIERRO

Juiz Federal Convocado em Auxílio

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 16.12.2005, p. 599).

PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES.

RECURSO ESPECIAL Nº 511.390 – MG (2003/0003249-1)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE: PREJESOM INTERNET LTDA.

ADVOGADO: JÚLIO CÉSAR DE OLIVEIRA DE MEDEIROS

RECORRIDO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: ILMA MARIA CORRÊA DA SILVA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. SERVIÇOS PRESTADOS PELOS PROVEDORES DE ACESSO A INTERNET. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ART. 61, § 1º, DA LEI Nº 9.472/97. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS.

1. A Lei nº 9.472/97, que dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, em seu art. 61, *caput*, prevê: “Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações”.

2. O serviço de conexão à internet, por si só, não possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informações, deixando de enquadrar-se, por isso, no conceito de serviço comunicacional. Para ter acesso à internet, o usuário deve conectar-se a um sistema de telefonia ou outro meio eletrônico, este sim, em condições de prestar o serviço de comunicação, ficando sujeito à incidência do ICMS. O provedor, portanto, precisa de uma terceira pessoa que efetue esse serviço, servindo como canal físico, para que, desse modo, fique estabelecido o vínculo comunicacional entre o usuário e a internet. É esse canal físico (empresa de telefonia ou outro meio comunicacional) o verdadeiro prestador de serviço de comunicação, pois é ele quem efetua a transmissão, emissão e recepção de mensagens.

3. A atividade exercida pelo provedor de acesso à internet configura na realidade, um “serviço de valor adicionado”: pois aproveita um meio físico de comunicação

preexistente, a ele acrescentando elementos que agilizam o fenômeno comunicacional.

4. A Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações ao definir, no art. 61, o que é o serviço de valor adicionado, registra: “Serviço de valor adicionado a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação, que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de mensagens”. E dessa menção ao direito positivo já se percebe que o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde.

5. A função do provedor de acesso à internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço de comunicação prestado por outrem.

6. Aliás, nesse sentido posicionou-se o Tribunal: “O serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União (artigo 21, XI, da Constituição Federal). Tampouco oferece prestações onerosas de serviços de comunicação (art. 2º, III, da LC n. 87/96), de forma a incidir o ICMS, porque não fornece as condições e meios para que a comunicação ocorra, sendo um simples usuário dos serviços prestados pelas empresas de telecomunicações.

Trata-se, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à internet, por meio de uma linha telefônica, atuando como intermediário entre o usuário final e a internet. Utiliza-se, nesse sentido, de uma infraestrutura de telecomunicações preexistente,

acrescentando ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações (artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações).

“O provimento de acesso não pode ser enquadrado, [...], como um serviço de comunicação, pois não atende aos requisitos mínimos que, técnica e legalmente, são exigidos para tanto, ou seja, o serviço de conexão à Internet não pode executar as atividades necessárias e suficientes para resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicação. Nos moldes regulamentares, é um serviço de valor adicionado, pois aproveita uma rede de comunicação em funcionamento e agrega mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações” (José Maria de Oliveira, apud Hugo de Brito Machado, in “Tributação na Internet”, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 89).” (RESP nº 456.650/PR, Voto Vista Ministro Franciulli Netto)

7. Consectariamente, o serviço de valor adicionado, embora dê suporte a um serviço de comunicação (telecomunicação), com ele não se confunde, pois seu objetivo não é a transmissão, emissão ou recepção de mensagens, o que, nos termos do § 1º, do art. 60, desse diploma legal, é atribuição do serviço de telecomunicação.

8. Destarte, a função do provedor de acesso à Internet não é efetuar a comunicação, mas apenas facilitar o serviço comunicação prestado por outrem, no caso, a companhia telefônica, aproveitando uma rede de comunicação em funcionamento e a ela agregando mecanismos adequados ao trato do armazenamento, movimentação e recuperação de informações.

9. O serviço de provedor de acesso à in-

ternet não ensaja a tributação pelo ICMS, considerando a sua distinção em relação aos serviços de telecomunicações, subsumindo-se à hipótese de incidência do ISS, por tratar-se de serviços de qualquer natureza.

10. Registre-se, ainda, que a lei o considera “serviço”, ao passo que, o enquadramento na exação do ICMS implicaria analogia instituidora de tributo, vedado pelo art. 108, § 1º, do CTN.

11. Deveras, é cediço que a analogia é o primeiro instrumento de integração da legislação tributária, consoante dispõe o art. 108, § 1º do CTN. A analogia é utilizada para preencher as lacunas da norma jurídica positiva, ampliando-se a lei a casos semelhantes. Sua aplicação, *in casu*, desmereceria aplausos, uma vez que a inclusão dos serviços de internet no ICMS invadiria, inexoravelmente, o terreno do princípio da legalidade ou da reserva legal que, em sede de direito tributário, preconiza que o tributo só pode ser criado ou aumentado por lei.

12. Consectariamente, a cobrança de ICMS sobre serviços prestados pelo provedor de acesso à Internet violaria o princípio da tipicidade tributária, segundo o qual o tributo só pode ser exigido quando todos os elementos da norma jurídica – hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquotas – estão contidos na lei.

13. Precedentes jurisprudenciais.

14. Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, que ressaltou o seu

ponto de vista, por maioria, vencido o Sr. José Delgado (voto-vista), dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (voto-vista) e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Minis-

tro Francisco Falcão (RISTJ, art. 162, § 2º, primeira parte).

Brasília (DF), 19 de maio de 2005 (Data do Julgamento).

MINISTRO LUIZ FUX

Presidente e Relator

(Ementa publicada no DJU de 19.12.2005, p. 213).