

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO II - EDIÇÃO 08 - DEZEMBRO 2005

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- 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* Bartira Gráfica e Editora

*Todos os direitos desta edição reservados a*

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

|   |     |
|---|-----|
| AUTORES   | 9   |
| ARTIGOS   | 11  |
| NORMA PRESCRICIONAL E A LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05  | 13  |
| <i>Fellipe Cianca Fortes</i>  |     |
| 1. Introdução   | 13  |
| 2. A interpretação dada pelo STJ ao art. 168, I, do CTN: posicionamento pacificado pela jurisprudência                    | 14  |
| 3. O art. 3º da LC 118/05 encontra-se eivado de inconstitucionalidade, por usurpação de competência?                      | 18  |
| 4. Natureza jurídica do art. 3º da LC nº 118/05   | 22  |
| 5. Da aferição de validade do art. 3º da LC 118/05  | 26  |
| 6. Lei Complementar nº 95/98 em relação à legalidade e validade da norma  | 28  |
| 7. Da pretensa retroatividade do art. 3º da LC 118/05   | 32  |
| 8. Conclusão  | 33  |
| 9. Bibliografia   | 33  |
| ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE   | 35  |
| <i>Gilberto de Castro Moreira Junior</i>  |     |
| 1. O art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE e o termo “estabelecimento permanente”  | 43  |
| 2. Estabelecimento permanente no contexto do art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE                                       | 53  |
| 3. Outros dispositivos relacionados a estabelecimento permanente  | 61  |
| A INCONSTITUCIONALIDADE DO NOVO CÔMPUTO DE PRAZO CONCEDIDO AOS DEFENSORES DA UNIÃO  | 67  |
| <i>Guilherme von Müller Lessa Verqueiro</i>   |     |
| INTELIGÊNCIA DO ART. 40 DO ADCT DA CF   | 79  |
| <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>   |     |
| DECISÕES POLÍTICAS, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E LIMITES DA INTERPRETAÇÃO  | 95  |
| <i>José Maria Arruda de Andrade</i>   |     |
| 1. A difícil relação entre política e Direito   | 97  |
| 2. A legalidade tributária  | 104 |
| 3. Três julgamentos paradigmáticos do STF: INSS folha de salários, SAT alíquotas e majoração da base de cálculo da Cofins | 111 |
| 4. Conclusões   | 119 |

|  |     |
|--|-----|
| A ATUAL DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS E OS TRIBUTOS<br>FEDERAIS: NOVOS PARADIGMAS                    | 121 |
| <i>José Sávio Lopes</i>  |     |
| 1. Introdução  | 121 |
| 2. Forma de Estado   | 121 |
| 3. O federalismo brasileiro  | 123 |
| 4. Discriminação das rendas tributárias  | 124 |
| 5. A conjuntura atual e as tendências mundiais de tributação   | 127 |
| 6. Considerações finais  | 131 |
| 7. Referências bibliográficas  | 132 |
| <br>   |     |
| IMPOSTO SOBRE A RENDA: RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR NA<br>AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO – O ART. 133 DO CTN | 133 |
| <i>Marco Aurelio Greco</i>   |     |
| 1. Objeto do estudo  | 133 |
| 2. Observação preliminar   | 134 |
| 3. A evolução da postura perante o tema  | 135 |
| 4. Os elementos dívida e crédito   | 136 |
| 5. Sucessão na responsabilidade  | 139 |
| 6. A hipótese objeto de estudo   | 141 |
| 7. Sucessão e elementos de conexão   | 143 |
| 8. Conceitos para operacionalização da responsabilidade por sucessão no<br>CTN                             | 145 |
| 8.1. Elementos de conexão  | 145 |
| 8.2. Tipos de vínculo  | 146 |
| 8.3. Dimensão da responsabilidade por sucessão   | 148 |
| 9. O CTN explicita os tributos alcançados  | 149 |
| 10. Exame dos critérios da doutrina  | 153 |
| 11. Exame das tendências da jurisprudência   | 161 |
| 12. Critério utilizado pela jurisprudência   | 166 |
| 13. O art. 133 está a meio caminho   | 171 |
| 14. Que são tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido”?                                    | 173 |
| 15. O imposto sobre a renda  | 174 |
| 16. Três relevantes situações de fato  | 178 |
| 17. Conclusões   | 185 |

**ACÓRDÃO - INTEIRO TEOR**

OBJEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXCESSO DE PRAZO PARA A UNIÃO SE MANIFESTAR A RESPEITO DO REQUERIMENTO DO CONTRIBUINTE. DIREITO A OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA.

189

TRIBUTÁRIO - CPMF - INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES FEITAS MEDIANTE ENDOSSO - LEI 9.311/96 E CIRCULAR BACEN 3001/2000.

192

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE FATURAMENTO. SUBSTITUIÇÃO POR CARTA DE FIANÇA. POSSIBILIDADE.

196

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIO. ICMS. EXCLUSÃO DO PIS E COFINS DE SUA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

200

**DESPACHOS**

206

ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. NEGATIVA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. CONSTITUCIONALIDADE.

206

LUCRO ARBITRADO. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. DECRETO Nº 85.450/80.

208

EXCLUSÃO DO REFIS. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. PODER DE POLÍCIA. LIMITAÇÕES.

209

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. JUROS. CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO.

210

COFINS. LEI Nº 10.833/2003. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA ONERAÇÃO EXACERBADA DO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE. SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO.

211

EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE OFÍCIO AO BANCO CENTRAL. BLOQUEIO DE CONTAS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INDEFERIMENTO.

214

LEI Nº 8212/91. ART. 45. PRAZO DE 10 ANOS PARA LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

217

IMUNIDADE. FASCÍCULOS EDUCATIVOS RELATIVOS A CURSO DE ELETRÔNICA. NÃO-ABRANGÊNCIA.

218

CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. INCIDÊNCIA SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A AVULSOS.

219

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTAS DIFERENCIAIS. AUSÊNCIA DE PRECEDENTES.

220

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTAS DIFERENCIAIS. AUSÊNCIA DE PRECEDENTES.

221

RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES POR AUTORIDADE DE DIFERENTE REGIÃO FISCAL. LEGALIDADE.

222

**EMENTAS**

224

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. VISTA DOS AUTOS POR ADVOGADO. DIREITO DO ADVOGADO.

224

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10/96. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. MP Nº 727/94. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. POSSIBILIDADE.

225

CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EXIGIDA DE PRODUTOR RURAL. ADQUIRENTE NÃO SUPORTA O VALOR DO TRIBUTO. ILEGITIMIDADE.

226

|   |     |  |     |
|---|-----|--|-----|
| CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. LEI Nº 8212/91. INAPLICABILIDADE FACE AO CTN.   | 227 | COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. IMPOSSIBILIDADE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. INADMIÇÃO DE ALTERAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.   | 233 |
| IRPJ. DEDUÇÕES DE ROYALTIES. LEI Nº 4.506/64. AUSÊNCIA DE REVOGAÇÃO DA LEI Nº 3.470/58.   | 228 | ISS. CONTRATO DE SEGURO-SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS VALORES ENTREGUES A TERCEIROS PRESTADORES DE SERVIÇOS. POSSIBILIDADE.        | 234 |
| LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. PRAZO PRESCRICIONAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DESNECESSIDADE.  | 228 | IMPOSTO DE RENDA. INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS DE PESSOA FÍSICA AO CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA. | 235 |
| CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS. EMPRESA CONSTITUÍDA PELOS MESMOS SÓCIOS DE EMPRESA DEVEDORA. CARACTERIZAÇÃO DE SIMULAÇÃO. NEGATIVA DE FORNECIMENTO. | 229 | CISÃO PARCIAL. ELABORAÇÃO DE BALANÇO. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.   | 235 |
| ISS. ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO POR DECRETO. INCONSTITUCIONALIDADE.   | 230 | FINSOCIAL. PRESTADORAS DE SERVIÇOS. SÚMULA 343/STF. INAPLICABILIDADE QUANDO A NORMA É DECLARADA CONSTITUCIONAL.                          | 236 |
| IPI. CRÉDITOS DE MATERIAIS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA-ZERO. CORREÇÃO MONETÁRIA.        | 230 | PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DE PRAZO A PARTIR DA DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTO E NÃO DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.                                  | 237 |
| EMPRESA SEM EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DA COFINS ANTES DA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE.  | 231 | ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA OPERAÇÃO ANTERIOR. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO INTEGRAL. VEDAÇÃO. ISENÇÃO FISCAL PARCIAL.              | 237 |
| TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.  | 232 | TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO IBAMA. LEI Nº 10.165/2000. CONSTITUCIONALIDADE.  | 238 |
| DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA DE DÉBITO. OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. CONCESSÃO.                                  | 233 |  |     |

## CONSELHO EDITORIAL

André Elali  
Clélio Chiesa  
Cristiano Carvalho  
Edson 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 Consultivo da APET

**FELLIPE CIANCA FORTES**  
Advogado  
Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina – UEL  
Especialista em Direito Tributário pelo IBET

**GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JÚNIOR**  
Doutor em Direito Tributário pela USP  
Professor de Direito Tributário  
Autor de *Bitributação internacional e elementos de conexão* (Aduaneiras, 2003)  
Membro do IBDT e do IDCID e membro examinador do Exame de OAB-SP.

**GUILHERME VON MÜLLER LESSA VERGUEIRO**  
Advogado em São Paulo  
Mestre e doutorando em Direito Tributário pela PUC-SP  
Membro da ABDI e do IPT

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**  
Professor Emérito da Universidade Mackenzie e da Escola de Comando e Estado Maior do Exército  
Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão Universitária  
Membro Benemérito da APET

## **JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE**

Doutor pelo Departamento de Direito Econômico e Financeiro da USP

Professor universitário (graduação e pós-graduação)

Advogado em São Paulo

Membro do IPT/SP e do Conselho Consultivo da APET

## **JOSE SÁVIO LOPES**

MBA em Finanças Corporativas pela FGV

Especialista em Direito Processual Civil pela UNP-RN

Pós-graduando em Direito Tributário pela FARN-RN

Advogado em Natal-RN

## **MARCO AURELIO GRECO**

Advogado

Doutor em Direito

# ARTIGOS



Fellipe Cianca Fortes

## 1. Introdução

O ano de 2005 foi marcado pela promulgação da Lei nº 11.101, em 09.2.2005, conhecida como Nova Lei de Falências, que renovou o tratamento dado ao instituto da falência, bem como instituiu a recuperação judicial ou extrajudicial, com o intuito de viabilizar e manter a atividade de empresas em situação de crise econômico-financeira, mediante apresentação de plano de recuperação, em que o devedor apresenta estratégia de pagamento dos débitos, estando esta submetida à aprovação dos credores.

O novel sistema falencial trouxe consigo a necessidade de se adaptar a legislação tributária ao novo tratamento da falência, no que tange, por exemplo, à responsabilidade pessoal dos sócios, alienação judicial, obrigações tributárias do falido, dentre várias outras.

Neste contexto, foi editada a Lei Complementar nº 118/05, que introduziu alterações no Código Tributário Nacional, readequando-o aos regimes falimentar e de recuperação das empresas.

Ocorre que, além das alterações tributárias pertinentes, a mencionada lei trouxe em seu bojo, mais especificamente no art. 3º<sup>1</sup>, norma visando “interpretar” o art. 168, I, do CTN, dispondo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário extingue-se no momento do pagamento antecipado. Com

---

1. Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

esta “norma interpretativa”, o legislador buscou invalidar a “tese dos 5 + 5”, referente ao prazo prescricional no lançamento por homologação, pacificada pelo STJ.

Deste modo, o legislador pretendeu dar novo alcance ao art. 168, I, do CTN, ignorando, assim, quase uma década de decisões recorrentes do STJ a respeito do referido dispositivo legal, no sentido de que o crédito tributário extingue-se somente com a homologação do pagamento.

No entanto, tanto o art. 3º quanto seu prazo de vigência (art. 4º) demandam maiores reflexões para precisar se tal norma efetivamente possui natureza jurídica interpretativa, e, a partir de então, determinar se é possível que retroaja para alcançar eventos pretéritos.

## **2. A interpretação dada pelo STJ ao art. 168, I, do CTN: posicionamento pacificado pela jurisprudência**

O art. 168, I, do CTN dispõe sobre o direito dos contribuintes pleitearem restituição dos valores pagos indevidamente ao Fisco, estabelecendo, para tanto, prazo prescricional de 5 (cinco) anos, tendo como termo inicial a extinção do crédito tributário.

Nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, o momento da extinção do crédito tributário é facilmente identificado; qualquer que seja o erro que vicie algum dos elementos da obrigação tributária (sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, valor final do tributo a recolher), acarretando pagamento indevido, o crédito tributário extingue-se com o efetivo pagamento do valor apurado, iniciando-se, assim, o prazo prescricional.

No entanto, a controvérsia surge no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação. O art. 150 do CTN, que dispõe sobre esta modalidade de lançamento, prescreve:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Uma simples interpretação gramatical deste dispositivo legal induz o aplicador do Direito à seguinte compreensão: nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante devido a título de tributo e antecipa o pagamento, o que acarreta a extinção do crédito tributário; no entanto, a obrigação tributária permanece intacta até o momento em que ocorre a homologação do lançamento.

Nesse sentido, expõe Aliomar Baleeiro:

Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento *a posteriori*: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário.

É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do *crédito*, sob a condição resolutória de ulterior homologação. Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício.

Sobrevive a obrigação tributária.<sup>2</sup>

---

2. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 829.

No entanto, assim não parece. A obrigação tributária, formada pela relação jurídico-tributária entre Fisco e contribuinte compõe-se de um direito subjetivo e um dever jurídico convergindo sobre determinado objeto. No caso, o direito subjetivo (do Fisco) é o crédito tributário, com o correlato dever jurídico (do contribuinte) consubstanciado no débito tributário, que convergem à prestação pecuniária, objeto da obrigação tributária.

Nestes termos, a exclusão de qualquer destes elementos (crédito, débito, prestação pecuniária) extingue a obrigação tributária, uma vez que suprime seu correspondente converso, ou o próprio objeto da obrigação. A obrigação tributária, portanto, não subsiste sem o crédito tributário.

Assim, como o Código Tributário Nacional dispõe que o lançamento tributário está sujeito a ulterior homologação, o crédito tributário e, conseqüentemente, a obrigação tributária somente se extinguem com a competente homologação, seja expressa ou tácita.

Diante disso, o prazo prescricional somente se inicia com a homologação do lançamento, de acordo com o art. 168, I, do CTN. Como, salvo raras exceções, a homologação do lançamento se dá tacitamente, o prazo prescricional consome-se apenas 10 (dez) anos após a ocorrência do fato impositivo tributário.

Há longo tempo, o STJ vem decidindo pelo prazo prescricional decenal, interpretando o art. 168, I, conforme o entendimento acima esboçado, pacificando a “tese dos 5+5”, conforme demonstra o seguinte aresto:

TRIBUTÁRIO – TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF – PRAZO PRESCRICIONAL QÜINQUÊNAL – TERMO INICIAL – HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA – PRECEDENTES 1ª SEÇÃO – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – NÃO VIOLAÇÃO AO ART. 20 DO CPC.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional quinquênal para se pleitear sua restituição/

compensação começa a fluir da homologação, expressa ou tácita, ainda que se trate de exação declarada inconstitucional pelo STF.

2. Entendimento consagrado pela EG 1ª Seção no julgamento do ERESP 435.835/SC.

3. No caso dos autos, tendo em vista a data do ajuizamento da ação (06/02/1995) e as datas dos recolhimentos, há que ser afastada a prescrição.

4. Ressalva do ponto de vista do Relator.

5. Excepcionalmente esta Corte tem revisto o valor da verba honorário fixado na instância ordinária. Contudo, tal hipótese só tem cabimento quando o valor arbitrado se mostra demasiadamente exorbitante ou irrisório, o que não ocorre no presente caso, não se havendo que falar em violação ao art. 20 do CPC.

6. Recurso especial conhecido e parcialmente provido.

(RESP 374.658/MG, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, julgado em 16.6.2005, DJ 08.8.2005 p. 213).

Portanto, a interpretação do art. 168, I, do CTN já se encontrava pacificada anteriormente à edição da Lei Complementar nº 118/05.

Desta forma, cabe analisar se o Poder Legislativo, no exercício de sua competência, ao inserir no ordenamento jurídico norma interpretativa sobre matéria já pacificada pelos Tribunais pátrios, recaiu em inconstitucionalidade por ferir o Princípio da Separação dos Poderes, por usurpação de competência do Poder Judiciário.

No entanto, preliminarmente a qualquer análise, insta esclarecer que, à margem de todas as discussões existentes acerca da validade e aplicação das chamadas “normas interpretativas”, o presente trabalho não visa se aprofundar nesta questão; para manter a coerência, parte-se da premissa que tais normas são válidas, eficazes e plenamente

aplicáveis. O que se discute é tão-somente a natureza jurídica, e suas implicações, que reveste o art. 3º da LC 118/05.

### 3. O art. 3º da LC 118/05 encontra-se invocado de inconstitucionalidade, por usurpação de competência?

Toda vez que a lei ensejar conflitos de interpretação, sem que haja composição amigável pelas partes envolvidas, o Poder Judiciário será chamado a apresentar seu manifesto, expondo qual interpretação deverá prevalecer.

O Poder Judiciário exerce, com exclusividade, a função jurisdicional, ou seja, aplica “o poder que toca ao Estado, entre as suas atividades soberanas, de formular e fazer atuar praticamente a regra jurídica concreta que, por força do direito vigente, disciplina determinada situação jurídica”.<sup>3</sup>

Assim, a jurisdição é o poder que o Estado detém, exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário, de analisar o conflito de interesses (divergência de interpretações do direito posto) e impor qual prevalecerá.

A exclusividade do exercício da função jurisdicional pelo Poder Judiciário decorre da Constituição Federal, que, em seu art. 2º, institui o princípio da separação dos Poderes: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Tal assertiva é corroborada pela observação da estrutura do Poder Judiciário, estabelecida na Constituição Federal. Denota-se que ao STJ compete a última palavra acerca da interpretação dos dispositivos legais infraconstitucionais. É o que se infere do art. 105, III, da CF:

---

3. THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do processo civil e processo de conhecimento*, v. I. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. p. 34.

Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...]

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;
- b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal;
- c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Desta forma, a interpretação das normas vai se formando no decorrer do processo, nas instâncias inferiores, até a decisão final do STJ, que determinará qual interpretação prevalecerá.

Nesse sentido expõe o Ministro Teori Albino Zavascki, em voto proferido nos Embargos de Divergência em RESP nº 327.043/DF:

Em nosso sistema constitucional, as funções legislativa e jurisdicional estão atribuídas a Poderes distintos, autônomos e independentes entre si (CF, art. 2º). Legislar, função essencialmente conferida ao Parlamento, é criar os preceitos normativos, é impor modificação no plano do direito positivo. Já a função jurisdicional – de assegurar o cumprimento da norma, que pressupõe também interpretá-la previamente –, é atribuída ao Poder Judiciário. [...]

Sendo assim, e considerando que a atividade de interpretar os enunciados normativos, produzidos pelo legislador, está cometida constitucionalmente ao Poder Judiciário, seu intérprete oficial, podemos afirmar, parafraseando a doutrina, que o conteúdo da norma não é, necessariamente, aquele sugerido pela doutrina, ou pelos juristas ou advogados, e nem mesmo o que foi imaginado ou querido em seu processo de formação pelo

legislador; o conteúdo da norma é aquele, e tão-somente aquele, que o Poder Judiciário diz que é.

Complementando, Hugo de Brito Machado salienta:

Sabemos todos não ser a interpretação das leis uma atribuição do Poder Legislativo. Sua atribuição essencial consiste em fazer a lei. A interpretação desta, e sua aplicação na superação de conflitos, é tarefa típica especificamente atribuída ao Poder Judiciário. [...]

Nossa Constituição estabelece que “são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”. O Legislativo não pode, sem violência a esse preceito constitucional, exercer função própria do Judiciário, vale dizer, interpretar as leis, de sorte a inutilizar a interpretação já por aquele adotada.<sup>4</sup>

Segundo o entendimento até aqui esboçado, a conclusão a que se chega é que norma interpretativa inserida no ordenamento jurídico visando alterar entendimento firmado pelo Poder Judiciário caracteriza desvio de poder do legislador. Isto se verifica quando a edição de lei configura o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se os poderes inerentes ao “processo legislativo” para atingir objetivos que não compadecem com a ordem constitucional. Nesse sentido, Miguel Reale expõe:

Alegar-se-á que a lei pode tudo, até mesmo converter o vermelho em verde, para eliminar proibições e permitir a passagem de benesses, mas há erro grave nesse raciocínio.

---

4. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: prazo para repetição de indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 116, maio de 2005, p. 67, São Paulo.

As vedações constitucionais, quando ladeadas em virtude de processos oblíquos, caracterizam desvio de poder e, como tais, são nulas de pleno direito.

Não se creia que só haja desvio de poder por parte do Executivo. Na estrutura do Estado Federal, quando há normas vigentes estabelecendo um “código superior de deveres”, o ato legislativo local não escapa da mesma increpação se a lei configurar o emprego malicioso de processos tendentes a camuflar a realidade, usando-se dos poderes inerentes ao “processo legislativo” para atingir objetivos que não se comparam com a ordem constitucional.<sup>5</sup>

Para Carlos Maximiliano, a interpretação emanada pelo próprio poder de quem praticou o ato fere o princípio da separação dos Poderes; o legislador passa a ocupar o lugar do juiz, pretendendo resolver casos concretos por meio de disposição geral:

[...] se a lei tem defeitos de forma, é obscura, imprecisa, faça-se outra com o caráter franco de disposição nova. Evite-se o expediente perigoso e retrógrado, a exegese por via de autoridade, irretorquível, obrigatória para os próprios juizes; não tem mais razão de ser; coube-lhe um papel preponderante outrora, evanescente hoje.<sup>6</sup>

De fato, partindo-se da premissa que a norma contida do art. 3º da LC nº 118/05 consubstancia norma interpretativa, tal como é nomeada, ela estaria acometida por inconstitucionalidade insanável, por violar o princípio da separação dos Poderes, insculpido no art. 2º da CF.

---

5. Abuso do poder de legislar. *Revista de Direito Público*, n. 39/40, 1976, p. 76, São Paulo.

6. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 93-4.

No entanto, análise mais acurada do referido art. 3º revela que tal norma não possui natureza jurídica de norma interpretativa, conforme será demonstrado a seguir.

#### 4. Natureza jurídica do art. 3º da LC nº 118/05

Conforme dito, o art. 3º da LC nº 118/05 não possui natureza jurídica de norma interpretativa. Assim, é imprescindível que se determine qual sua real natureza jurídica para, a partir de então, aferir seus alcances e limites.

Para tanto, é possível precisar a real natureza jurídica do dispositivo legal em comento a partir da negação do suposto caráter interpretativo que o legislador complementar atribuiu ao mesmo, conforme será demonstrado.

Tem-se que a edição de normas interpretativas encontra fundamento de validade no Código Tributário Nacional, que, ao regular a aplicação da legislação tributária, dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, salvo para aplicação da sanção dos dispositivos interpretados (art. 106, I). Desta forma, o legislador infraconstitucional está autorizado a editar normas que interpretem o conteúdo de outras normas.

No entanto, o que são normas interpretativas? Sob essa ótica, mostra-se necessário o aprofundamento no conceito destas normas, determinando-se o significado do termo “interpretação”.

Sobre atividade de determinar significados de certo termo, Tácio Lacerda Gama leciona que esta “é o que se denomina ‘definição’. Empreender definições é expediente de fundamental importância no desenvolvimento de uma ciência. É precisamente por meio de definições que se especifica aquilo que será objeto de estudos, separando-o de todos os demais elementos que não o integram”.<sup>7</sup>

---

7. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 121.

Precisando-se o conteúdo semântico dos termos, tem-se que “interpretação” significa “explicar, explanar ou aclarar o sentido de palavra, texto, lei, etc.”.<sup>8</sup> Transpondo esta definição para o sistema jurídico, “interpretação”, segundo expõe Maria Helena Diniz, é a “descoberta do sentido e alcance da norma jurídica, procurando a significação dos conceitos jurídicos”.<sup>9</sup>

No mesmo sentido é o escólio de Eduardo Marcial Ferreira Jardim:

INTERPRETAÇÃO. [...] Consubstancia-se no desenvolvimento do direito, buscando compreendê-lo em seus contornos e estruturas, com o desígnio de aquilatar o verdadeiro significado de uma norma ou princípio e o seu traço de harmonia ou desarmonia com os vetores magnos do sistema jurídico.<sup>10</sup>

Assim, depreende-se que interpretar determinada norma legal significa buscar seu sentido. Por sua vez, normas interpretativas são aquelas destinadas a buscar o sentido de outras normas, em exegese emanada do próprio legislador.

Uma vez que “interpretar” significa buscar o sentido de objeto, denota-se que as normas interpretativas devem, tão-somente, aclarar preceito normativo pré-existente, quando for obscuro, contenha termos imprecisos ou quaisquer outros vícios que impeçam a correta aplicação do comando legislativo.

Portanto, as normas interpretativas não inovam o sistema jurídico, mas elucidam dúvida existente acerca de algum dispositivo legal, conforme expõe Hugo de Brito Machado:

---

8. FERREIRA, Aurélio Buarque Holanda. *Novo dicionário Aurélio*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 959.

9. *Dicionário jurídico*: D – I, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 885.

10. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 88.

A interpretação de uma lei, feita por outra lei, não chega a ser propriamente interpretação. Ou se trata de regra jurídica nova, e neste caso o que se tem é outra lei, e não a interpretação da primeira, ou a lei nova nada acrescentou, nem retirou, da antiga, e neste caso é inócua. Mas o CTN faz expressa referência às leis interpretativas (art. 106, I), sendo necessário, portanto, explicar o que como tal se deve entender. Por isso dissemos, a propósito da aplicação retroativa da lei tributária, disciplinada no art. 106 do Código, que a lei interpretativa é aquela que não inova, limitando-se a esclarecer dúvida existente em face do texto da lei anterior. Na verdade, assim é. A lei interpretativa, a rigor, é inócua, no sentido de que não constitui regra jurídica nova. Limita-se a expressar de forma mais clara, usando linguagem mais adequada, regra jurídica já existente na lei anterior. Geralmente adota uma das interpretações da norma antiga, interpretada para afastar outras igualmente possíveis e, assim, afastar a incerteza na medida do possível.<sup>11</sup>

Resta claro, portanto, que as normas interpretativas limitam-se a clarear norma já existente, em nada inovando o ordenamento jurídico.

No caso sob análise, o art. 3º da LC nº 118/05 não limitou-se a expressar de forma mais clara o art. 168, I, do CTN, mas inovou o ordenamento jurídico ao dispor sobre o momento em que ocorre a extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Pelo que se depreende do art. 168, do CTN, não há a especificação do momento em que ocorre a extinção do crédito tributário. Este dispositivo limita-se a dispor que o prazo prescricional da repetição de indébito inicia-se com a extinção do referido crédito, cabendo ao intérprete determinar este marco.

---

11. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 84.

Por sua vez, o art. 3º da LC nº 118/05 complementou o art. 168 do CTN, precisando que o crédito tributário extingue-se no momento do pagamento antecipado, inovando, assim, o ordenamento jurídico.

Nestes termos, embora o legislador tenha “rotulado” o art. 3º da LC 118/05 como norma interpretativa, é perceptível que ocorreu substancial alteração do Código Tributário. Não importa o “nome” dado a certa norma, sua natureza jurídica não se altera, estando esta (natureza jurídica) estritamente relacionada ao conteúdo dos preceitos normativos. Assim, ainda que o dispositivo em comento esteja rotulado como norma interpretativa, seu conteúdo demonstra ser novo mandamento introduzido no ordenamento jurídico.

Portanto, o art. 3º da LC nº 118/05 não se caracteriza como norma interpretativa, pois inovou o ordenamento jurídico existente ao complementar o art. 168, I, do CTN com preceito anteriormente inexistente. Em realidade, a mencionada lei inseriu no ordenamento jurídico enunciado prescritivo que “participará” da formação da norma jurídica da prescrição.

Enunciado prescritivo nada mais é do que o texto (artigos, parágrafos, incisos, alíneas) inserido em determinado diploma legal. O aplicador do Direito, a partir do contato com os enunciados prescritivos, interpreta-os, imprimindo àquele texto significações, sentidos, que, por sua vez, serão reunidos para construir, formar, a norma jurídica.

Conforme elucida Paulo de Barros Carvalho, “o texto é o ponto de partida para a formação das significações [...]. Nele, texto, as manifestações subjetivas ganham objetividade, tornando-se intersubjetivas. Em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto, e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções”.<sup>12</sup>

Tárek Moysés Moussallem complementa: “A norma jurídica surge como fruto de um esquema de interpretação realizado pelo

---

12. *Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 13.

homem para construir o sentido deôntico do texto do direito positivo”.<sup>13</sup>

Tem-se, portanto, que as normas jurídicas são construídas a partir dos enunciados prescritivos inseridos nos diplomas legais, podendo, inclusive, estar contidos em leis diferentes.

Com o advento do art. 3º da LC nº 118/05, a norma prescricional passou a conter novo critério – o momento da extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação –, anteriormente “estabelecido” e consolidado pelo STJ, por intermédio de sucessivos julgamentos.

Desta forma, o dispositivo legal sob análise possui natureza jurídica de enunciado prescritivo, que, juntamente com os arts. 168, I, e 150 do CTN, contempla a norma prescricional.

## 5. Da aferição de validade do art. 3º da LC 118/05

Para que a significação do art. 3º da LC 118/05 componha a norma de prescrição, é necessário verificar se sua introdução no ordenamento jurídico se deu de forma válida, ou seja, em conformidade com seu fundamento de validade.

Conforme expõe Norberto Bobbio, “aceitamos aqui a teoria da construção escalonada do ordenamento jurídico, elaborada por Kelsen. Essa teoria serve para dar uma explicação da unidade de um ordenamento jurídico complexo. Seu núcleo é que as normas de um ordenamento não estão todas no mesmo plano. Há normas superiores e normas inferiores. As inferiores dependem das superiores”.<sup>14</sup>

Uma vez que o ordenamento jurídico é um sistema escalonado, a processo de positivação pressupõe que determinada norma

---

13. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 85.

14. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999. p. 49.

sempre deriva de outra, surgindo uma relação de hierarquia. Nesse sentido, tem-se que o fundamento de validade de uma norma sempre é a norma da qual ela deriva.

Nesse contexto, percebe-se que todas as normas do ordenamento jurídico possuem como fundamento de validade a Constituição Federal, sendo este o ponto de partida da análise da validade das normas.

Especificamente em relação às normas referentes à prescrição em matéria tributária, o fundamento de validade constitucional encontra-se estampado no art. 146, III, b, que dispõe sobre as normas gerais de Direito Tributário:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Por força do art. 146, a Constituição Federal exige que normas gerais referentes a prescrição sejam introduzidas no ordenamento jurídico via lei complementar, que, por sua vez, demanda, além da observância dos arts. 61 e seguintes da CF, quorum qualificado (maioria absoluta do Congresso Nacional) para aprovação, por força do art. 69.<sup>15</sup>

Tendo-se em mente os requisitos apontados, a partir da análise do documento normativo, é possível avaliar se o enunciado em apreço (art. 3º) está em consonância ao seu fundamento constitucional, aferindo-se, assim, sua validade.

Nesse sentido, elucida Tárek Moysés Moussallem:

A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação-enunciada), reconstruímos a linguagem do procedimento

---

15. "Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta."

produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento jurídico.<sup>16</sup>

Assim, conforme compulsa-se da epígrafe do diploma legal em comento, trata-se de lei complementar, decretada pelo Congresso Nacional, sancionada e promulgada pelo Presidente da República, e publicada em 09.2.2005, cumprindo-se, assim, o requisito do art. 146 da CF.

Reconstruindo-se o processo legislativo valendo-se de informações do Senado Federal<sup>17</sup> e da Câmara dos Deputados<sup>18</sup>, tem-se que esta lei complementar é oriunda do Projeto de Lei Complementar nº 72/2003, de autoria do Deputado Federal Antônio Carlos Magalhães Neto, onde o texto original, emendas, substitutivos, propostas, etc., foram analisados e discutidos, até se chegar à versão final do texto, aprovado por maioria absoluta do Congresso Nacional.

Desta forma, tem-se que o art. 3º da LC nº 118/05, embora rotulado indevidamente como norma interpretativa, é plenamente válido, uma vez que foi inserido no ordenamento jurídico em plena obediência aos seus fundamentos de validade.

## 6. Lei Complementar nº 95/98 em relação à legalidade e validade da norma

A LC nº 95/98 insere no ordenamento jurídico normas de estrutura que regulam a apresentação formal que os diplomas legislativos devem apresentar.

16. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 152.

17. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/>.

18. Disponível em: [http://www.camara.gov.br/sileg/Prop\\_Detalhe.asp?id=125572](http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=125572).

Gabriel Ivo esclarece:

A Lei Complementar nº 95, de 1998, regula o modo de elaborar os enunciados prescritivos com o objetivo de melhorar sua qualidade para que sejam cumpridos de forma satisfatória. Congrega um conjunto de prescrições que tem como objetivo regular a conduta dos redatores dos enunciados prescritivos, para que se apresentem de forma bem estruturada, possibilitando, assim, uma melhor compreensão.<sup>19</sup>

Dentre estas normas, consta o mandamento contido do art. 7º:

Art. 7º. O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I – excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

II – a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;

III – o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;

IV – o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

Conforme se infere deste dispositivo, cada lei tratará de um único objeto, não devendo conter matérias estranhas que refogem à

---

19. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 143.

sua materialidade. No caso da LC nº 118/05, conforme exposto, seu objeto é inserir alterações no Código Tributário Nacional em matérias referentes à falência, adequando, assim, o sistema tributário ao novo ordenamento falencial.

Já o art. 3º da LC 118/05 trata de matéria exclusivamente tributária, que em nada se relaciona ao processo de falência. A matéria pertinente a este dispositivo refere-se ao prazo para repetição dos tributos pagos indevidamente, o que a consubstancia como norma geral de Direito Tributário.

A inclusão de dispositivos legais que não condizem ao objeto da lei é expressamente vedada pelo art. 7º da LC 118/05. Com isso, evita-se que, quando da aprovação de qualquer projeto, parlamentares apresentem emendas que beneficiem categorias, regiões ou situações específicas, ou ainda que beneficie o próprio Governo, como ocorre na presente situação, condicionando seu voto, ou mesmo a desobstrução da sessão da Casa Legislativa, à aprovação da sua emenda.

No entanto, inobservância aos preceitos normativos da LC 95/98 não é causa de invalidade da lei, uma vez que suas normas regulam condutas legislativas facultativas, isto é, são sugestões voltadas ao legislador em relação ao aspecto formal do diploma legal. E isto se dá pelo fato das normas da referida Lei Complementar não apresentarem sanção.

Segundo a lógica deôntica, as relações intersubjetivas estão limitadas a três tipos de conduta (princípio do quarto excluído): a obrigatória, a proibida e a permitida. E ainda, pela interdefinibilidade dos modais deônticos relacionais (obrigatório, proibido e permitido), a conduta que não for obrigatória ou proibida é permitida. Lourival Vilanova expõe:

Fazendo-se um corte abstrato na série de normas que compõem unitariamente o sistema do direito positivo, vemos que uma regra jurídica completa consta de duas normas. Na norma

primária, tem-se o pressuposto fático (ou hipótese de incidência) em relação-de-implicação com a consequência: a relação jurídica. Abstratamente, se ocorre o fato *F*, então *A* ficará numa relação *R* com *B*. Na norma secundária, a hipótese fática é a não-observância do dever da parte do sujeito passivo, a qual implica o exercício da sanção e da coação (já aqui através de órgão jurisdicional).<sup>20</sup>

Por certo que a sanção tem fundamental importância para regular as condutas obrigatórias e proibidas; aqueles que infringirem o conteúdo da norma primária (norma de Direito material) estão sujeitos à incidência da norma secundária (norma sancionatória).

Com relação às condutas permitidas, não há de se falar em sanção. Inexiste descumprimento à norma, bem como inexistência de atuação estatal coercitiva. O legislador apenas faculta aquela conduta, não a obriga ou proíbe. Há a intenção do Estado de juridicizar a conduta, mas não de torná-la obrigatória ou proibida. Assim, esta norma apresenta-se deonticamente incompleta, sem sanção.

Isso ocorre com a LC 95/98. Embora disponha sobre o aspecto formal que os diplomas legais “devem” apresentar, não há sanção prevista para o caso do legislador não seguir seus preceitos, o que os torna meras sugestões. A citada lei não consubstancia fundamento de validade de normas, uma vez que não dá ensejo à criação de outras normas, apenas regulamenta o aspecto formal, que pode ou não ser observado pelo legislador. Portanto, não-observância às normas da LC 95/98 não acarreta ilegalidade ou invalidade do diploma legal.

---

20. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 175.

## 7. Da pretensa retroatividade do art. 3º da LC 118/05

A LC 118/05 visou ainda à retroatividade do art. 3º, ao dispor em seu art. 4º:

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

No entanto, o sistema tributário somente autoriza a retroatividade da lei quando for em benefício do contribuinte, por cominar penalidade menos severa, ou deixar de considerar como ilícita a infração praticada, e nos casos de norma interpretativa.

Conforme já exposto, o art. 3º da LC 118/05 não é norma interpretativa, e ainda não dispõe sobre penalidades ou infrações; seu objeto é disciplinar o prazo prescricional, inserindo no ordenamento jurídico enunciado prescritivo que participará da construção da norma de prescrição.

Em decorrência, deve ser aplicado o art. 105 do CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Assim, o prazo prescricional, por tratar-se de norma de Direito material, que não subsume-se às normas do art. 106 do CTN, aplica-se tão-somente a fatos geradores ocorridos após o início da sua vigência.

Levando-se em consideração que a LC 118/05 foi publicada no Diário Oficial da União em 09.2.2005, com *vacatio legis* de 120

(cento e vinte dias), sua vigência iniciou-se em 08.6.2005, aplicando-se a fatos geradores ocorridos a partir desta data.

Dessa forma, o novo prazo prescricional para os tributos sujeitos o lançamento por homologação, em que o termo inicial é o pagamento da obrigação tributária, não possui o efeito retroativo pretendido pelo legislador.

## 8. Conclusão

O legislador, por intermédio da LC nº 118/05, inseriu no ordenamento jurídico norma supostamente interpretativa, com o intuito de alterar entendimento firmado pelo STJ a respeito do art. 168, I, do CTN.

No entanto, análise científica mais acurada revela que, embora sob alcunha de “norma interpretativa”, seu conteúdo inova o ordenamento jurídico. Assim, afasta-se o caráter interpretativo pretendido pelo legislador, concluindo tratar-se de nova norma de Direito material, que, conjuntamente com enunciados já existentes, constantes do Código Tributário Nacional, irá conformar o novo prazo prescricional para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, produzindo efeitos após decorrida sua *vacatio legis*.

## 9. Bibliografia

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. Brasília: Editora UnB, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

- DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*: D – I, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1998.
- FERREIRA, Aurélio Buarque Holanda. *Novo dicionário Aurélio*. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). *Curso de Especialização em Direito Tributário*: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994.
- \_\_\_\_\_. A questão da lei interpretativa na Lei Complementar nº 118/2005: prazo para repetição de indébito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 116, maio de 2005, São Paulo.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). *Reflexos tributários da nova lei de falência*: comentários à LC 118/2005. São Paulo: MP, 2005.
- REALE, Miguel. Abuso do poder de legislar. *Revista de Direito Público*, n. 39/40, 1976, São Paulo.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*: teoria geral do processo civil e processo de conhecimento, v. I. 27. ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.
- VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

# ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE

Gilberto de Castro Moreira Junior

O princípio do estabelecimento permanente, também conhecido por estabelecimento estável, é de suma importância para diversos artigos das Convenções para evitar ou atenuar a bitributação. Philip Baker destaca que o conceito de estabelecimento permanente está, inclusive, em algumas legislações internas, tais como as da Alemanha e da Bélgica, e que ele traça uma linha divisória entre os negócios efetuados com determinado país e os negócios efetuados naquele país.<sup>1</sup> Portanto, se uma empresa possuir um estabelecimento permanente, sua presença em outro país já traz indícios de que ela está fazendo negócios neste país.

Duas são as teorias para a definição de estabelecimento permanente. Pela teoria da realização, só seriam estabelecimentos permanentes as instalações que adquirissem ou realizassem diretamente um lucro, tendo caráter produtivo. Já pela teoria da pertença econômica, bastaria, para a existência de um estabelecimento permanente, que as instalações se inserissem na economia de um país, independentemente de seu caráter produtivo. O Modelo de Convenção da OCDE segue a teoria da pertença econômica, apesar de introduzir limitações em nome da teoria da realização.

O termo “estabelecimento permanente” tem significativa importância no contexto no art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE<sup>2</sup>,

---

1. BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD model double taxation convention 1977*. Londres: Sweet, Maxwell, 1991. p. 140.

2. “Artigo 7º. Lucros das empresa

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

visto que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado através de um estabelecimento permanente ali situado. Além disso, o termo está presente nos arts. 10, 11, 12, 13, 15, 21, 22 e 24 do Modelo de Convenção da OCDE, e já há alguma uniformização internacional do seu significado.

Por isso, o princípio do estabelecimento permanente funciona como uma derrogação da regra geral de lucro das empresas contida no art. 7º do Modelo da OCDE (de tributação exclusiva na residência das empresas), uma vez que fornece competência cumulativa de tributação ao Estado da fonte, desde que haja um estabelecimento permanente ali instalado. Devido à existência de um elemento de incerteza na determinação dos rendimentos atribuíveis

---

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obterá se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração, efetuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.

4. Se for usual num Estado contratante determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do nº 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adotado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.

5. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

6. Para efeito dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.

7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo." (COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995. p. 30).

a um estabelecimento permanente, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE decidiu analisar com maior profundidade a matéria, sendo beneficiado pelos trabalhos realizados pela International Fiscal Association (IFA) em seu 40º Congresso, de 1986, em Nova Iorque, cujo tópico denominado “*The transfer of assets into and out of a taxing jurisdiction*” analisou as conseqüências fiscais na transferência de mercadorias dentro de uma mesma pessoa jurídica, ou seja, entre a matriz e os estabelecimentos permanentes localizados fora do país de residência, ou entre diferentes estabelecimentos permanentes da empresa, concluindo ser complexa a determinação dos rendimentos de um estabelecimento permanente.

O mencionado 40º Congresso da IFA apontou algumas assertivas a respeito do tema, cabendo destacar as seguintes:<sup>3</sup>

a) As transferências físicas e não-físicas de ativos, circulantes ou fixos, entre jurisdições fiscais, embora sejam o resultado de uma transferência legal de bens, podem dar causa, mesmo em um terceiro país, à tributação sem que haja lucros reais. Isso ocorre quando, como resultado da transferência, reconhece-se um ganho ou lucro acumulado (*accrued appreciation*) sem que tenha havido realização. Tal tributação prejudica a neutralidade fiscal, tendo um efeito indesejável nas decisões negociais, além de prejudicar a livre circulação física e legal de bens até mesmo entre países em processo de integração. A razão para isso está na preocupação que os países têm de que um substrato fiscal (*taxable substance*), que considerem atribuível a eles próprios, poderia ser tirado de seu controle, escapando, assim, da tributação.

b) Esses problemas são agravados quando as valorações de saída e entrada, que são, respectivamente, a medida de ganho acumulado para o país de saída e a base para a tributação de ganho de

---

3. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital*, v. 2. Paris: OCDE, 2000. p. R(13)-27 – R(13)-29.

capital e amortização para o país de entrada, não são as mesmas. Parece que, enquanto o país de saída geralmente aplica para sua valoração o critério do *arm's length*, o país de entrada usa outros métodos, tais como o custo histórico reduzido por amortização. Isso impede uma distribuição igualitária de substrato fiscal entre os dois países, podendo levar à bitributação.

c) Tais distorções podem ser particularmente preocupantes no caso de estabelecimentos de curto prazo, tais como canteiros de obras e poços marítimos de extração de petróleo.

d) Esses problemas parecem ser de pouco interesse para os países em que a tributação universal pelo sistema de créditos fiscais (“países de crédito”) é aplicada tanto às leis internas como às Convenções. Para esses países, em regra, somente existe tributação quando a transferência se dá entre pessoas jurídicas. Nesse caso, eles tributam todo o ganho de capital, incluindo a porção atribuível ao período durante o qual o ativo permaneceu no país de saída. Assim, quando há uma transferência entre dois “países de crédito”, o primeiro não reclama a tributação do ganho, ao passo que, se a transferência ocorre entre um país com sistema de tributação territorial ou de isenção (“país de isenção”) e um “país de crédito”, o crédito disponível nem sempre pode impedir a bitributação, resultando na tributação parcial no país de saída e na tributação total no país de entrada. Além disso, os “países de crédito” se beneficiam com o sacrifício fiscal feito pelos países de saída para o desenvolvimento de suas economias, exceto se normas especiais estabelecerem de maneira distinta.

e) Em situações particulares, o negócio relacionado a um estabelecimento permanente de uma sociedade estrangeira é dado em pagamento pelo recebimento de ações de uma subsidiária no país onde está localizado esse estabelecimento permanente. Independentemente do método de tributação em cada país ser o de crédito ou o de isenção, a tributação do ganho acumulado (*accrued appreciation*)

deveria ser diferida de tal forma que o direito de tributar ficasse salvaguardado até que o ganho fosse efetivamente realizado.

Com base nas assertivas *supra*, o 40º Congresso da IFA passou a recomendar, além de que o assunto continuasse a ser estudado em futuros trabalhos da entidade, que:

(i) À medida que é reconhecido o direito do país de saída de tributar ganhos apurados em sua jurisdição:

a) A tributação deve ser diferida até a realização, o que pode ser conseguido, por exemplo, com a constituição de uma reserva igual ao ganho acumulado, reserva que seria revertida quando se dispusesse dos bens ou, no caso de bens amortizáveis, no curso da amortização;

b) As valorações de saída e entrada devem, sempre que possível, ser fixadas aplicando-se os mesmos critérios, ou seja, o princípio do *arm's-length*.

(ii) Esses objetivos podem às vezes ser atingidos, internamente, por meio de interpretação administrativa e judicial com base nos princípios gerais de leis fiscais, e, internacionalmente, mediante procedimentos amigáveis. Diferenças temporais existentes entre a tributação em dois países podem demandar uma renúncia às leis de prescrição. Quando tal renúncia não for possível, a legislação deverá ser alterada para satisfazer os objetivos acima, quer por medidas unilaterais harmonizadas, sobretudo entre países em processo de integração, quer por diretivas ou disposições convencionais, ou ainda pela complementação, preferencialmente com a inclusão de cláusulas adicionais, das Convenções para evitar a bitributação.

Após discussões dentro do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE e na própria IFA, foram identificadas as seguintes preocupações concernentes à figura do estabelecimento permanente:<sup>4</sup>

---

4. COMITÊ. *Op. cit.*, p. R(13)-3 - R(13)-5.

a) A transferência de bens e serviços entre jurisdições fiscais pode gerar uma tributação não fundada nos lucros efetivamente apurados.

b) A incerteza sobre a tributação de estabelecimentos permanentes é agravada pelo fato de que os Comentários ao art. 7 da Convenção Modelo da OCDE sugerem certa dualidade na forma de tratamento que lhes é dado pelas autoridades fiscais, que podem, em alguns casos, tratar um estabelecimento permanente quase como se ele fosse uma pessoa jurídica em separado e, em outros casos, tratá-lo simplesmente como uma subdivisão da mesma pessoa jurídica. No primeiro caso, transferências internas serão avaliadas de acordo com o princípio do *arm's length*, atribuindo à parte da sociedade que está sendo transferida o lucro que ela esperava ter se estivesse negociando com pessoa jurídica totalmente independente. No segundo caso, pode ser apropriado avaliar a transferência apenas por referência ao seu custo histórico. Em princípio, pode-se argumentar que essa dualidade é justificável, entretanto, por causa dos limites legais de qualquer acordo entre um estabelecimento permanente e o restante da empresa do qual ele é parte e pela natureza particular da transação analisada. Não obstante, permanece o fato de que essa dualidade de visões conduz à incerteza, o que, por sua vez, leva a resultados incompatíveis com os princípios subliminares das Convenções de bitributação (evitar a bitributação econômica e alocar de forma justa os direitos de tributação entre os países), nos quais o país de saída da transferência tributa dada transferência de bens ou serviços na base de um preço que inclui lucro, ao passo que o país de destino da transferência leva em conta apenas o valor residual contábil ou o custo histórico (problemas semelhantes podem ocorrer quando a situação for inversa). A questão é ainda mais séria quando o país de residência da empresa desagrava o imposto cobrado pelo país onde está localizado o estabelecimento permanente mediante a isenção de imposto sobre tais lucros. Nesse caso, o cômputo dos lucros isentos e dos lucros tributados

pelo país do estabelecimento pode ser inconsistente, o que pode gerar tanto uma bitributação econômica quanto uma tributação a menor. Quando o país de residência de uma empresa afasta a tributação através do método do crédito fiscal, problema significativo só aparecerá se se considerar que o país do estabelecimento está tributando a empresa de maneira inconsistente com os termos de uma Convenção bilateral. Nessa hipótese, o país de residência pode relutar em dar crédito total ao imposto cobrado pelo país de origem, e a bitributação econômica pode ter lugar. No entanto, normalmente não há perigo de não-tributação econômica, dado que, se o país do estabelecimento considerar apropriado, isso somente resultará numa redução do valor do crédito fiscal que o país de residência tem a conceder contra seus próprios impostos.

c) Essa incerteza é acentuada quando um estabelecimento permanente (por exemplo, um canteiro de obras) tem um período de existência tão curto que não se pode alegar que, ao longo de alguns anos, as potenciais distorções, favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte, podem ser compensadas.

d) A existência de dois métodos diferentes de eliminar a bitributação, o direito de cada país de definir lucros recebidos no exterior de acordo com suas leis internas, bem como as diferentes visões quanto à determinação do momento de realização de uma perda ou ganho e de conversão de moeda estrangeira, pode, potencialmente, resultar em tributação a maior e a menor.

e) As diferenças em vários países entre a tributação de empresas residentes e de estabelecimentos permanentes de empresas estrangeiras levantam a questão de saber se o princípio da não-discriminação está sendo observado e se essas diferenças de tratamento são de fato devidas à natureza especial do estabelecimento permanente.

Malgrado as inúmeras preocupações supra-relatadas, o fato é que, para a qualificação de determinada instalação como estabelecimento permanente material de uma empresa, como centro de imputação

tributário autônomo, alguns requisitos devem ser preenchidos: (i) a existência de uma instalação física; (ii) uma permanência cronologicamente determinada dessa instalação física no território de um Estado; e (iii) o desempenho de atividades ligadas às atividades principais da empresa.<sup>5</sup> Obviamente que, no caso de agentes, também chamados de estabelecimento pessoal permanente, alguns desses requisitos não precisam ser preenchidos, mas a permanência e a continuidade são indispensáveis à existência do estabelecimento permanente pessoal.

Frise-se que o Tribunal Econômico Administrativo Central da Espanha fixou, nos mesmos moldes do que dito anteriormente, pela Resolução de 28.11.1988, os requisitos para a existência de um estabelecimento permanente: (a) existência de um lugar; (b) caráter fixo; (c) permanência ou grau de durabilidade ou temporalidade; (d) realização da atividade da empresa por meio do dito lugar fixo.<sup>6</sup>

Apesar de todas as incertezas e discussões a respeito do tema, o critério do estabelecimento permanente tem sido utilizado em diversas Convenções bilaterais (inclusive aquelas firmadas pelo Brasil)<sup>7</sup>, especialmente as que têm como base o Modelo de Convenção da OCDE, apesar das severas críticas feitas pelos países em desenvolvimento, que buscam tributar os lucros auferidos em seu território por não-residentes, ainda que ali não possuam um estabelecimento.<sup>8</sup> Passaremos, a seguir, a analisar da figura do estabelecimento permanente dentro do referido Modelo de Convenção.

5. TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 138.

6. ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE ASSESSORES FISCAIS. *Fiscalidad internacional: convenios de doble imposición – doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles*. Pamplona: Aranzadi, 1998. p. 138.

7. Apesar das Convenções celebradas pelo Brasil seguirem as disposições do Modelo da OCDE, vale destacar que algumas introduziram algumas modificações conceituais. Sobre o assunto, ver nosso trabalho *Acordos de bitributação do Brasil: o tratamento de lucros, ganhos de capital e dividendos*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, fev. 1996. p. 31-32.

8. *Idem*, p. 31.

## 1. O art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE e o termo “estabelecimento permanente”

O art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE é o que trata, por primeiro, da figura do estabelecimento permanente, conforme se infere do texto abaixo reproduzido:

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.
2. A expressão “estabelecimento estável” compreende, nomeadamente:
  - a) Um local de direção;
  - b) Uma sucursal;
  - c) Um escritório;
  - d) Uma fábrica;
  - e) Uma oficina;
  - f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos minerais.
3. Um local ou um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder doze meses.
4. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, a expressão “estabelecimento estável” não compreende:
  - a) As instalações utilizadas para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
  - b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
  - c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
  - d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;

f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) e e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos números 1 e 2, quando uma pessoa – que não seja um agente independente, a que é aplicável o número 6 – atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no número 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente de outro Estado contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si, bastante para

fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.<sup>9</sup>

Em uma análise preliminar do art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE podemos verificar que existem basicamente dois tipos de estabelecimento permanente.

O primeiro é aquele parte de uma empresa, estando sob o mesmo controle e propriedade, como uma filial, um escritório, etc. Este tipo de estabelecimento permanente está previsto nos §§ 1 a 4 do art. 5º (*associated permanent establishment*).

O outro, previsto nos §§ 5 e 6 do art. 5º, é aquele representado por um agente legalmente separado da empresa, mas que dela depende a ponto de constituir um estabelecimento permanente (*unassociated permanent establishment*).

Agora, passando a uma análise mais aprofundada do art. 5º do Modelo da OCDE, a primeira assertiva a ser destacada é a que determina que o estabelecimento permanente seja uma instalação fixa de negócios através da qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade. Nesse ponto, algumas dúvidas surgem em relação ao conceito de estabelecimento permanente. Tanto é assim, que várias decisões de diferentes jurisdições entenderam que o mero recebimento de aluguel de uma propriedade constitui um estabelecimento permanente.<sup>10</sup> Outro ponto obscuro é a necessidade ou não do estabelecimento permanente ter caráter produtivo. Diante dessas dúvidas, os tribunais belgas vêm decidindo, parece-nos de maneira correta, que o estabelecimento permanente deve possuir três características: estabilidade, produtividade e dependência.<sup>11</sup> Em relação à estabilidade, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE proferiu Comentário no sentido de que o que importa para a determinação da

---

9. COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p.28.

10. BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 142.

11. *Idem, ibidem*.

estabilidade é o fim da criação do estabelecimento permanente e não o período de sua existência:

6. Uma vez que a instalação deve ser fixa, daí resulta igualmente que só se considera existir um estabelecimento estável se a instalação tiver um certo grau de permanência, isto é, se não tiver caráter puramente temporário. Se a instalação não tiver sido criada com fins meramente temporários, pode constituir um estabelecimento estável mesmo que tenha existido de fato apenas por um período de tempo muito curto, dada a natureza específica das atividades da empresa, ou porque na seqüência de circunstâncias especiais (morte do contribuinte, insucesso do investimento) foi liquidada prematuramente. Se uma instalação, que à partida deveria ter caráter puramente temporário, for utilizada durante um período tal que não possa ser considerada temporária, converte-se numa instalação fixa e, logo, retroativamente, num estabelecimento estável.<sup>12</sup>

Não basta, tão-só, o fato de uma empresa possuir endereço em outro país para que este seja considerado um estabelecimento permanente daquela. Isso ficou muito claro em um caso norte-americano (*Consolidated Premiun Iron Ores Ltd.*), no qual ficou decidido que uma empresa canadense que apenas possuía um endereço nos Estados Unidos, mas sem escritório, telefone, conta bancária naquele país, não tinha estabelecimento permanente lá.<sup>13</sup>

12. COMITÉ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p. 74.

13. DAVIES, David R. *Principles of international double taxation relief*. Londres: Sweet, Maxwell, 1995. p. 116. E continua o autor, na mesma obra, citando J. Van Fossen, que diz: "The term 'permanent establishment' normally interpreted suggests something more substantial than a license, a letterhead and isolated activities. It implies the existence of an office staffed and capable of carrying on the day-to-day business of the corporation and its use for such purpose, or it suggests the existence of a plant

No que diz respeito à lista contida no § 2 do art. 5º, ela é meramente exemplificativa, visto que somente será considerada estabelecimento permanente aquela instalação que se encaixar no conceito contido no § 1 do mesmo artigo. Por essa razão, é comum estabelecer outros exemplos nas Convenções firmadas para evitar a bitributação que mais se adaptem aos países signatários.

O § 3 do art. 5º estabelece que um canteiro de construção ou de montagem só constitui estabelecimento permanente se sua duração for superior a doze meses. Se um canteiro não satisfizer esses requisitos, não constitui um estabelecimento permanente, ainda que tenha uma instalação fixa relacionada à atividade de construção. Vale lembrar que o § 17 dos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE ao Modelo de Convenção traz a definição de canteiro (estaleiro) de construção ou montagem<sup>14</sup>, ao passo que os §§ 18 e 19 tratam da questão da duração do canteiro.<sup>15</sup> Devido a abusos,

---

*or facilities equipped to carry on the ordinary routine of such business activity. The descriptive word 'permanent' in the characterization 'permanent establishment' is vital in analyzing the treaty provisions. It is the antithesis of temporary or tentative. It indicates permanence and stability".*

14. "17. The term 'building site or construction or installation project' includes not only the construction of buildings but also the construction of roads, bridges or canals, the renovation (involving more than maintenance or redecoration) of buildings, roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging. Additionally, the term 'installation project' is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors. On-site planning and supervision of the erection of a building are covered by paragraph 3. States wishing to modify the text of the paragraph to provide expressly for that are free to do so in their bilateral conventions" (COMITÊ. *Op. cit.*, p. 92).
15. "18. O critério dos doze meses é aplicável a cada estaleiro individualmente. Na determinação da duração do estaleiro, não será tido em consideração o tempo que o empreiteiro houver despendido noutros estaleiros sem qualquer ligação com o primeiro. Um estaleiro de construção deverá ser considerado como uma unidade, mesmo que tenha por base diversos contratos, desde que constitua um todo coerente, quer a nível comercial, quer a nível geográfico. Sob reserva desta disposição, um estaleiro de construção constituirá uma unidade, mesmo no caso de as encomendas terem sido efetuadas por diversas pessoas (por exemplo, um quarteirão de casas). O limite de doze meses originou abusos; assim constatou-se por vezes que algumas empresas (principalmente empreiteiros ou sub-empreiteiros que trabalham na plataforma continental ou em atividades relacionadas com a exploração

muitas Convenções para evitar a bitributação fixaram um prazo de duração menor que doze meses para que um canteiro de construção ou montagem seja considerado estabelecimento permanente, seguindo assim o Modelo de Convenção da ONU, que adotou o prazo de seis meses. Algumas Convenções firmadas pelo Brasil adotaram o prazo de seis meses, tais como a firmada com a Espanha, com a Argentina, com a Áustria, com as Filipinas, dentre outras.

A questão do cálculo de duração dos canteiros de construção ou de montagem preocupou as autoridades fiscais da Bélgica, da

---

e a prospecção da plataforma continental) fracionavam os seus contratos em vários elementos, abrangendo cada um deles um período inferior a doze meses e sendo atribuído a uma sociedade diferente mas fazendo parte do mesmo grupo. Além do fato de tais abusos poderem, consoante as circunstâncias, dar lugar à aplicação de disposições legais ou de regras jurisprudenciais visando impedir a evasão fiscal, os países mais preocupados com esta questão podem adaptar soluções no âmbito de negociações bilaterais” (*Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*, p. 78-9)

“19. O estaleiro existe a partir da data em que o empreiteiro inicia a sua atividade, incluindo os trabalhos preparatórios realizados no país onde vai ser implantada a construção, por exemplo, se instalar um gabinete de estudos para a construção. Regra geral, o estaleiro continua a existir até o momento em que os trabalhos estejam concluídos ou sejam abandonados em definitivo. Não se considera que o estaleiro cessou se os trabalhos tiverem sido interrompidos temporariamente. As interrupções sazonais ou outras devem entrar no cálculo da duração da existência do estaleiro. As interrupções sazonais resultam, por exemplo, do mau tempo. As interrupções momentâneas podem ser ocasionadas, entre outras razões, pela falta de materiais ou por dificuldades de mão-de-obra. Se, por exemplo, um empreiteiro tiver iniciado as obras de construção de uma estrada em 1º de Maio, as tiver suspenso em 1º de Novembro devido às condições atmosféricas ou à falta de materiais, para retomar em 1º de Fevereiro do ano seguinte e as concluir em 1º de Junho, o respectivo estaleiro de construção deverá ser considerado como um estabelecimento estável, dado ter decorrido um período de treze meses entre a data em que tiveram início os primeiros trabalhos (1º de Maio) e a data em que os mesmos ficaram concluídos (1º de Junho do ano imediato). Se uma empresa (empreiteiro principal) encarregada da execução de um conjunto de obras de um estaleiro subcontrata uma parte das obras a outras empresas (subempreiteiros), o tempo despendido por cada subempreiteiro no estaleiro deverá ser considerado como tempo consagrado pelo empreiteiro principal ao estaleiro. O próprio subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a doze meses” (p. 79).

A sentença de 06.4.1993 da Audiência Nacional da Espanha determinou que, no caso da existência de dois contratos distintos com objetos diferentes e tempos de duração distintos (sempre inferior a 12 meses cada um), não podem ser considerados como formando uma unidade, razão pela qual não existe um estabelecimento permanente, já que o único elemento de coesão são as partes (ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA. *Fiscalidad internacional*. p. 157-9).

Holanda e da Alemanha, a ponto de apresentarem uma nova interpretação das disposições da Convenção, conforme se infere das regras a seguir elencadas: o tempo de duração de diferentes construções não precisa ser somado para efeito de se verificar quando o estabelecimento permanente foi formado; trabalhos realizados por diferentes pessoas em nível de chefia devem ser normalmente tratados como projetos distintos, a não ser que formem uma unidade com outro projeto ou com séries de projetos, do ponto de vista econômico; projetos distintos executados por uma pessoa em nível de chefia e por força de um contrato são tratados como um único projeto, a não ser que tais projetos sejam executados sem que haja qualquer relação entre eles; e projetos executados por uma pessoa em nível de chefia e por força de vários contratos também são tratados como um único projeto se a construção, embora realizada em diferentes locais, for parte de um projeto mais global e não haja uma sensível interrupção da atividade entre esses locais.<sup>16</sup>

O § 4 do art. 5º, por sua vez, contém uma lista de atividades que não constituem um estabelecimento permanente, mesmo que a atividade seja exercida em uma instalação fixa, lista que também é meramente ilustrativa da definição geral contida no § 1 do mesmo artigo. Essas atividades têm em comum o fato de serem operações preparatórias ou auxiliares, o que é expressamente dito na alínea “e”<sup>17</sup>, e também na alínea “f”, que prevê que a combinação das atividades descritas nas alíneas “a” e “e” na mesma instalação fixa não constitui estabelecimento permanente, desde que o conjunto dessas atividades tenham caráter preparatório ou auxiliar. O objetivo deste dispositivo é impedir que uma empresa de um Estado contratante seja tributada no outro Estado contratante apenas por exercer uma

---

16. BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 144.

17. Como exemplo, podemos citar as instalações utilizadas para fins publicitários, prestação de informações, investigação científica ou execução de um contrato de *know-how* ou patente, desde que tais atividades sejam de natureza preparatória ou auxiliar.

atividade preparatória ou auxiliar, apesar da dificuldade de se distinguir este tipo de atividade de outras.<sup>18</sup>

Os §§ 5 e 6 do art. 5º tratam da questão de quando um agente pode constituir um estabelecimento permanente. Aqueles cujas atividades podem constituir um estabelecimento permanente para uma empresa são os chamados agentes dependentes, isto é, pessoas com poderes para contratar em nome da empresa<sup>19</sup>, a não ser que suas atividades se limitem àquelas previstas no item 4 do art. 5º, diferentemente dos agentes independentes descritos no § 6, que não são considerados um estabelecimento permanente se atuarem no exercício normal de suas atividades. Para que uma pessoa seja abrangida pelas disposições contidas no § 6, ela deve ser independente jurídica e economicamente da empresa e agir no âmbito normal de sua atividade quando atue por conta da empresa.

Como as companhias de seguro realizam um grande número de operações por meio de agentes independentes, várias Convenções para eliminar a bitributação passaram a incluir, entre as suas disposições, regras dispondo que as companhias de seguros de um Estado são consideradas como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado, desde que cobrem prêmios por intermédio de um agente aí estabelecido (que não seja um agente que já possua a qualidade de estabelecimento permanente por força do § 5), ou façam seguros contra riscos nesse território por intermédio desse agente.<sup>20</sup>

---

18. "Torna-se muitas vezes difícil distinguir entre as atividades de caráter preparatório ou auxiliar e as que o não têm. O critério decisivo consiste em apurar se as atividades da instalação fixa constituem em si mesmas uma parte essencial e significativa das atividades da empresa no seu conjunto" (COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p. 81).

19. Segundo o § 37 dos Comentários da OCDE, uma pessoa autorizada a negociar um contrato de forma vinculatória para a empresa pode ser considerada como exercendo poderes para esta empresa no outro Estado, mesmo que o contrato seja assinado por outra pessoa no Estado onde estiver situada a empresa. (*Idem*, p. 85).

20. COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p. 87. Em um caso ocorrido na Holanda, uma companhia inglesa de seguros tinha quatro agentes que atuavam naquele país, mas que também atuavam para outras companhias de seguros, recebendo

O § 7 do art. 5º convencionou que a existência de subsidiária de uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante não constitui, por si só, elemento que implique ser aquela um estabelecimento permanente da empresa, visto que tal subsidiária constitui, do ponto de vista fiscal, uma entidade independente da empresa. Todavia, uma subsidiária poderá constituir um estabelecimento permanente da empresa-mãe se suas atividades, realizadas em nome da empresa-mãe, forem as previstas nas disposições do art. 5º.<sup>21</sup>

Destaque-se, outrossim, que o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE elaborou uma minuta de alteração do Modelo de Convenção e Comentários em 2001, onde incluiu considerações acerca do comércio eletrônico diante da figura do estabelecimento permanente.<sup>22</sup>

---

comissões e ajudas de custo. A corte holandesa decidiu que estes agentes tinham *status* de independentes (BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 149).

21. A questão de se considerar uma subsidiária em liquidação um estabelecimento permanente foi analisada pelas cortes alemãs (*Bundesfinanzhof*), que rechaçaram a idéia, a não ser que a legislação interna do Estado da subsidiária assim o estabeleça (*Idem*, p. 150).
22. Traduzimos, a seguir, as considerações do Comitê de Assuntos Fiscais sobre o comércio eletrônico no âmbito do art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE, adotadas a partir de 2003:

"Houve discussões sobre se o mero uso, em operações de comércio eletrônico, de um computador localizado em um país poderia constituir um estabelecimento permanente. Essa questão levanta algumas hipóteses relacionadas às disposições do artigo 5º. Apesar de a localidade na qual equipamentos são operados por uma empresa poder ser considerada um estabelecimento permanente no país em que estiver situada, uma distinção precisa ser feita entre equipamentos de computação, que podem estar instalados em local de forma a constituir estabelecimento permanente em certas circunstâncias, e os programas e dados usados pelos computadores ou armazenados neles. Por exemplo, um *site* de internet, que é uma combinação de programas e dados eletrônicos, por si só não constitui propriedade tangível. Dessa forma, não tem uma localização que possa constituir um local de negócios porque não existem 'instalações físicas, ou em alguns casos, máquinas ou equipamentos' em relação aos programas e dados que formam o *site*. Por outro lado, o servidor no qual o *site* é armazenado e através do qual este é acessado é um equipamento que tem uma localização física, e esta localização pode constituir um 'local de negócios fixo' da empresa que opera tal servidor. A distinção entre um *site* e o servidor no qual o *site* é armazenado e usado é importante porque a empresa que opera o servidor pode ser diferente da empresa que faz negócios através do *site*. Por exemplo, é comum que o *site* no qual uma empresa faz seus negócios seja hospedado por um provedor de internet. Apesar dos valores pagos ao provedor nesses acordos poderem ser baseados no espaço de disco usado para armazenar os

---

programas e dados necessários ao site, estes contratos não resultam, tipicamente, em que o servidor e sua localização estejam à disposição da empresa, mesmo que a empresa tenha sido apta a determinar que seu *site* deve ser hospedado por um certo provedor em um certo local. Sendo assim, a empresa nem tem presença física naquele local, já que o *site* é intangível. Nestes casos, a empresa não pode ser considerada como tendo adquirido um local de negócios por força de tal acordo de hospedagem. No entanto, se a empresa que negocia através de um *site* tem à sua disposição um servidor, por exemplo caso ela possua (ou alugue) e opere o servidor através do qual o *site* é armazenado e usado, o local onde tal servidor está instalado poderia constituir estabelecimento permanente da empresa, se os outros requisitos do artigo forem cumpridos.

Equipamento de computação num certo local somente pode constituir um estabelecimento permanente se cumprir com os requisitos de estar fixo. No caso de um servidor, relevante não é a possibilidade de ele poder ser mudado de lugar, mas o fato de ter sido mudado. A fim de constituir um local fixo de negócios, um servidor precisa estar localizado em um dado local por período suficiente para tornar-se fixo nos termos do parágrafo 1.

Outra questão é se os negócios de uma empresa podem ser tidos como realizados no todo ou em parte em local no qual a empresa tem equipamentos tais como um servidor à sua disposição. A pergunta se os negócios da empresa são realizados total ou parcialmente através de tal equipamento deve ser feita caso a caso, considerando-se se é possível afirmar que, por causa de tal equipamento, a empresa tem instalações à sua disposição no local onde as funções negociais dela são realizadas.

Quando uma empresa opera equipamentos de computador num local particular, um estabelecimento permanente pode existir mesmo que não seja necessário qualquer pessoal da empresa naquele endereço para operação do equipamento. A presença de pessoal não é necessária para considerar que uma empresa conduza seus negócios, total ou parcialmente, em uma localidade quando na verdade não é preciso nenhum pessoal para tocar os negócios naquela localidade. Esta conclusão aplica-se ao comércio eletrônico na mesma medida em que se aplica a outras atividades nas quais o equipamento funciona automaticamente, por exemplo, equipamentos de sucção utilizados na exploração de recursos naturais.

Outra questão refere-se ao fato de que nenhum estabelecimento permanente pode ser considerado como existente onde as operações de comércio eletrônico, efetivadas através de equipamento de computador num certo local em um país, são restritas às atividades preparatórias ou auxiliares cobertas pelo parágrafo 4. A questão de serem as atividades particulares exercidas em tal local coberto pelo parágrafo 4 deve ser examinada caso a caso, levando-se em conta as diversas funções desempenhadas pela empresa através de tal equipamento. Exemplos de atividades que geralmente seriam entendidas como preparatórias ou auxiliares são: fornecimento de um *link* de comunicação (como uma linha telefônica) entre fornecedores e clientes, anúncio de bens e serviços, prestação de informações através de um servidor-espelho para fins de segurança e eficiência, coleta de dados de mercado para a empresa e fornecimento de informações. Quando, no entanto, estas funções por si só constituem parte essencial e significativa das atividades negociais da empresa como um todo, ou quando outras atividades essenciais da empresa são desempenhadas via equipamento de computador, estas estariam fora das atividades cobertas pelo parágrafo 4, e se o equipamento constituir um local fixo de negócios da empresa, haveria estabelecimento permanente.

## 2. Estabelecimento permanente no contexto do art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE

No que tange à importância do conceito de estabelecimento permanente no contexto no art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE,

---

O que constitui funções particulares para uma empresa depende claramente da natureza dos negócios desempenhados por essa empresa. Por exemplo, certos provedores operam seus próprios servidores para o fim de hospedar *sites* ou outros aplicativos para outras empresas. Para estes provedores, a operação de seus servidores a fim de prestar serviços a consumidores é parte essencial de sua atividade comercial e não pode ser considerada preparatória ou auxiliar. Um exemplo diferente é aquele de uma empresa (às vezes chamada de *e-tailer*) que opera no ramo de venda de produtos através da internet. Neste caso, a empresa não está no ramo de operação de servidores, e o mero fato de que possa fazer isso em um dado local não é suficiente para concluir que as atividades exercidas em tal local são mais do que preparatórias ou auxiliares. O que deve ser feito em tal caso é examinar a natureza das atividades exercidas em tal local tendo em vista o ramo de negócio praticado pela empresa. Se essas atividades são meramente preparatórias ou auxiliares ao negócio de vender produtos pela internet (por exemplo, o local é usado exclusivamente para anúncios, exposição de catálogo de produtos ou prestação de informações a potenciais consumidores), o parágrafo 4 será aplicável e o local não constituirá um estabelecimento permanente. Porém, se as funções típicas relacionadas a uma venda são exercidas naquele local (por exemplo, a conclusão de contrato com consumidor, o processamento de pagamento e a entrega dos produtos são realizados automaticamente através do equipamento lá localizado), estas atividades não podem ser consideradas meramente preparatórias ou auxiliares.

Uma última questão é se pode ser aplicado o parágrafo 5 a fim de considerar que um provedor constitui um estabelecimento permanente. Como já notado, é comum que os provedores prestem o serviço de hospedagem de sites de outras empresas em seus próprios servidores. A questão pode surgir, então, sobre se o parágrafo 5 poderia ser aplicado para considerar que tais provedores constituem um estabelecimento permanente das empresas que fazem comércio eletrônico através de sites operados e detidos por esses provedores. Embora isso pudesse ocorrer em circunstâncias pouco usuais, o parágrafo 5 geralmente não será aplicável porque os provedores não constituem um agente da empresa a que pertence o site, porque eles não terão autoridade para concluir contratos em nome dessas empresas e não irão regularmente concluir estes contratos, ou porque eles irão constituir-se em agentes independentes, atuando em seu ramo habitual de negócios, conforme evidencia o fato de que tais provedores hospedam sites de várias empresas diferentes. É claro, também, que como o *site* através do qual uma empresa faz seus negócios não é, por si só, uma pessoa conforme definido no artigo 3, o parágrafo 5 não pode ser aplicado para determinar que um estabelecimento permanente existe em virtude do site ser um agente da empresa para fins desse parágrafo” (COMITÊ. *Model tax convention on income and capital: condensed version*. 2003. p. 102-5). Sobre o assunto, ver COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa taxation framework conditions*. Paris: OCDE, 2001.

podemos dizer que o citado artigo é uma extensão do art. 5º, o qual define o conceito de estabelecimento permanente. Apesar de utilizado nas Convenções internacionais, o critério do estabelecimento permanente não é suficiente para eliminar o problema da bitributação internacional, sendo necessário complementar o conceito de estabelecimento permanente nas Convenções bilaterais firmadas pelos Estados. Algumas situações, portanto, devem ser analisadas antes mesmo das autoridades fiscais de um Estado contratante pretenderem tributar atividades comerciais ou industriais exercidas por uma empresa do outro Estado contratante: (i) se a empresa existe; (ii) se a empresa possui um estabelecimento permanente naquele país; e (iii) se possui, que lucros devem ser atribuídos ao estabelecimento permanente.

A regra geral contida no § 1 do art. 7º dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado contratante somente são tributados nesse Estado, exceto se a empresa exercer sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente. Para estar capacitada à isenção fiscal, é preciso, em primeiro lugar, provar a existência da empresa de um Estado contratante. Após ultrapassar este estágio, faz-se necessário provar que a empresa não está realizando negócios no outro Estado contratante.

Quanto à existência da empresa, a questão é polêmica e apresenta diferentes entendimentos. Os tribunais australianos, no caso *Thief vs. F.C.T.*, decidiram que a prática de uma atividade isolada por uma pessoa física pode constituir uma empresa. Já as cortes canadenses, no caso *Rutenberg vs. M.N.R.*, entenderam que os investimentos em imóveis no Canadá, realizados por um negociante de diamantes norte-americano, não constituem uma atividade comercial de uma empresa norte-americana e, portanto, não se qualificam para a isenção estabelecida pelo artigo de lucro das empresas da Convenção firmada entre os dois mencionados países.<sup>23</sup>

---

23. BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 176.

Apenas depois de clarificar a questão da existência da empresa, que não é tão tranqüila como parece em face dos casos práticos supramencionados, seria possível efetuar uma segunda análise no sentido de verificar se a empresa está realizando negócios por intermédio de um estabelecimento permanente, conforme definido no art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE. A maior dificuldade da aplicação da proteção contida na primeira frase do § 1 do art. 7º está relacionada justamente ao termo “lucros” e o efeito recíproco entre o § 1 do art. 7º e os demais artigos do Modelo de Convenção. A palavra “lucros” não foi expressamente definida no art. 7º e nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, com exceção do § 35 dos Comentários que menciona ser o art. 7º aplicável aos rendimentos industriais ou comerciais não compreendidos nas categorias de rendimentos contempladas pelos artigos especiais.

Problemas ainda podem surgir porque muitas Convenções utilizam a expressão “lucros comerciais ou industriais” no artigo relativo ao lucro das empresas, deixando dúvidas em relação a sua aplicabilidade aos lucros de determinadas atividades que não são consideradas industriais ou comerciais, tais como as atividades dos bancos e das companhias de seguros. Por isso, a extensão do termo “lucros” no art. 7º parece ser maior do que simplesmente “lucros comerciais e industriais”. Soma-se a isso também o disposto no § 7 do art. 7º, pelo qual referido artigo pode também incluir rendimentos tratados em outros artigos específicos da Convenção, caso em que estes últimos revogam o disposto no art. 7º (caráter residual da noção de lucro das empresas ou princípio da prevalência dos regimes especiais). Portanto, a fim de contar com a proteção do § 1 do art. 7º é necessário determinar, primeiro, se um item específico de rendimento está abarcado por um artigo específico; a proteção em questão será aplicável somente se isso não ocorrer.

Alguns exemplos relativos à matéria merecem ser destacados:

(a) Um caso ocorrido na Malásia, onde uma empresa do Reino Unido (sem estabelecimento permanente no primeiro país) foi contratada por uma empresa local para fornecer diretores e prestar determinados serviços, sendo que a empresa do Reino Unido foi remunerada pela prestação desses serviços. A Corte Superior em Kuala Lumpur e a Corte Federal de Apelação entenderam que esses pagamentos não se enquadravam na definição de *royalties* e deveriam ser isentos de tributação, pois a empresa do Reino Unido não possuía estabelecimento permanente na Malásia.

(b) Diferentemente, uma *Revenue Ruling* norte-americana dispôs que pagamentos *per diem*, para proprietários de vagões de carga canadenses, pelo período que esses vagões foram utilizados nos Estados Unidos, deveriam ser classificados como rendimentos de aluguel não protegidos pelo artigo referente aos lucros industriais ou comerciais.

(c) Um caso na Nova Zelândia, onde uma companhia residente no Reino Unido atribuiu uma parte dos lucros de sua subsidiária neozelandesa para si, sustentando que esses lucros preenchiam o escopo de lucros comerciais ou industriais e deveriam ser isentos de tributação porque a empresa não possuía um estabelecimento permanente na Nova Zelândia. A Corte de Apelação, no entanto, decidiu que os rendimentos em questão não eram derivados de um negócio e, portanto, não preenchiam o escopo de lucros comerciais ou industriais, não podendo ser isentos de tributação pelo artigo da Convenção equivalente ao § 1 do art. 7º do Modelo da OCDE.<sup>24</sup>

Ultrapassando o segundo obstáculo, ou seja, se a empresa realmente possui um estabelecimento permanente em um Estado contratante, a primeira distinção a ser feita é verificar se esse estabelecimento permanente e a empresa a ele relacionada estão sob controle comum (*associated permanent establishment*) ou se ele é

---

24. *Idem*, p. 177-8.

uma entidade legalmente separada da empresa (*unassociated permanent establishment*). A interpretação literal do § 2 do art. 7º da Convenção da OCDE parece estender, juntamente com a observância das condições de mercado (*arm's length*) previstas no art. 9º, as disposições do referido artigo para ambos os tipos de estabelecimento permanente. O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, contudo, deu a entender em seus Comentários, ao utilizar a expressão “tratar com a matriz” (§11), que o § 2 do art. 7º seria aplicável apenas ao estabelecimento permanente relacionado com a empresa.

O cotejo das disposições relativas à observância das condições de mercado do art. 9º do Modelo com o § 2 do art. 7º, realizado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, não parece ter muita razão de ser, visto que são artigos fechados ou exclusivos, isto é, o art. 9º é aplicável quando existem duas empresas associadas nos Estados contratantes, e o art. 7º é aplicável quando existe apenas uma empresa possuidora de um estabelecimento permanente no outro Estado contratante. O fato é que o Comitê de Assuntos Fiscais acabou sugerindo, em seus Comentários ao art. 7º, que os lucros imputáveis a um estabelecimento permanente são aqueles que esse estabelecimento teria realizado se, em vez de tratar com a matriz, tivesse tratado com uma empresa distinta, em condições e preços de mercado. Além disso, o mesmo tratamento seria extensivo à atribuição dos lucros que o estabelecimento permanente auferisse em operações realizadas com outros estabelecimentos permanentes da empresa, podendo os Estados contratantes acordar a seguinte redação para o § 2 do art. 7º:

Sujeito às disposições do Parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado contratante exerce sua atividade no outro Estado contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, são imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que ele poderia

ter realizado se tivesse constituído uma empresa distinta e independente exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares.

Daqui para frente já se estaria adentrando a questão da atribuição dos lucros ao estabelecimento permanente. Cabe frisar, de início, que o art. 7º não possui ajustes adequados como aqueles estabelecidos pelo § 2 do art. 9º, ele apenas determina que serão imputados, em cada Estado contratante, ao estabelecimento permanente, os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada e exercesse as mesmas atividades ou atividades similares. Como os dois Estados contratantes estariam participando da alocação dos lucros com base nas mesmas normas, os ajustes necessários seriam automaticamente realizados, sem a necessidade da existência de uma norma específica como a do § 2 do art. 9º.

Conforme os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE<sup>25</sup>, para tributar os lucros realizados pela empresa estrangeira em determinado país, as autoridades fiscais deste país deveriam considerar cada uma das fontes pelas quais a empresa auferir lucros e aplicar o critério do estabelecimento permanente para cada uma delas. Assim, o Comitê de Assuntos Fiscais afastou a aplicabilidade do princípio da força de atração (*force of attraction principle*), adotado pelos Estados Unidos na década de 1960, segundo o qual os lucros de um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado contratante devem ser tributados pelo Estado onde está localizado o estabelecimento permanente, quer esses lucros provenham do estabelecimento permanente, quer de outras atividades desenvolvidas no território em questão.<sup>26</sup>

25. §§ 6 a 10.

26. Klaus Vogel assim definiu o mencionado princípio: “[...] *where there is a permanent establishment, the State of the permanent establishment should be allowed to tax all income derived by the enterprise from sources in that State irrespective of whether or*

Os lucros do estabelecimento permanente, malgrado o disposto no § 2 do art. 7º, não podem ser fixados aleatoriamente pelas autoridades fiscais, sendo necessário partir de dados reais revelados na contabilidade comercial do estabelecimento comercial. Quando, no entanto, a empresa tiver faturado mercadorias ao estabelecimento permanente sem respeitar as regras de mercado (*arm's length*), os §§ 13 e 14 dos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais sugerem a ajuste dos lucros do estabelecimento permanente.<sup>27</sup>

Segundo o § 3 do art. 7º, as despesas suportadas para fins do estabelecimento, independentemente do lugar onde tenham sido efetuadas, devem ser levadas em consideração, para fins de dedução, na apuração dos lucros do estabelecimento permanente, pelo seu montante real incorrido, não podendo, contudo, a dedução das despesas da empresa imputáveis a esse estabelecimento ficar subordinada ao reembolso efetivo por parte do estabelecimento permanente. Existem, basicamente, três questões abordadas nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais em relação ao cálculo dos lucros do estabelecimento permanente:

(i) juros, *royalties*, etc. pagos à matriz, que não deveriam ser tratados como dedução (§ 18);

(ii) serviços auxiliares executados pelo estabelecimento permanente, cujas despesas devem ser dedutíveis, exceto determinadas comissões consideradas realizadas (§§ 19 e 20);

(iii) a fração de lucros por conta de uma boa gestão, pois podem existir países em que seja prática corriqueira atribuir determinada

---

*not such income is economically connected with the permanent establishment*" (VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice*. Trad. John Marin e Bruce Elvin. 3. ed. Boston: Kluwer Law International, 1997. p. 409, grifos do autor).

27. O Conseil d'Etat francês, por exemplo, determinou que a atribuição dos lucros ao estabelecimento permanente deveria ser feita com base no volume de negócios dele derivado (BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 182).

parte dos lucros globais de uma empresa a sua matriz, a título de boa gestão. Apesar do artigo em questão não vedar essa prática, o Comitê de Assuntos Fiscais não a recomenda, nem a condena, especialmente naqueles países onde isso ocorre com frequência (§§ 21 e 23).

Caso algum Estado contratante determinar, de maneira usual, o lucro atribuível ao estabelecimento permanente com base na repartição de lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, o § 4 do art. 7º permite que sejam afastadas as disposições do § 2 (imputação de lucros com base na contabilidade separada ou pela estimativa de lucros segundo o princípio da empresa distinta). Os métodos que comportam a repartição dos lucros totais têm como característica o fato de determinada parte dos lucros da empresa no seu conjunto ser atribuída a uma parte dela, assumindo que todas as partes da empresa contribuíram para a rentabilidade do conjunto, com fulcro nos critérios adotados. Esses métodos distinguem-se pelos critérios utilizados para a determinação da proporção exata dos lucros totais. Os critérios normalmente utilizados podem ser divididos em três categorias, conforme se baseiam nas receitas, nas despesas ou na estrutura de capital da empresa. A primeira categoria engloba os métodos de repartição que se baseiam no volume de negócios ou em comissões; a segunda, os salários; e a terceira, a proporção do capital de giro da empresa alocado para cada filial ou parte dessa empresa.

Cabe, por fim, fazer referência aos §§ 5, 6 e 7 do art. 7º, que tratam, respectivamente, da não-imputação de lucros a um estabelecimento permanente pelo fato de este apenas comprar mercadorias para a empresa; da não-alteração do método de imputação de lucros de um ano para o outro, pelo simples fato de outro método oferecer resultados mais favoráveis, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para assim proceder; e da não-aplicação das disposições do art. 7º aos rendimentos especiais tratados em outros artigos da Convenção (já abordados anteriormente).

### 3. Outros dispositivos relacionados a estabelecimento permanente

Destacamos, a seguir, alguns outros dispositivos do Modelo de Convenção da OCDE que fazem menção ao critério do estabelecimento permanente:

a) O § 4 do art. 10 prescreve que os dividendos são tributados como lucro de estabelecimento permanente que o beneficiário residente do outro Estado contratante possui no Estado da fonte, se forem auferidos de participações que façam parte do ativo do estabelecimento permanente ou se estiverem ligados de alguma maneira a ele. Os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais destacam que, apesar disso, o parágrafo em questão não está alicerçado no princípio da força de atração do estabelecimento permanente, visto que não estipula que os dividendos recebidos por um residente de um Estado contratante de uma fonte situada no outro Estado contratante devem, em razão de um tipo de presunção legal, estar relacionados, mesmo que de maneira fictícia, ao estabelecimento permanente que esse residente eventualmente possua neste último Estado, de tal modo que este Estado não teria de limitar sua tributação nessa hipótese (§ 31). Nesse caso, o § 4 dispensa o Estado da fonte dos dividendos das limitações previstas no art. 10.

b) O § 5 do art. 10, segundo o qual, naqueles casos em que uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos advindos do outro Estado contratante, este outro Estado não poderá exigir imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto quando a participação que originou os dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes

desse outro Estado. Há, portanto, uma priorização do princípio do estabelecimento permanente sobre a regra básica de proibição da tributação extraterritorial.<sup>28</sup>

c) O § 4 do art. 11 estipula, praticamente, a mesma regra acima disposta para os juros, isto é, os juros são tributados como lucro de estabelecimento permanente que o beneficiário residente do outro Estado contratante possui no Estado da fonte, se provenientes de créditos pertencentes ao ativo do estabelecimento permanente ou se estiverem ligados de alguma maneira a esse estabelecimento, sendo que as mesmas considerações, em relação ao princípio da força de atração do estabelecimento permanente, também são feitas nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais (§ 24).

d) O § 5 do art. 11, apesar de consagrar que o Estado da fonte dos juros é o Estado do qual o devedor dos juros é residente, prevê uma exceção à regra na hipótese de empréstimos geradores de juros que tenham uma ligação econômica com o estabelecimento permanente que o devedor possua no outro Estado contratante. Se o empréstimo tiver sido contraído para fins desse estabelecimento permanente, sendo que este suporta o encargo dos juros, fica estipulado que a fonte dos juros está localizada no Estado contratante onde se encontra o estabelecimento permanente, abstraindo-se o local da residência do proprietário do estabelecimento, mesmo que este seja residente em um terceiro Estado.

e) O § 3 do art. 12, nos mesmos moldes das disposições relativas a juros e dividendos, previu que os *royalties* são tributados como lucro de estabelecimento permanente que o beneficiário residente do outro Estado contratante possui no Estado da fonte, se forem pagos em conexão com os direitos ou bens pertencentes ao ativo do estabelecimento permanente ou se estiverem ligados de alguma maneira a esse estabelecimento, sendo que as mesmas con-

---

28. VOGEL, Klaus. *Op. cit.*, p. 692.

siderações, em relação ao princípio da força de atração do estabelecimento permanente, também são feitas nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais (§ 20).

f) O § 2 do art. 13 realça o princípio de que o Estado onde está localizado o estabelecimento permanente tem o direito de tributar o ganho de capital na alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo desse estabelecimento, inclusive os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento (isolado ou com o conjunto da empresa), não se baseando, contudo, no princípio da força de atração do estabelecimento permanente. Há de se ressaltar, no entanto que, segundo os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais, esse preceito pode não se aplicar sempre aos ganhos de capital advindos da alienação de uma participação em uma empresa, já que a disposição em voga aplica-se apenas aos bens de que o alienante é proprietário, separada ou conjuntamente com outras pessoas (§ 26). Portanto, no caso das sociedades de pessoas (*partnerships*) cujas participações são tratadas em muitos países de modo idêntico às ações de uma sociedade de capitais (em que o ganho de capital em sua alienação deve ser tributado no Estado de que o alienante é residente), os Estados contratantes podem acordar, bilateralmente, regras especiais relativas ao ganho de capital na alienação de participações em sociedades de pessoas.

g) O § 2 do art. 21 traz uma exceção à aplicação da regra contida no § 1, quando o rendimento está relacionado às atividades de um estabelecimento permanente que um residente de um Estado contratante possui no outro Estado contratante, incluindo os rendimentos provenientes de um terceiro Estado. O direito de tributar fica atribuído ao Estado contratante onde está situado o estabelecimento permanente, mas o § 2 não se aplica aos bens imobiliários relativamente aos quais, de acordo com o § 4 do art. 6, o Estado da situação do bem tem o direito preferencial de tributação. A exceção contida no § 2 do art. 21 também se aplica quando o beneficiário e o

devedor do rendimento são residentes do mesmo Estado contratante, e o rendimento está relacionado a um estabelecimento permanente que o beneficiário possui no outro Estado contratante. Nessa situação, o direito de tributação é atribuído ao Estado contratante onde está localizado o estabelecimento permanente. Os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais apontam que isso pode criar dificuldades quando dividendos ou juros são pagos pela empresa de um Estado contratante a um residente do mesmo Estado, mas a participação acionária ou a dívida estão relacionadas ao estabelecimento permanente localizado no outro Estado contratante. Por isso, é sugerida a inclusão de uma disposição nas Convenções bilaterais reconhecendo o direito de tributação do Estado de residência (enquanto Estado da fonte dos dividendos e dos juros), segundo as alíquotas previstas nos §§ 2 dos arts. 10 e 11, ao passo que o Estado onde está situado o estabelecimento permanente concederia um crédito do imposto de acordo com o previsto no § 2 do art. 23-A ou no § 1 do art. 23-B, exceto quando não houver previsão na legislação interna do Estado onde está situado o estabelecimento permanente de tributação dos dividendos ou juros (§ 5). Há de se ressaltar, ainda, que, no caso das remunerações pela prestação de serviços, os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE deixam claro que essas remunerações, diferentemente das remunerações em contratos de *know-how*, não são tributadas com base no art. 12 do Modelo de Convenção, que diz respeito a *royalties*, mas com base no art. 7º (lucro das empresas)<sup>29</sup>, ou seja, a tributação compete, em princípio, ao país de residência do

---

29. "11. This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Thus, payments obtained as consideration for after-sales service, for services rendered by a seller to the purchaser under a guarantee, for pure technical assistance, or for an opinion given by an engineer, an advocate or an accountant, do not constitute royalties within the meaning of paragraph 2. Such payments generally fall under Article 7" (COMITÊ. *Model tax convention on income*, v. 1. p. C (12)-4).

prestador de serviços, a não ser que este possua, no país da fonte do pagamento, estabelecimento permanente.<sup>30</sup>

h) O § 2 do art. 22 determina que o capital constituído por bens mobiliários que fazem parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado contratante possui no outro Estado pode ser tributado nesse outro Estado.

---

30. O Fisco brasileiro, no entanto, apesar de ter se manifestado em consonância com o entendimento da OCDE em decisão no processo de consulta n. 9E97F007 da 9ª Região Fiscal (GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 31, p. 39-44, abr. 1998. p. 44), mudou de opinião ao editar o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1/00, passando a entender que, nas Convenções para eliminar a bitributação da renda das quais o Brasil é signatário, os rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia (não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI e Banco Central do Brasil) classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados no Brasil na forma do art. 685, II, “a”, do Decreto n° 3.000/99, o que se dará também na hipótese da Convenção não contemplar este artigo. Esse entendimento foi ratificado na Solução de Consulta n° 150, de 05.6.2001, da 7ª Região Fiscal (DOU de 18.9.2001, p. 49).



## A INCONSTITUCIONALIDADE DO NOVO CÔMPUTO DE PRAZO CONCEDIDO AOS DEFENSORES DA UNIÃO

Guilherme von Müller Lessa Vergueiro

As múltiplas disputas tributárias travadas pelos contribuintes sofreram recentemente um revés legislativo. Não fossem todos os privilégios concedidos à União e a seus defensores, o art. 20 da Lei nº 11.033/2004 ampliou os prazos que os Procuradores da Fazenda Nacional possuem para se manifestar nos autos. Vejamos, pois, o dispositivo em comento:

Art. 20. As intimações e notificações de que tratam os arts. 36 a 38 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, inclusive aquelas pertinentes a processos administrativos, quando dirigidas a Procuradores da Fazenda Nacional, *dar-se-ão pessoalmente mediante a entrega dos autos com vista.* (grifos nossos)

O dispositivo mencionado modificou substancialmente o regime de prazos. Muito embora não tenha modificado a dimensão genérica dos prazos, ele alterou a data de início dos mesmos, o que importa, *de forma indireta*, numa ampliação do seu lapso temporal.

Em vez dos prazos terem início com a intimação dirigida ao Procurador da Fazenda Nacional, ou, como sustentam alguns, da data da juntada do mandado aos autos, o prazo *agora* somente começa a fluir a partir do instante em que o Procurador da Fazenda Nacional retirar os autos, o que, diga-se de passagem, é um momento altamente incerto e que muitas vezes tende a demorar.

Sob a ótica jurídica, vislumbramos neste privilégio uma clara ofensa ao primado da isonomia, ao lado de acutilar os princípios da moralidade e da proporcionalidade.

A isonomia é um dos princípios que merecem maior destaque dentro do cenário constitucional, pois a idéia da igualdade rompe com a antiga divisão social por castas, impondo tratamento igualitário a todos. A igualdade, por assim dizer, é um dos pilares do sistema democrático.

A Constituição de 1988 a encartou com grande destaque no *caput* do art. 5º, que trata dos direitos e garantias individuais, com os seguintes dizeres:

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 segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

A igualdade, devido à sua posição de premência no Texto Constitucional, erradia efeitos por todo o ordenamento jurídico, influenciando toda e qualquer norma produzida. Paulo César Conrado observa com grande propriedade a subordinação do Direito Processual Civil ao princípio da igualdade. Vejamos suas palavras:

O Código de Processo Civil, já sabemos, é diploma que se põe hierarquicamente abaixo da Constituição, cuidando de disciplinar o nascimento, o desenvolvimento e a extinção das relações jurídicas processuais em nível ordinário. Em vista de tal relação de subordinação, é de todo necessário que as diretrizes constitucionais venham refletidas naquele *codex*, sejam tais diretrizes de índole geral, sejam específicas, sob o risco de se consubstanciar uma daquelas situações (franamente repudiadas pela consciência jurídica) de violação da

Lei Maior, que só fazem importar a desestabilidade do sistema do Direito Positivo, na exata medida que revelam um desencontro entre as peças que o compõem e que, por princípio, deveriam guardar absoluta consonância entre si, tudo em homenagem à própria estrutura sistêmica do Direito.<sup>1</sup>

Feitas essas considerações, devemos dizer que uma das melhores vozes da doutrina que deu a exata dimensão do primado da isonomia pertence a Celso Antonio Bandeira de Mello. A corriqueira idéia de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida da sua desigualdade foi decididamente aperfeiçoada. A inovação trazida pelo renomado doutrinador consiste em verificar se o critério que deu azo à distinção é coerente com os ditames constitucionais e legais.

Na área tributária, a igualdade foi empregada para ora ratificar a exigência desigual de tributos e ora para invalidar a cobrança de determinados tributos. Como exemplo disso, podemos citar o tratamento tributário menos gravoso às microempresas e empresas de pequeno porte. O que a princípio poderia representar uma ofensa à igualdade, tem no art. 179 da CF sua justificativa e, por conseguinte, seu critério autorizador.

De outro lado, nada justifica o tratamento desigual de Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL) atribuído às diferentes espécies de empresas prestadoras de serviços, uma vez que o § 9º do art. 195 da CF apenas autoriza tratamento desigual em razão da diferença de atividade econômica, o que poderia acontecer entre as empresas do ramo comercial, industrial, de prestação de serviços e da área financeira, mas nunca entre suas subespécies. *Dentro desse contexto é que a igualdade deve ser cotejada.*

---

1. *Introdução à teoria geral do processo civil*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 59.

Nesse sentido, devemos ponderar que a maioria da doutrina entende que o tratamento privilegiado atribuído à Fazenda Pública, por meio do art. 188 do CPC, consistente no prazo em dobro para recorrer e em quádruplo para contestar, afigura-se razoável, ante a possibilidade da formação de litisconsórcios bastante amplos, o que dificultaria sua defesa.

Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco, ao tratarem do princípio da isonomia perante o Direito Processual Civil, assentam que a diferença de tratamento entre as partes deve ser *rigorosamente a necessária para alcançar o equilíbrio*, sendo qualquer excesso altamente condenável. Ouçamos suas vozes:

A aparente quebra do princípio da isonomia, dentro e fora do processo, obedece exatamente ao princípio da igualdade real e proporcional, que impõe tratamento desigual aos desiguais, justamente para que, supridas as diferenças, se atinja a igualdade substancial. [...] No processo civil, encontram-se prerrogativas, como as concedidas à Fazenda e ao Ministério Público, instituídas com vistas ao interesse público e em razão da natureza e organização do Estado. [...] *Mas a tarefa de equilibrar processualmente os litigantes que não se encontram em igualdade de condições é delicada. As prerrogativas não devem superar o estritamente necessário para restabelecer o equilíbrio. Por isso, freqüentemente a doutrina considera inconstitucional o tratamento privilegiado dispensado às partes.*<sup>2</sup>

O Ministro Domingos Franciulli Neto, por sua vez, sustenta que nos dias de hoje não mais se justifica o privilégio estabelecido

---

2. *Teoria geral do processo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 52-3. (grifos nossos)

pelo art. 188 do CPC. Em síntese, recomenda sua revogação, uma vez que sob sua ótica o comando viola o princípio da igualdade. Vejamos suas palavras:

Atualmente não se justifica seja prestigiado princípio dessa natureza, com a atual redação do art. 188 do Código do Processo Civil. Em geral, contam os entes públicos com procuradores aprovados em concurso público de provas e títulos e departamento jurídico organizado, o que, a despeito da quantidade de causas em que atuem, garante a defesa do interesse público, sem a necessidade de se lhes conferir tratamento privilegiado em relação à parte contrária.<sup>3</sup>

Feitas tais ponderações, devemos verificar se o privilégio introduzido pelo art. 20 da Lei nº 11.033/04 agride a igualdade.

Muito embora a maioria da doutrina endosse o privilégio do prazo em dobro para recorrer e em quádruplo para contestar, temos na figura do Ministro Domingos Franciulli Neto a grande voz que predica tal prerrogativa atualmente afigurar-se inconstitucional, pois o critério que criou essa diferença não mais persiste nos dias de hoje.

Não obstante fazermos coro com essa assertiva, é verdade ser esse um tema bastante subjetivo, ficando a inconstitucionalidade derivada disso acomodada naquilo que Celso Antonio Bandeira de Mello chama de *zona cinzenta*.

A desigualdade quando não é desmedida (*zona de certeza positiva*), quando não é extrema, não salta aos olhos tanto quanto aquelas que causam espanto à primeira vista, afigurando-se, portanto, mais difícil de ser diagnosticada.

Em que pese a desigualdade posta no art. 188 do CPC se enquadrar nessa categoria (*zona cinzenta*), temos que o novo privilégio

---

3. *A prestação jurisdicional*. Campinas: Millennium, 2004. p. 111.

atribuído aos defensores da União é, sem sombra de dúvidas, uma medida sem critério idôneo que a justifique e, portanto, uma desigualdade não amparada pelo nosso sistema constitucional.

É bem verdade que a legislação não ampliou a duração do prazo *per si*. Contudo, ao modificar o cômputo do início do prazo, firmando que o prazo só começa a fluir a partir da retirada dos autos pelo defensor da União, aumentou *obliquamente* em muito os prazos, pois o prazo, que começaria a contar da intimação ou da juntada do mandado aos autos, somente tem início no momento em que o defensor da União retirar os autos do Cartório.

Evidentemente, o defensor da União, sabendo que o prazo somente se inicia quando ele retira os autos, também sabe que é ele quem decide, em última análise, quando o prazo começa.

Nesse sentido, a nova disposição processual, ao colocar nas mãos do defensor da União a data de início dos prazos, sendo que essa prerrogativa deveria continuar em poder da própria função jurisdicional, importa, na verdade, na atribuição de um verdadeiro *cheque em branco* da Administração aos seus defensores, significando, na essência, um privilégio para a própria Administração.

Assim, estamos convictos de que esse benefício atenta contra a igualdade, na medida em que coloca em evidente desigualdade os defensores das partes envolvidas na lide tributária, *sem que exista critério idôneo que o justifique*.

Nem se alegue que os defensores da União possuem diversas ações, sendo assim recomendável tal garantia em prol do interesse público. É certo que a regra do art. 188 do CPC, somado ao início do prazo fluir do recebimento da intimação ou da sua juntada aos autos, *mais do que ajusta essa pseudo-relação de inferioridade*, sendo o novo privilégio uma medida inapropriada.

Não é a primeira vez que o legislador aquinhoa a União com privilégios processuais que atentam contra a igualdade. No passado, o prazo para o Ministério Público e a Fazenda Pública interpor

ação rescisória foi ampliado de dois anos para quatro, nos termos da Medida Provisória nº 1.577/99.

Nelson Nery Junior, ao tratar dos privilégios processuais sobre a ótica da igualdade, assevera que a modificação tendente em atribuir prazo em dobro para interpor ação rescisória é exagerada e, portanto, ofensiva à igualdade. Vejamos suas lições:

Para obviar todos esses inconvenientes, a lei concede à Fazenda Pública e ao Ministério Público o benefício do prazo em quádruplo para responder (art. 188, CPC). Consoante já vimos, antes de caracterizar ofensa ao princípio constitucional da igualdade de partes, o benefício de prazo vem constituir-se como afirmação e efetivação do princípio, traduzindo-se como *medida de equidade*, pois trata partes desiguais (Fazenda Pública e Ministério Público) desigualmente, atuando em prol da igualdade substancial de que já falamos.

O mesmo não se pode dizer da revogada redação do art. 188, inciso I, do CPC, que era dada pelo art. 1º da Medida Provisória 1.798-3, que conferia o prazo em dobro para o ajuizamento de ação rescisória, quando os autores fossem o MP, a Fazenda Pública, as autarquias ou as fundações públicas. Isto porque não há justificativa plausível para aumentar-se de 2 (dois) para 4 (quatro) anos o prazo para o ajuizamento de ação rescisória (art. 495 do CPC), quando o autor for um dos entes aos quais a lei dá essa prerrogativa. O acúmulo de serviço e o número baixo de servidores e funcionários não justificam a concessão de mais dois anos, além do prazo legal de dois anos para todos, para a elaboração de petição inicial de ação rescisória. Correta a decisão do plenário do STF (ADIn 1910-1), ao suspender a vigência do art. 1.º da MP 1.798-3, que criara esse privilégio para os entes públicos

que menciona. Reeditada, a MP 1.798-5 (DOU 04.6.1999, p. 45) não repetiu as alterações aos arts. 188 e 485 do CPC, obedecendo-se à decisão do plenário do STF.<sup>4</sup>

Como bem sublinhado pelo autor, no passado foram interpostas duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade – nº 1.753-2 e nº 1.910-1 – em que prevaleceu a tese de que o aumento do prazo para ajuizar ação rescisória não vinha lastreado numa justificativa razoável, o que, somada aos outros privilégios existentes, torna a medida absolutamente exagerada e, por isso, inconstitucional.

Na ADIN nº 1910-1, o Ministro Sepúlveda Pertence foi o relator do acórdão, no qual posteriormente o Plenário do STF, à unanimidade, pugnou pela inconstitucionalidade do privilégio processual inovado. Vejamos os fundamentos que lastrearam a decisão, a partir de excerto da ementa:

3. A igualdade das partes é imanente ao *procedural due process of law*; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetusdez, têm sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso na parte em que a nova medida provisória insiste, quanto ao prazo de decadência da ação rescisória, no favorecimento unilateral das entidades estatais, aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a consequência perversa

---

4. *Princípios do processo civil na Constituição Federal*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 46-7.

de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo.

4. No caminho da efetivação do *due process of law* – que tem particular relevo na construção sempre inacabada do Estado de Direito democrático –, a tendência há de ser a da gradativa superação dos privilégios processuais do Estado, à custa da melhoria de suas instituições de defesa em juízo, e nunca a da ampliação deles ou a da criação de outros, como – é preciso dizê-lo – se tem observado neste.

Diante de todo o exposto, somos da opinião de que a nova prerrogativa concedida (art. 20 da Lei nº 11.033) é claramente ofensiva à igualdade, *pois aquinhoar supostamente o mais fraco em excesso não significa, na verdade, igualar as partes, mas desequilibrar a relação às avessas*.

Afora isso, temos que o privilégio concedido aos defensores da União também acutila os primados da proporcionalidade e da moralidade pública.

A moralidade é um corolário do Estado Democrático de Direito, no qual se exige dos atos administrativos uma adequação mínima de conteúdo, pois uma discrepância muito grande entre o ato editado e o fim colimado é condenável. Marcelo Figueiredo, trilhando esse rumo, assenta que “o legislador não é totalmente livre para fixar o conteúdo normativo da lei. Em última instância, o conteúdo da lei encontrar-se-ia ‘previamente definido’ pela Constituição”.<sup>5</sup>

Do inciso LXXIII do art. 5º da CF, no qual se encontra inserta a prescrição relativa à moralidade, deflui-se também que o ato que obedece à moralidade é um ato proporcional. Esse é o vínculo que liga os dois preceitos.

---

5. *O controle da moralidade na Constituição*. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 114.

O renomado constitucionalista Gomes Canotilho, ao tratar do princípio da proporcionalidade registra que o mesmo encontra amparo em três sub-princípios: (i) princípio da conformidade ou adequação de meios, (ii) princípio da exigibilidade ou da necessidade e (iii) princípio da proporcionalidade em sentido estrito.

Aproveitando essas diretrizes, podemos verificar que o princípio da conformidade ou adequação dos meios exige que a medida adotada seja razoável com o fim colimado. Nos dizeres de Gomes Canotilho, “a exigência de conformidade pressupõe a investigação e a prova de que o acto do poder público é apto para e conforme os fins justificativos da sua adopção. [...] Trata-se, pois, de controlar a relação de adequação medida-fim”.<sup>6</sup>

Refletindo sobre esse prisma, devemos dizer que o objetivo da norma é assegurar que a União tenha tempo suficiente para se manifestar nos autos em que é parte. Contudo, atribuir o início do prazo ao seu alvedrio é medida absolutamente excessiva, pois isso significa *indiretamente* que seu defensor possui o prazo que lhe aprouver, o que é desmedido.

O aumento do prazo pode se dar de dois modos. O *direto* consiste em aumentar o próprio prazo dos recursos, que atualmente já é em dobro para recorrer e em quádruplo para contestar. O *indireto* consiste em aumentar a data de início do prazo ou, como ocorreu no caso em tela, delegar essa prerrogativa inteiramente à própria parte.

Para ilustrar a questão, vejamos um exemplo. Depois de publicada uma sentença, parcialmente procedente, em 01.8.2005, a autora tem quinze dias para apelar, prazo que se finda em 16.8.2005. O prazo da União, além de se iniciar apenas com a data do recebimento da intimação ou, para alguns, da juntada do mandado aos autos, fica agora, com o advento desse novo privilégio, *ao inteiro*

---

6. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 262.

*dispor dos defensores da Administração, simbolizando, destarte, um privilégio inidôneo.*

No período entre a publicação e a retirada dos autos, como o processo é público, o defensor da União pode consultá-los, fazer anotações, pesquisar, requerer fotocópias, refletir sobre a questão demandada, sem, contudo, dar início ao cômputo do prazo.

Além disso, temos que o privilégio concedido não se compactua com o princípio da necessidade, pois todo ato administrativo deve ser o menos lesivo possível. Uma vez constatada que a finalidade poderia ser alcançada por outro meio igualmente eficaz, é certo que a medida é inconstitucional.

No caso em tela, temos que não existe necessidade alguma desse novo privilégio, pois o cômputo do prazo da União não se inicia com a publicação, mas por meio do recebimento do mandado de intimação ou, como pretendem alguns, da sua juntada nos autos, o que, por si só, é mais do que suficiente para garantir que a União se manifeste no processo de forma adequada.

É bem verdade que a União representa os interesses de toda a coletividade. Por isso, justificam-se algumas vantagens ou privilégios. Contudo, isso não significa que a União deva ter privilégios que transformam aqueles que litiguem em seu desfavor em meros súditos. Como dissemos, aquinhoar o mais fraco em excesso é cometer o mesmo desequilíbrio que tratar de forma igual partes desiguais.

Por fim, devemos sublinhar que o privilégio também não se escoima de inconstitucionalidade frente à proporcionalidade em sentido estrito, pois o fim colimado, ou seja, a proteção processual da União, já se encontra muito bem cuidado pelo binômio: (i) prazo em dobro para recorrer e em quádruplo para contestar e (ii) início do prazo a partir da intimação ou, para alguns, da juntada do mandado aos autos.

Assim, a proteção da União já está bem tratada pelo conjunto de prerrogativas acima expostas, não sendo necessário o novo privilégio

concedido. Nos dizeres de Gomes Canotilho, não existe uma *justa medida* entre o meio e o fim perseguido.

Além do mais, não se tem conhecimento de que os defensores da União tiveram recentemente seu contingente reduzido, assim como também não se tem notícia de que os mesmos estão a perder prazos por acúmulo processual, causando assim danos ao Erário.

O que acontece nos dias de hoje é justamente o contrário. Os defensores da União, os quais, quando da edição desses dois privilégios, supostamente careciam dessas prerrogativas, atualmente não mais precisam das mesmas. Como muito bem salientou o ilustre Ministro Domingos Franciulli Neto, atualmente a Fazenda Pública está muito bem aparelhada e conta com número de servidores suficiente, o que torna os privilégios concedidos, outrora constitucionais, inconstitucionais nos dias atuais.

Dessa forma, não resta dúvida de que, sob a ótica da moralidade e da proporcionalidade, a nova prerrogativa andou mal, o que, adicionado à violação da igualdade, fortifica a inconstitucionalidade do art. 20 da Lei nº 11.033.

## INTELIGÊNCIA DO ART. 40 DO ADCT DA CF

Ives Gandra da Silva Martins

Em 2003, a Emenda Constitucional nº 42/03 prorrogou até 2023 o art. 40 do ADCT da CF, o qual está assim redigido:

Art. 40 É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.<sup>1</sup>

Comentei-o da forma breve e seguinte:

O artigo 40 foi imposição do Estado da Amazônia à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2013.

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2.013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

---

1. Pinto Ferreira reitera a clareza dos dispositivos, ao dizer: “Foi mantida a Zona Franca de Manaus, criada pelo Decreto-Lei nº 288, de 28.2.1967, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição. Trata-se de uma área livre de comércio, de exportação, importação e de incentivos fiscais. A aprovação de qualquer projeto na Zona Franca de Manaus permanece com os critérios existentes, só podendo ser modificados tais critérios por lei federal” (*Comentários à Constituição Brasileira*, v. 7. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 801).

[...] na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal apenas atingir empreendimentos novos, pois, para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido. Para mim, o Decreto nº 205/91, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios. O parágrafo único, a meu ver, é aplicável apenas para os novos empreendimentos. A lei federal poderá, quanto a estes, alterar os critérios que venham a disciplinar ou que disciplinaram a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. À evidência, se a lei prejudicar a manutenção dos incentivos, será inconstitucional, visto que poderá, de rigor, criar tais dificuldades que inviabilizem o estímulo regional que a Constituição houve por bem temporariamente manter. A correta interpretação não permite que os critérios para disciplinar a aprovação de projetos possam ser redutores dos incentivos.<sup>2</sup>

Repetidas vezes, o Supremo Tribunal Federal adotou idêntica interpretação, entendendo ser impossível a alteração dos incentivos e das técnicas de estímulo adotadas, objetivando reduzir o espectro do referido dispositivo.<sup>3</sup>

- 
2. *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 9. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 366-9.
  3. Na ADIn nº 1799/AM, lê-se o seguinte trecho na decisão: “Entendeu-se que a previsão do parágrafo único, do referido art. 40 do ADCT, no sentido de a lei federal poder modificar os critérios que disciplinam ou venham disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus, não permite a supressão dos incentivos fiscais garantidos no *caput* do mesmo artigo, sob pena de esvaziamento deste (STF – Pleno – ADIn. 1799/AM, Medida Cautelar, Rel. Min. Marco Aurélio, Decisão: 19.3.1998, Informativo STF nº 103)” (*Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 2140).

O discurso constitucional merece algumas considerações.

A primeira delas é que a Zona Franca de Manaus, como foi criada, nos termos do Decreto-Lei nº 288 e alterações havidas anteriormente a outubro de 1988, manteve, sob a nova ordem constitucional, suas características de zona de livre comércio. Não diz o legislador supremo que a legislação pretérita é mantida tal qual conformada no momento de promulgação da nova Carta e que, a partir daí, sem atingir o disposto naquelas leis complementares ou ordinárias, poderão os Poderes Públicos das diversas entidades federativas criar o que bem entenderem, inclusive revogando estímulos e criando novos, teoricamente, não previstos.

Não é isto o que está escrito. O que está escrito é que *todas as características de zona de livre comércio são mantidas* (presente do indicativo), valendo, pois, para os estímulos passados, presentes e futuros próprios de uma zona de livre comércio. Foi o que declarou o constituinte, para assegurar o fundamental pólo de desenvolvimento da região.<sup>4</sup>

*Retirar* incentivos é proibido pelo artigo. *Usufruir* de novos incentivos pertinentes a este tipo de área estimulada para levar o desenvolvimento à Amazônia – e a Zona de Livre Comércio permitiu notável expansão da região, afastando olhos gordos intervencionistas de todo o mundo, que viam na Amazônia não território brasileiro, mas internacional – é um imperativo. O constituinte não deixou margem a manobras “convenientemente e convenientes”, objetivando a extinção de alguns incentivos e a criação de outros mecanismos

---

4. Carlos Maximiliano ensina como interpretar tais dispositivos: “Por outro lado, as leis fundamentais devem ser rigorosamente mais obrigatórias do que as ordinárias, visto pertencerem, em geral, à classe das imperativas e de ordem pública; ao passo que as comerciais e as civis se alinham, em regra, entre as permissivas e de ordem privada; aquela circunstância obriga o hermeneuta a precauções especiais e à observância de reservas peculiares à espécie jurídica. A própria *Freie Rechtsfindung* moderada, a escola da Livre Indagação *proeter legem*, escrupuliza em transpor as raiais do Direito Privado” (*Hermenêutica e aplicação do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p. 305).

arrecadatórios, no intuito de reduzir a Zona de Livre Comércio a expressão quase nenhuma.<sup>5</sup>

Muitos dizem que o parágrafo único do mencionado artigo das disposições transitórias permitiria raciocínio amputador do objetivo maior do constituinte – que é manter um pólo de desenvolvimento na rica e despovoada Amazônia.

O raciocínio seria o de que somente lei federal poderia revogar os estímulos dos projetos da Zona Franca. Não me parece correta tal exegese.

À evidência, os critérios a que se refere o constituinte, no mencionado parágrafo único, *são os critérios procedimentais*, aqueles que disciplinam a aprovação dos projetos, não os que se referem à própria natureza e extensão dos estímulos.<sup>6</sup>

Admitamos, por exemplo, que se repute conveniente alterar a competência de atribuições de um órgão federal encarregado

- 
5. Paulo Dante Coelho escreve: “A tarefa da ocupação econômica ou produtiva da Amazônia constitui, pois, um dos mais agudos desafios da geração brasileira atual. Ocupação que se pretenda seja executada valorizando as vocações naturais amplas da região, beneficiando e associando as populações da área aos frutos do progresso alcançado e ao mesmo tempo com o cuidado da preservação do seu ambiente ecológico. Funções que se considera viáveis e possíveis de um equacionamento ajustado ao longo do tempo e que resultarão, em última instância, do conhecimento mais aprofundado e sistemático da Amazônia em todas as suas singularidades e dimensões, compatíveis com as formas alternativas de intervenção nacional no setor público na região” (*Estudos sobre o amanhã: a desconcentração econômica no Brasil*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 67).
  6. O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADIn nº 2348-9/DF esclarece: “A jurisprudência tem-se mostrado harmônica com essa óptica. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade Q 310.1, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu pelo conflito, com a Carta da República, de toda e qualquer norma que, no prazo de vinte e cinco anos, restrinja, reduza ou elimine favores fiscais existentes, como veio a ocorrer com a edição da Medida Provisória nº 2.037/24. Ao acompanhar Sua Excelência, considerado o conflito com a Constituição Federal de convênio que acabava por reduzir o *status quo* fiscal da Zona Franca de Manaus, tive oportunidade de ressaltar: ‘Quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta. Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram modificação, repito, do *status quo* existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta.’”

de fiscalizar e aprovar projetos. À evidência, somente lei federal poderá alterar os critérios de atribuição de competência, e, mesmo assim, desde que não prejudique o gozo dos incentivos permitidos pela lei. O dispositivo não diz respeito à qualidade, extensão e natureza dos estímulos, mas, exclusivamente, à forma procedimental de aprovação de projetos. É de natureza processual administrativa e não questão substancial ou de direito material. Diz respeito à forma de se obter os incentivos, mas não à qualidade dos incentivos assegurados pela Lei Maior.<sup>7</sup>

Mesmo no exercício da competência legislativa para mudar critérios procedimentais, não admite o constituinte que, por lei federal, sejam criados obstáculos que dificultem o acesso à aprovação dos incentivos, se compatíveis com a lei e com o direito.

Se as alterações no procedimento ou no processo de aprovação de projetos puderem restringir ou inviabilizar o gozo do benefício, tal procedimento e tais alterações são inconstitucionais, por força

---

7. Celso Bastos ensina: "Diante deste estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou *status* constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica.

Ao afirmar que é mantida a Zona Franca de Manaus, o texto conferiu-lhe uma duração imodificável, ao menos por lei infraconstitucional. Mais adiante, é certo, o texto constitucional vai definir a duração mínima da instituição, a partir de sua promulgação: optou pelo prazo certo de vinte e cinco anos.

Ao proceder assim, o artigo 40 não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, o que aconteceria se se entendesse que o que não se pode é expressamente suprimir a Zona Franca de Manaus. É que seria possível, na linha desse entendimento, suprimir os incentivos fiscais e a própria área de livre comércio. Isto seria a maia bárbara das interpretações constitucionais. Seria admitir que a Constituição brinca com as palavras ou adota pseudo-preconceitos que na verdade nada obrigam de substancial. É, portanto, forçoso aceitar-se que a Zona Franca de Manaus é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais (trecho de parecer transcrito nas razões que compõem a inicial, a propósito da Medida Provisória o 1.502)" (em parecer citado na ADI 2348-9-DF).

do direito ao usufruto de incentivos restringidos por excessivo ou arbitrário formalismo.

O que o dispositivo, portanto, assegurou foi o gozo dos incentivos passados, presentes e futuros, em face da manutenção das características de Zona Franca.<sup>8</sup>

---

8. O Ministro Nelson Jobim na ADI 2348-MC/DF esclarece o sentido do art. 40 do ADCT, ao dizer: “Sr. Presidente, fiz um levantamento, nessas últimas horas, sobre a inteligibilidade do art. 14 e ambos os seus parágrafos, e isso impôs-me retornar, portanto, ao Decreto-Lei nº 288, de fevereiro de 1967, que definiu a situação da Zona Franca de Manaus. Verifica-se, no referido Decreto-Lei nº 288/67, em relação à questão dos incentivos fiscais da Zona Franca, três artigos fundamentais no tema.

O primeiro diz o seguinte: Decreto-Lei nº 288/67, art. 3º: ‘Art. 3º. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados’.

Leia-se: importadas as mercadorias do estrangeiro para reexportar, ocorrerá isenção de impostos de importação sobre produtos industrializados. Há exceções que escapam da isenção, definidas nos § 1º e 2º do referido art. 3º.

O segundo diz: Decreto-Lei nº 288/67, art. 4º: “Art. 4º. A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro’ – aqui, então, refere-se ao consumo tal qual o art. 3º, consumo e exportação – ‘será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro’.

A Zona Franca de Manaus, por força do referido Decreto, é tratada como área estrangeira. Isso significa que vendas ou remessas de mercadorias, seja para consumo, seja para reexportação ou industrialização, enviadas para a Zona Franca de Manaus, são tratadas, repito, por força do Decreto-Lei nº 288, como exportação para o exterior.

Diz, expressamente: ‘será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro’. Ou seja, toda a venda de mercadorias do território nacional, por exemplo, mercadorias originárias de São Paulo destinadas à Zona Franca de Manaus, para consumo ou industrialização na Zona Franca, ou reexportação, são tratadas, pelo Decreto, para efeitos fiscais, como uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O terceiro diz respeito ao art. 5º: Decreto-Lei nº 288/67, art. 50: ‘Art. 50. A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que seja sua origem, está isenta do imposto de exportação’.

Exemplificando: temos que a circulação de mercadorias de São Paulo para a Zona Franca é uma exportação. A transmissão da mercadoria de São Paulo para o Rio de Janeiro e para o exterior seria tratada da mesma forma.

Esse mecanismo de incentivos foi consolidado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte linguagem:

Ou, em outras palavras, que essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do país, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado, ou seja, para que se atinja um dos objetivos fundamentais da República, que, a teor do art. 3º, III, da CF, é:

Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

III – erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir as desigualdades sociais e regionais*; (grifei)

Passemos, agora, ao disposto no Decreto-Lei nº 288/67.<sup>9</sup> Os arts. 1º, 3º, 4º e 5º têm a seguinte redação:

---

‘Art.40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.’

Isso mostra que o sistema legal do Decreto-Lei nº 288 foi congelado pela Constituição, por força do art. 40 do ADCT, pelo período referido, não podendo, portanto, ser alterado, porque é mantida a Zona Franca com a modelagem vigente à época da Constituição. A modelagem era a do Decreto-Lei nº 288/67, com eventuais alterações posteriores em outros dispositivo.”

9. O Min. Sepúlveda Pertence, na ADIn 2348-9-DF assim se manifestou: “Sr. Presidente, fui Relator da ADIn 310 (25/10/90, RTJ 146/21) e me parece que a equação jurídica do problema é substancialmente a mesma. Disse, então, para assentar a densa plausibilidade da arguição de inconstitucionalidade – à luz do art. 40 do 1 – de diplomas que afetavam os incentivos vigentes à data da Constituição:

‘De fato, constituída essencialmente a Zona Franca pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos, admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia de eficácia real o preceito constitucional.’

É precisamente o que sucede no caso, porque um desses incentivos é a consideração da venda de mercadorias de outros Estados para estabelecimentos da Zona Franca de Manaus, como exportação propriamente dita, exportação para o estrangeiro com todas as conseqüências fiscais daí decorrentes. E uma delas, com relação a essas contribuições, foi subtraída da incidência do Decreto-Lei nº 288/67. Por isso, acompanho o eminente Relator”.

Art 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Art 2º O Poder Executivo fará, demarcar, à margem esquerda dos rios Negro e Amazonas, uma área contínua com a superfície mínima de dez mil quilômetros quadrados, incluindo a cidade de Manaus e seus arredores, na qual se instalará a Zona Franca.

§ 1º A área da Zona Franca terá um comprimento máximo contínuo nas margens esquerdas dos rios Negro e Amazonas, de cinquenta quilômetros a jusante de Manaus e de setenta quilômetros a montante desta cidade.

§ 2º A faixa da superfície dos rios adjacentes à Zona Franca, nas proximidades do porto ou portos desta, considera-se nela integrada, na extensão mínima de trezentos metros a contar da margem.

§ 3º O Poder Executivo, mediante decreto e por proposta da Superintendência da Zona Franca, aprovada pelo Ministério do Interior, poderá aumentar a área originalmente estabelecida ou alterar sua configuração dentro dos limites estabelecidos no parágrafo 1º deste artigo.

Art 3º A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados.

§ 1º Exceuem-se da isenção fiscal prevista no *caput* deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

§ 2º Com o objetivo de coibir práticas ilegais, ou anti-econômicas, e por proposta justificada da Superintendência, aprovada pelos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento, a lista de mercadorias constante do parágrafo 1º pode ser alterada por decreto.

Art 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Art 5º A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que seja sua origem, está isenta do imposto de exportação.<sup>10</sup>

O primeiro desses dispositivos determina o que seja a Zona Franca; o segundo trata da isenção – não alíquota zero – do IPI; o terceiro isenta de imposto de importação e de IPI a entrada de produtos estrangeiros na Zona Franca de Manaus, quer para seu

---

10. Escrevi, ao defender ter o Decreto-Lei nº 288/67 eficácia de lei complementar, que: "Aspecto, aliás, de reflexão obrigatória, embora incidental para efeitos do presente parecer, reside no exame da forma legislativa pertinente ao Decreto-Lei nº 288, de 28.2.1967, que, em seu art. 7º, deu tratamento legal à matéria relacionada com o ICM, estando assim redigido o referido dispositivo, em sua versão original: "Art. 7º: As mercadorias produzidas, beneficiadas ou industrializadas na Zona Franca, quando saírem desta para qualquer ponto do território nacional, estarão sujeitas: I. apenas ao pagamento do imposto de circulação de mercadorias, previsto na legislação em vigor, se não contiverem qualquer parcela de matéria-prima ou parte componente importada;". Ora, se tivesse o referido Decreto-Lei nº 288/67 apenas eficácia de lei ordinária à evidência, estaria invadindo área de competência exclusiva dos Estados, razão pela qual a indicação do art. 7º seria de absoluta inocuidade. Sem competência impositiva, a União, por lei ordinária, não poderia invadir área que não lhe fosse pertinente" (*Direito Econômico e Empresarial*. Belém: CEJUP, 1986. p. 53).

consumo interno, quer para reexportação; e o quarto equipara às exportações as operações de remessa de produtos nacionais para a Zona Franca de Manaus, quer para consumo interno, quer para industrialização, quer para reexportação.

A jurisprudência da Suprema Corte entendeu que não só o DL nº 288/67 foi recepcionado, como também que não podem ser alteradas as características que atribuiu à Zona Franca de Manaus, não prevalecendo convenientes interpretações formuladas à luz de interesses governamentais tendentes a reduzir ou inviabilizar a área estimulada, considerada de segurança social e de necessário desenvolvimento para efeitos de assegurar a soberania nacional.<sup>11</sup>

Assim é que se pode ler, na ADIN nº 310-1-DF, a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 310-1-DF (MEDIDA CAUTELAR).

REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

REQUERIDOS: SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU FINANÇAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, MINISTRA DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO.

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. Alegação plausível de ofensa ao artigo 40 ADCT/88, que, em face da ponderação dos riscos

---

11. Não só da Suprema Corte foram as decisões. Leia-se: "Ementa: Tributário. Zona Franca de Manaus. Decreto-Lei 288/67. Lei 7.730/89. ADCT. CF/88, art. 40.

I – A Zona Franca de Manaus é área livre ao comércio de importação, gozando de isenção tributária à entrada de bens de origem estrangeira destinados ao consumo e uso interno em sua área de atividade.

II – As restrições contidas nas leis de congelamento de preços não atingem a Zona Franca de Manaus, uma vez que o 'livre comércio' lhe é assegurado pela Constituição Federal, art. 40 do ADCT.

III – Remessa improvida (TRF – 1 REO 91.01.01530-3/AM. Rel.: Juiz Nelson Gomes da Silva. 4ª Turma. Decisão: 08.6.94. DJ de 18.8.94, p. 44.377)." (*A Constituição na visão dos Tribunais: interpretação e julgados artigo por artigo*, v. 3. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 1554).

contra postos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.

2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião do CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir a medida cautelar e suspender, até o julgamento final da ação, a vigência dos Convênios ICMS nºs 1, 2 e 6, todos de 30/5/90, firmados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária da mesma data.

Brasília, 25 de outubro de 1990.

Néri da Silveira – Presidente

Sepúlveda Pertence – Relator.<sup>12</sup>

Nesta ação, discutia-se a redução de incentivos, na área do ICMS, por força de Convênios dos Estados firmados em 1990. A Suprema Corte, ao conceder liminar, entendeu que não poderia haver redução de incentivos, direta ou indiretamente, suspendendo a eficácia dos Convênios nº 1, 2 e 6 de 1990 do CONFAZ.

Na ADIn nº 1799 MC/DF, discutiu-se também redução de incentivos fiscais veiculada pelo art. 77 da Lei nº 9532/97, tendo o STF decidido que:

ADIn 1799 MC/DF – DISTRITO FEDERAL

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

---

12. DJ 16.04.93, Ementário n. 1699-1, 25.10.90, Tribunal Pleno.

RELATOR(A): MIN. MARCO AURÉLIO

JULGAMENTO: 18.3.1999

ÓRGÃO JULGADOR: TRIBUNAL PLENO

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS – MANUTENÇÃO – INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do artigo 77 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - *projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.*

Observação: Votação unânime.

Resultado: deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9532, de 10/12/1997, na redação dada pelo art. 11 da Medida Provisória nº 1614-16, de 05/03/1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI-310, ADI-1717, ADI-1725. N.PP.: (27). Análise: (COF). Revisão: (AAF). Inclusão: 13/09/02, (MLR).

Alteração: 25/11/03, (SVF).

Partes:

Repte.: Governador do Estado do Amazonas

Advdos.: Oldeney Sá Valente e outra

Advdo.: Ives Gandra da Silva Martins

Reqdo.: Presidente da República

Reqdo.: Congresso Nacional (grifos meus).<sup>13</sup>

---

13. Publicação: DJ data-12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00046 RTJ, VOL-00182-03, PP-00885.

A expressão utilizada no acórdão é suficientemente forte, ao dizer que a MP padecia de suspeita do vício maior porque “projeta-va no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurada relativamente à Zona Franca”. Em outras palavras, por manobras indiretas e pela reformulação de incentivos, propiciava-se a perda de estímulos assegurados à Zona Franca – o que a decisão da Suprema Corte terminou por atalhar.

Na ADIn nº 2348/MC/DF, decidiu o Pretório Excelso:

ADI 2348 MC/DF

Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade

Relator(a): Min. Marco Aurélio

Rel. Acórdão Min. Revisor Min.

Ementa: Zona Franca de Manaus – Preservação constitucional. Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. E mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000.

Observação: Votação e resultado: o Tribunal, preliminarmente, por unanimidade, quanto ao artigo 14, § 2º, inciso 1 da Mc o na ação no que direcionado contra a expressão “ou em área de livre comércio”. Por unanimidade, deferiu a cautelar para suspender a eficácia do artigo 32 da citada

decidido quanto ao artigo 32 da mesma medida provisória. Por unanimidade, após o Senhor Ministro Marco Aurélio (R § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2037-24, de 23 de novembro de 2000, para suspender a eficácia d Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, relativamente ao inciso I do § 2 do artigo 14 quanto à N.PP.:(94). Análise:(JBM). Revisão( ).

Acórdãos citados; ADI-293-MC (RTJ-146/707), ADI-310-MC (RTJ-146/21), Rcl-783, ADI-1753-MC (RTJ-172/

Inclusão: 19/05/04, (MLR).

Alteração: 20/05/04, (NT).

Partes: Reqte. : Governador do Estado do Amazonas

Advdo. : PGE - AM – Jorge Henrique de Freitas Pinho

Advdo. : Ives Gandra da Silva Martins

Reqdo. : Presidente da República (grifos meus).<sup>14</sup>

Novamente, obstou o Supremo Tribunal Federal a *mitigação acentuada* dos incentivos próprios da Zona Franca, o que não poderia ser feito quer por via *direta*, quer por via *indireta*.<sup>15</sup>

Em todas essas decisões, o Supremo acatou o mesmo entendimento que, em repetidos pareceres, artigos e livros, tive a oportunidade de sustentar, ou seja, de que os critérios modificativos a que o parágrafo único do art. 40 do ADCT alude, só podem ser *procedimentais*, mas nunca para *redução ou eliminação de estímulos*. Ao dizer que somente lei federal pode modificar os *critérios de aprovação*, mas que, *por via direta ou indireta, não pode haver mitigação*

---

14. Julgamento: 07.12.2000. Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ Data-07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-0213 1-02 PP-00266.

15. Manoel Gonçalves Ferreira Filho admite que o parágrafo único do art. 40 do ADCT bloqueou qualquer tentativa redutora ao dizer: "Critérios de Aprovação - Quanto a estes, abre caminho a Constituição para o 'congelamento' das características da Zona Franca de Manaus que estabelece o *caput* deste artigo" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, v. 2. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 340).

*da norma estimuladora*, a Suprema Corte – guardiã da Constituição (art. 102 da CF) – deixou bem claro que manobras com a pretensão de “substituir” o direito pretérito por um direito novo, redutor de incentivos, é inadmissível, inaceitável e inconstitucional.<sup>16</sup>

Como se percebe, tem sido nítida e cristalina a postura da Suprema Corte no assegurar os incentivos, mesmo diante de alterações da legislação que formata a Zona Franca. Esta é mantida, com suas características, para incentivos pretéritos, presentes ou futuros.

O art. 40 do ADCT, repito, não fala que ficam assegurados os incentivos que existiam na data da promulgação da Carta, mas que fica mantida a Zona de Livre Comércio, com suas *características*, vale dizer, com o mesmo tratamento incentivado, sem que a legislação atual possa anulá-lo, valendo-se, para tanto, dos mesmos tributos então existentes ou de outros tributos. São, pois, assegurados os direitos de gozo de incentivos passados, presentes e futuros, na medida em que o estatuto supremo pretendeu que, até 2023, seja garantido àquela região um diferencial de benefícios fiscais em relação às demais regiões do País.<sup>17</sup>

É esta a minha inteligência do art. 40 do ADCT da Constituição Federal.

---

16. O art. 102 da CF, caput, tem a seguinte dicção: “Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe [...]”.

17. O Min. Marco Aurélio na ADIn 2348-9-DF ao limitar a concessão no processo cautelar da medida assecuratória, à Zona Franca de Manaus e não à Amazônia Legal, disse: “Senhor Presidente, é oportuna a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves. Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. O caso cuida-se, também, da Amazônia Ocidental e, ai, de áreas que extravasam àquela alcançada pela Carta de 1988. Reajusto o voto para limitar a concessão da liminar, fazendo-o no tocante à referência contida no inciso 1 do § 2º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.037-24, de 23.11.2000, onde se lê “na Zona Franca de Manaus”. Diria que essa questão talvez seja a mais importante no caso concreto, porque, relativamente ao art. 32, poderíamos, ainda, argumentar com o esvaziamento da Zona Franca de Manaus. Aqui, não. Aqui, realmente retira-se um benefício que, na forma ressaltada pelo Ministro Nelson Jobim, foi constitucionalizado em 1988. Reajusto, portanto, o voto para limitar a concessão da liminar à Zona Franca de Manaus”.



# DECISÕES POLÍTICAS, LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E LIMITES DA INTERPRETAÇÃO

José Maria Arruda de Andrade

Comum entre os operadores do Direito é a afirmação de que as decisões judiciais, sobretudo as do Supremo Tribunal Federal, são políticas. Em termos meramente esquemáticos, seria algo como: os ministros da Corte máxima teriam como alcançar o verdadeiro sentido e alcance do dispositivo normativo interpretado (texto da norma), mas, ardilosa ou politicamente, preferem adotar decisões de natureza política. Aqui, nesse parágrafo, a expressão “política” ganha contornos amplos, podendo ser atribuível a “garantir interesses do Poder Executivo”, ou mesmo “confirmação de valores e preconceitos do intérprete”.

No Direito Tributário, esse tipo de consideração ganha ainda maior relevo, sobretudo porque as principais decisões sobre a matéria no âmbito das cortes superiores definem um entendimento acerca de um texto normativo ou a solução de antinomias que alcançam ou orientam milhares de contribuintes.

Em outros termos, os principais julgados tributários versam sobre *cases* que a comunidade largamente conceitua como *teses tributárias* (nulidades alegadas por uma enorme quantidade de contribuintes autores de processos judiciais). Esse tipo de discussão, massificada, a depender da decisão majoritária de apenas onze intérpretes autênticos (em sentido kelseniano), aumenta a visibilidade e a pressão sobre a Corte Máxima.

Por outro lado, há de se lembrar, ainda, outro fator que reforça a idéia de polarização da discussão travada entre contribuintes e Estado, o que acarreta sempre uma desconfiança para com o Judiciário (que estaria aliciado pelo Executivo). Trata-se do

engajamento profissional da imensa maioria dos doutrinadores e escritores de artigos dogmáticos.

No Brasil, o estudo da relação tributária como uma relação obrigacional, baseada no Direito Civil, sempre encontrou muito eco. Estuda-se e se defende a igualdade entre as partes da obrigação (sujeitos ativo e passivo), a necessidade de proteção das garantias individuais (liberdade e propriedade), o caráter odioso da tributação e a necessidade de uma interpretação baseada na tipicidade exaustiva (quase inalcançável e freqüentemente declarada como inválida) de qualquer incidência fiscal.

Quanto ao engajamento profissional acima aludido, a insistência em declarar qualquer aumento de tributo como uma inconstitucionalidade tem comprometido a seriedade e muitas das afirmações de alguns doutrinadores, já que análises dogmáticas e posturas acadêmicas acabam por se imiscuir em um processo não muito rico do ponto de vista acadêmico.

Nesse sentido, por exemplo, João Maurício Adeodato assinala:

No Brasil, o debate sobre a jurisdição constitucional é por vezes prejudicado em seu conteúdo doutrinário pelo fato de os envolvidos serem também litigantes perante as cortes responsáveis pela decisão, o que tem levado a uma confusão de interesses que nada têm do distanciamento hermenêutico desejável. Críticas ou odes ao modelo tributário, as questões fiscais ou mesmos debates em torno dos direitos fundamentais parecem ser freqüentemente motivados por posturas advocatícias de base científica duvidosa ou mesmo pela busca de aplausos diante de platéias de estudantes incautos. Não que o advogado não possa teorizar, mas ambas as atividades são sérias, muito diferentes e não podem ser confundidas.<sup>1</sup>

---

1. Adeodato, João Maurício. *Ética e Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 223.

São fatores como esse que fazem com que temas tão relevantes na formação de um Estado de Direito tornem-se desgastados, a ponto de quase podermos falar não de uma estrita, mas de uma estreita legalidade.

Alguns julgados do STF podem despertar um interesse especial naqueles que se ocupam de estudos sobre hermenêutica jurídica e filosofia da linguagem, sobretudo por demonstrarem a posição daquela corte máxima com relação à fixação ou à atribuição de sentidos a conceitos/tipos utilizados na atribuição constitucional de competência tributária.

Nesse contexto, a interpretação e a aplicação dos tipos positivados no art. 195 da CF, atribuindo competência à União para instituir e majorar as contribuições sociais destinadas à seguridade social, marcam posições relevantes sobre os limites da interpretação e os métodos utilizados para a concreção normativa constitucional.

Nosso texto pretende analisar a relação entre a política e o Direito<sup>2</sup>, a formação de consensos semânticos e o desgaste da idéia de uma legalidade estrita.

## 1. A difícil relação entre política e Direito

A relação entre política (o realizar político concreto, o embaite de forças contingentes<sup>3</sup>) e Direito sempre foi difícil e tensa.

Castanheira Neves chega a afirmar que uma das grandes características na nossa civilização greco-romana e cristã-européia é a prioridade do Direito sobre a política.<sup>4</sup>

- 
2. Poder-se-ia abordar outras relações também, como a que se volta a trabalhar hodiernamente, por exemplo, entre Ética e Direito.
  3. “[...] a intenção última da *polis*, na sua universalidade integrante, como *demos* decisionista do poder, na sua contingência partidário-ideológica e estratégica” (CASTANHEIRA NEVES, Antônio. Redução política do pensamento metodológico-jurídico. In: *Digesta*, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995. p. 380).
  4. *Idem*, p. 379-80.

Dessa forma, o Direito aparecerá freqüentemente como solução para o problema político, um limite ao abuso e à restrição à liberdade. Isso, no entanto, acabou por potencializar a secundarização do Direito perante a política, tendo em vista a conversão da juridicidade em legalidade (do *ius* à *lex*) e a busca de uma autonomia científica do Direito (vistas nas escolas formalistas e positivistas).

A ciência jurídica sempre teve de trabalhar com um aparente paradoxo: a origem de seu principal objeto de estudo é política. Em outros termos, no Estado Moderno, a criação do texto legal é votada e aprovada pelo Poder Legislativo, ou seja, politicamente. Ao buscar tratar o Direito e sua aplicação juridicamente, a doutrina sempre precisou conviver com a idéia de que o texto legal teve sua origem em um setor que, epistemologicamente, estaria fora dos domínios de seus objetos.

Nesse contexto, de produção do texto normativo pelo Legislativo, competiria ao Judiciário apenas aplicar a literalidade do que foi promulgado. E é nesse mesmo quadro que o elemento *político* da decisão jurídica apenas se manifestaria no processo de positivação do ordenamento jurídico, não em sua aplicação (que seria neutra).

Castanheira Neves, após traçar um breve panorama histórico sobre o Direito como solução para o problema jurídico e sobre a secundarização do Direito perante a política, lança duas perguntas:

(i) A política decide os fins e a ordem de todos os fins que orientam a prática jurídica?

(ii) Essa definição política não interferirá na própria intencionalidade jurídica concreta? Na aplicação do Direito?

Ao refletir sobre essas questões, o autor afirma que o pós-positivismo reconhece como verdadeiras as duas, ao contrário do positivismo, que aceitará apenas a primeira. Isso acontece devido a um “profundo cepticismo quanto à autonomia do direito e à capacidade materialmente regulativa da juridicidade”.<sup>5</sup>

---

5. *Idem*, p. 382.

Pós-positivistas seriam, dessa forma, aqueles que trabalham dentro do quadro das crises funcionais e metodológicas do positivismo, sem abandonar a perquirição científica centrada nos elementos constitutivos do Direito, ou seja, sem partir para a busca e a construção de valores ou ideais assumidamente não-jurídicos na fundamentação da decisão (justificação da aplicação).

A partir dessas características metodológicas, diante das duas questões anteriores, os positivistas só reconhecem como afirmativa a primeira, ou seja, aceitam tão-somente que o elemento político esteja presente na criação da legislação abstrata e geral, mas não em sua concreção.

No pós-positivismo, ao contrário, questiona-se a noção positivista de que a interpretação normativa seja tão-somente lógico-dedutiva.

Tal entendimento se torna insustentável “porque a analítica dessa postulada aplicação tão-só lógica revelava que ela era afinal e realmente determinada por ponderações normativas e intenções práticas – ponderações e intenções essas exigidas não apenas para vencer a distância normativa entre o abstrato e concreto do caso decidendo, mas sobretudo pelo próprio e particular mérito jurídico do caso (pela sua particular problematicidade jurídico-normativa)”<sup>6</sup>

Em síntese: tanto pelo carácter normativamente constitutivo ou criador das suas decisões jurídicas, como pela sua intencionalidade prático-normativa, o pensamento jurídico e os juristas enquanto tais aproximam-se do legislador, pensam e criam o direito como o legislador – com diferença quantitativa ou grau de liberdade e vinculação decerto, mas sem essencial divergência qualitativa – e por isso o cânone de

---

6. *Idem*, p. 386.

decidir judicativamente “como se fora o legislador”, de início invocado apenas para o domínio restrito da integração das lacunas, se converteu num princípio metodológico geral em que todo o pensamento metodológico-jurídico se deveria reconhecer.<sup>7</sup>

Diante da constatação de que a aplicação normativa não é uma compreensão essencialista, unívoca e lógico-dedutiva, mas, ou ao menos em parte, uma decisão (que retira a neutralidade do juiz idealizado como a “boca-da-lei”), rompe-se a barreira entre política e Direito. Não se trata do fim das diferenciações, mas da muralha rígida e teórica que pretendia o positivismo.

Aliás, por volta das décadas de 1950/1960, Franz Wieacker analisou a “degenerescência do positivismo”, bem como a ruptura de um modelo fechado e tradicional do Direito Privado.

O recuo perante o formalismo jurídico manifesta-se, antes de tudo, na progressiva libertação do juiz no que respeita à vinculação em relação a hipóteses de fato definidas de forma precisa na lei. Isto corresponde a uma modificação na função da lei no estado social. Ela não é mais, como no Estado de Direito burguês, uma delimitação das esferas dos direitos e da liberdade de cada um relativamente aos outros e aos poderes públicos, mas antes um elemento de *social engineering*, linha de orientação jurídica para a planificação social, cuja prossecução está cometida à administração estadual e cuja apreciação está a cargo dos tribunais ordinários, de trabalho, sociais e administrativos.<sup>8</sup>

---

7. *Idem*, p. 387.

8. *História do Direito Privado Moderno*. 2. ed. Lisboa: F. Calouste Gulbenkian, 1993. p. 626.

O jurista Oskar von Bülow, sempre apontado como o pai do Direito Processual<sup>9</sup>, é reconhecido como o primeiro teórico a chamar a atenção para a carga criativa inerente à aplicação do Direito.<sup>10</sup> Trata-se da obra *Gesetz und Richteramt*, de 1885.

Houve já uma polêmica do que significaria a expressão *os juizes criam o direito*<sup>11</sup>, mas, no âmbito deste trabalho, a expressão chama a atenção ao caráter constitutivo da interpretação/aplicação (concreção).<sup>12</sup>

Voltando à análise da difícil relação entre política e Direito, Friedrich Müller afirma que a metodologia jurídica e a política não podem ser separadas, ou seja, a atividade jurídica é uma atividade política guiada por normas jurídicas.<sup>13</sup> O Direito é uma forma particular da política, daí que a metodologia jurídica

- 
9. Ver Willi S. Guerra Filho (*Epistemologia jurídica e teoria processual do Direito e da Constituição*. 1996. Tese (Docência-Livre em Filosofia do Direito), Universidade Federal do Ceará, Fortaleza. p. 94): "Nela [*Die Lehre von der Prozesseinreden und die Prozessvoraussetzungen*. Giesen, 1868], Bülow estabeleceu a doutrina de que o processo tem a natureza de uma relação jurídica de Direito Público, com caráter continuativo, isto é, uma forma que se desenvolve no tempo, não se dando, como o Direito Material, previamente acabado, mas sendo, essencialmente, este *desenvolvimento* (*Entwicklung*), como já notara Bethmann-Hollweg, que vincula o Estado-juiz e as partes entre si. Com base neste princípio, o autor formulou o conceito de 'pressupostos processuais', e aqueles que o seguiram forjaram o instrumental teórico e terminológico inicial da hodierna ciência processual".
  10. Ver HECK, Phillipp. *El Problema de la Creación del Derecho*. Trad. Manuel Entenza. Granada: Comares, 1999. p. 26; ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, 8. ed. Trad. João Baptista Machado. Lisboa: F. Calouste Gulbenkian, 2001. p. 256; COING, Helmut. *Elementos fundamentais da Filosofia do Direito*. Porto Alegre: SAFE, 2002. p. 343-4 e 354; MÜLLER, Friedrich. *Richterrecht, Elemente einer Verfassungstheorie IV*. Berlin: Duncker & Humblot, 1986. p. 10 e 39; CASTANHEIRA NEVES, Antônio. Jurisprudência dos interesses. In: *Digesta*, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995a. p. 215-46. p. 221; CASTANHEIRA NEVES, Antônio. Interpretação jurídica. In: *Digesta*, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995b. p. 337-77. p. 369-70; e CORDEIRO, A. Menezes. Introdução à edição Portuguesa. In: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Lisboa: F. Calouste Gulbenkian, 1996. p. 106.
  11. Por todos, ver CARRIÓ, Genaro R. *Notas Sobre Derecho y Lenguaje*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1979; e GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 54-7.
  12. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. p. 56.
  13. MÜLLER, Friedrich. *Op. cit.*, p. 48.

é a metodologia das condições e formas de trabalho de um setor específico da ação e da organização política.<sup>14</sup> A política está pressuposta no Direito. Todo o Direito funciona como imposição, concreção, controle, discussão e revisão da política. O Direito é, no todo, uma especial forma da política. E, em seus pressupostos, condições, funções e conteúdos, ele é determinado politicamente.<sup>15</sup> No Estado de Direito burguês, o Direito aparece como uma versão racional da política; e a metódica, por seu turno, como uma versão racional do Direito.<sup>16</sup>

A influência do sistema político sobre a metódica jurídica apresenta-se tanto na sua racionalização primária (processo político de decisão que aprova a lei) quanto na sua racionalização secundária (fundamentos da decisão jurídica concreta – aplicação da lei).

Portanto, quando afirmamos em nosso estudo que reconhecemos a influência da política no processo de concreção normativa, não estamos, com isso, defendendo a idéia de que caberia à metódica jurídica instrumentalizar ideais políticos preestabelecidos.

O reconhecimento dessa fragilidade (ausência de autonomia), assim como outras (relativização epistemológica, carga criativa na decisão, etc.), deve ser seguido de uma preocupação metodológica de se pensar o Direito como instrumento da democracia e de todas as conquistas dos direitos fundamentais (aqui, obviamente, não somente o de liberdade patrimonial).

Para isso, deve-se defender que as decisões jurídicas concretas correspondam ao Direito vigente e que elas sejam proferidas segundo um processo previamente ordenado.

---

14. *Idem*, p. 49-52.

15. *Idem*, p. 44.

16. *Idem*, p. 70. Para acompanhar a relação entre sistemas políticos e metódica jurídica, ver, ainda, CASTANHEIRA NEVES, Antônio. Redução política do pensamento metodológico-jurídico. p. 395-7.

Todos aqueles que são incumbidos de aplicar e concretizar a constituição devem (1) encontrar um resultado constitucionalmente “justo” através da adoção de um procedimento (método) racional e controlável; (2) fundamentar este *resultado* constitucionalmente de forma racional e controlável (Hesse). Considerar a interpretação como tarefa significa, por conseguinte, que toda a norma é “significativa”, mas o significado não constitui um dado prévio; é, sim, o resultado da tarefa interpretativa.<sup>17</sup>

Essa correspondência da decisão com o Direito vigente deve ser entendida antes como exigência de uma justificação. “Se isto não é uma pergunta pelas causas, é então uma pergunta pela *justificação* para o fato de que eu ajo segundo a regra assim”<sup>18</sup>, pois a formação de consensos está ligada à idéia de arcabouços conceituais e referenciais coletivos (específicos de cada comunidade e próprio do ser humano biológico).<sup>19</sup>

17. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 1170-1.

18. WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophische Untersuchungen*. In: *Werkausgabe*, v. 1. § 217.

19. A segurança nas relações cognitivas não deriva de fundamentos metódicos, mas, antes, da consistência proporcionada pela forma biológica da espécie e a prática social. É a confluência desses fatores que constitui um sistema de proposições fundacionais. O ponto mais importante de *Sobre a Certeza* é desenvolver subsídios para uma epistemologia socializada (idéia que a sociologia alegar ter retomado). O conhecimento de uma determinada cultura ou de qualquer um de seus membros não pode ser apreendida da experiência de um indivíduo. “O conhecimento acumulado de uma cultura é uma conquista coletiva – uma idéia compartilhada por hegelianos, marxistas e pragmatistas”. A totalidade desse conhecimento é inacessível, sendo o aprendizado sobre os padrões referenciais uma aceitação da autoridade de uma comunidade. Isso não impede o pensamento crítico, fazer parte de uma comunidade (e de seu sistema referencial) é tomar parte em atividades epistêmicas “que nos permitem retificar algumas de nossas crenças, e, ocasionalmente, até mesmo partes de nossa visão de mundo. Distinguindo-se da epistemologia naturalizada de Quine, a epistemologia socializada de Wittgenstein salienta esse ponto sem reduzir o processo de formação de crenças, behavioristicamente, a uma questão de estímulos e respostas” (GLOCK, Hans-Johann. *Dicionário Wittgenstein*. Trad. Helena Martins. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998. p. 78). É aqui que pensamos que uma teoria sócio-biológica (não confunde-se com a teoria de E. O. Wilson) pode trazer subsídios para um pensamento jurídico baseado não mais

## 2. A legalidade tributária

Os pressupostos metodológicos até agora apresentados, somados a uma idéia de hermenêutica anti-representacionista<sup>20</sup>, podem parecer contrários à idéia de legalidade, ou mesmo ser acusados de flexibilizá-la a um ponto que comprometeria toda a idéia de segurança jurídica.

Analisaremos, agora, a idéia de legalidade, demonstrando sua origem política e sua fragilidade quando considerada em seus termos mais estritos (como a tipicidade fechada e a reserva absoluta legal), como parece ser, com raras exceções, a tônica da doutrina brasileira tributária.

Pretende-se, ainda, demonstrar que a insegurança jurídica decorrente dessas considerações (próprias de modelos que procuram escapar do formalismo e do positivismo) é a mesma de quando elas não eram formuladas. Isso em razão de a segurança jurídica baseada em análises formais (Grau falaria aqui em mito do modelo liberal) já não encontrar respaldo suficiente, jurídico e epistemológico, a fundamentá-la, mas tão-somente um ideal de busca de segurança para as trocas econômicas.

Relações cognitivas clássicas (relação entre sujeito e objeto).

Sobre arcabouço conceitual e sistema de referências em Wittgenstein e sua aplicação no Direito, ver ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária: concreção normativa, teoria estruturante do direito e análise pragmática*. 2005. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 99-102; e WITTGENSTEIN, Ludwig. *Über Gewissheit/Da Certeza*. Trad. port. Maria Elisa Costa. Lisboa: Edições 70, 1998. Sobre a utilização de teorias biológicas como teorias do conhecimento, ver ANDRADE José Maria Arruda de. *Op. cit.*, p. 102-7: “O intérprete como Sistema Autopoietico, e não o direito”.

“As palavras, como sabemos, são ações, e não coisas que passam de lá para cá. É nossa história de interações recorrentes que nos permite um acoplamento estrutural interpessoal efetivo. Descobrimos que compartilhamos um mundo que especificamos em conjunto por meio de nossas ações. Isso é tão evidente a ponto de nos ser literalmente invisível.” (MATURANA, H.; VARELA, F. *A árvore do conhecimento*. Campinas: Editorial Psy, 1995. p. 251-2)

20. Que evita abordagens lastreadas no caráter representativo da linguagem (as palavras apontando para significados, objetos, idéias, etc.). Para uma abordagem mais ampla sobre esses pressupostos filosóficos e jurídicos, ver ANDRADE José Maria Arruda de. *Op. cit.*, p. 32-64 e 85-107.

Sobre a legalidade, no plano constitucional, ela aparece como norteadora de toda a estrutura do Estado de Direito e da repartição das funções públicas.

No âmbito do Direito Tributário, a legalidade atua de forma mais específica e determinante, configurando o que a doutrina e a jurisprudência costumam chamar de estrita legalidade, reserva absoluta de lei ou tipicidade fechada tributária, de acordo com a orientação teórica adotada.

Para o devido entendimento acerca da legalidade no Direito Tributário, deve-se analisá-lo inserido na idéia de Estado de Direito e em sua feição liberal. A legalidade surge justamente diante do esforço de ascensão política por parte da burguesia, no contexto do século XVIII, e de sua necessidade de impor maior controle à atuação estatal, para permitir a livre fruição de bens e a segurança das relações jurídicas privadas.

Dá a necessidade de se proteger o âmbito econômico da intervenção estatal (Estado x economia), que deveria passar a ser regido pelas leis naturais. Separa-se, também, o próprio Estado (um dever-ser abstrato) da sociedade. Aliás, com base em Kant, aparta-se, inclusive, o Estado (e o Direito) da Moral.<sup>21</sup>

Pois bem, esses são os rudes apontamentos básicos da noção teórica de Estado de Direito. No que tange à legalidade, ela surge como instrumento, nesse contexto, limitador, justamente, da atividade estatal. A legalidade não será vista como um conteúdo de atuação, mas como um limitador na relação Estado – cidadão, uma proteção deste último.

Outro elemento relevante, decorrente da separação dos poderes, é a reserva da lei (muitas vezes alegadamente absoluta), já que qualquer ato estatal que invada a esfera da liberdade individual, e

---

21. Sobre a separação do Estado e da Moral, a partir de Grotius, Tomasius e, após, tendo sua sistematização em Kant, ver GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Presuposto*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 97-9.

aqui tem-se o tributo como figura-chave dessa invasão, somente pode ser autorizado pelos representantes do povo (da burguesia, no caso), no Poder Legislativo (*no taxation without representation*).<sup>22</sup>

Tem-se, assim, as duas chaves principais do Estado de Direito: a legalidade/limite<sup>23</sup> e a separação dos poderes.<sup>24</sup>

Nesse quadro, que ainda é o que serve de apoio para o estudo da legalidade tributária brasileira, a legalidade permite uma dupla visão. Mesmo que se trate de um modelo que esvazia as funções

- 
22. Daí a aparição dessa legalidade, estrita, nas Constituições liberais mais importantes. No caso norte-americano, tem-se o art. 1º, Seção 8: "The Congress shall have power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises". Na França, na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1791, tinha-se: "14. Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le rouvrement et la durée", (TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. In: *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*, v. II, t. II. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 172-3).
23. "A *legalidade* consubstancia extensão da teoria da soberania popular e da apresentação parlamentar. A Constituição contém a ação do Estado e a burguesia encontra, no quadro da *separação dos poderes*, condições adequadas à defesa de seus interesses econômicos; qualquer 'atentado' à liberdade econômica e à propriedade somente poderia ser consumado com o consenso dos representantes da burguesia, isto é, *através de uma lei*. A *legalidade* assume desde logo sua dupla face, como *supremacia* e *reserva da lei*. [...] à legalidade atribui-se o desempenho de duplo papel: o de instrumento ancilar dessa preservação e o de substituto da legitimidade". (GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 173.)
24. Conforme exposto no capítulo sobre a Escola da Exegese, a *separação dos poderes*, outro pilar ideológico desse contexto histórico, formulado modernamente por Montesquieu, é "um dos mitos mais eficazes do Estado Liberal", nos dizeres de Eros Grau (*Op. cit.*, p. 225). Em Montesquieu, tem-se o mecanismo voltado aos direitos individuais, ao contrário da lição norte-americana dos freios e contrapesos, baseada na "otimização do desempenho das funções do Estado, fundando-se também no princípio da *divisão do trabalho*" (p. 226).  
Essa classificação pode ser designada como orgânica, pois leva em consideração a competência estatuída a cada poder. Do ponto de vista histórico, é clara a intenção do Poder Legislativo, esfera composta em boa parte por representantes do Terceiro Estado, de controlar eventuais abusos por parte dos detentores do que atualmente chamamos de Poder Executivo.  
Nesse quadro, de produção normativa independente por parte do Legislativo, competiria ao Judiciário apenas aplicar a literalidade do que fora estatuído. E é nesse mesmo quadro que o elemento *político* da decisão jurídica se manifesta no processo criativo da implementação do ordenamento jurídico, por parte dos representantes políticos (processo legislativo), e não em sua aplicação neutra.

sociais estatais, que traz uma neutralidade que somente perpetuaria uma dominação, ainda assim, nos dizeres de Antoine Jeammaud, “a dominação através do direito apresenta uma especificidade que, pensando bem, faz dela um modo de dominação preferível a qualquer outro”, sobretudo aos derivados de regimes autoritários.<sup>25</sup>

Essa constatação, no entanto, não evita outra, a de que somente esse enfoque da legalidade em seus termos mais estritos não é suficiente, pois olvida que “o Estado moderno não é apenas titular do *jus imperii*, mas também agente do fornecimento de prestações aos particulares”. A legalidade, vista nesses termos estritamente formais, seria insuficiente para prover a garantia das liberdades, sobretudo as de cunho social.<sup>26</sup> Ela não se presta, portanto, a qualquer garantia de fins públicos, visando tão-somente à proteção do interesse privado.<sup>27</sup>

Dessa forma, a legalidade tributária, no âmbito de uma teoria estruturante, ou mesmo no quadro daqueles construtos que fogem do formalismo e do positivismo, comporta releituras, sobretudo quando se busca a radicalização da legalidade em uma reserva absoluta material ou mesmo na idéia de tipicidade cerrada.

Ora, os subsídios teóricos até agora apontados não comportam, nem justificam, a idéia de que uma lei ou a definição de uma competência tributária possam esgotar exhaustivamente todas as significações (presentes e/ou futuras).

Uma afirmação como a de Alberto Xavier acerca da reserva absoluta, sempre lembrada por vários autores, e encampada por juristas do porte de Roque Antonio Carrazza<sup>28</sup>, por exemplo, acredito,

25. Algumas questões a abordar em comum para fazer avançar o conhecimento crítico do Direito. In: PLASTINO, Carlos Alberto (Org.). *Crítica do Direito e do Estado*. Rio de Janeiro: Graal, 1984, p. 90. *Apud* GRAU 2000, p. 169.

26. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*, p. 173.

27. *Idem*, p. 174. Nesse último aspecto, Eros Grau se valeu das lições de Galgano, conforme sua citação (*Il Diritto Privato fra Codice e Costituzione*. Bologna: Zanichelli, 1979. p. 39).

28. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 177 e 179-80.

não deva prosperar. Alberto Xavier, um dos maiores estudiosos do tema, para defender a idéia de uma reserva não só formal, mas também absoluta e material, chega a estabelecer uma ligação direta entre Iluminismo, exegese literal (citando a célebre expressão de Montesquieu sobre o juiz ser apenas a “boca que pronuncia a lei”) e o direito fiscal. Para o autor, o Iluminismo e a escola da exegese estariam relativizadas apenas no Direito Público genérico, mas plenamente vigentes e justificáveis no âmbito tributário.<sup>29</sup>

Nesse caso, a própria concepção que vê na aplicação da lei um mero mecanismo automático de subsunção lógico-dedutiva teria sobrevivido às tensões teóricas já apontadas, tudo isso, segundo o autor, por decorrência de uma opção por um programa político-econômico determinado (liberal, obviamente), por um princípio doutrinário sequer constitucionalizado (o da reserva absoluta da lei<sup>30</sup>).

Esse tipo de apontamento é o que uma teoria pós-positivista, para utilizar o termo de Castanheira Neves<sup>31</sup> e Paulo

29. “Todavia, no Direito Tributário, o princípio da reserva absoluta subsistiu para além da crise do Iluminismo e, em geral, de todas as concepções que viam na aplicação da lei um mero mecanismo automático de subsunção lógico-dedutiva. É que, neste ramo do Direito, o princípio da reserva da lei não se limitava a espelhar uma dada orientação acerca do Direito em geral; antes tinha alicerces mais fundos, radicados na própria essência do sistema econômico a que respeitava e a cujos princípios ordenadores repugnava a sua violação”. (XAVIER, Alberto P. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 39-41)

30. Para Xavier, a reserva absoluta seria: “a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto. [...] A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal” (*Idem*, p. 37).

“[as normas que instituem tributos] se limitam a autorizar o órgão da aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando integralmente o seu conteúdo. O princípio da tipicidade ou da reserva absoluta de lei tem como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada” (grifos nossos) (XAVIER, Alberto P. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18).

31. Redução política do pensamento metodológico-jurídico, p. 379-421.

Bonavides<sup>32</sup>, não tem como sustentar. Já não se trata *apenas* de uma questão ideológica, mas também metodológica.<sup>33</sup>

Essa constatação decorre da própria historicidade do Direito, da complexidade das relações hodiernas, da idéia de que a norma é um produto construído a partir de textos normativos e de dados da realidade social.

Do ponto de vista filosófico, não há como se defender a idéia de que o texto normativo (que se pretende exaustivo) possua uma univocidade de sentido e um dado prévio que possa ser captado e reproduzido pelo intérprete autêntico, tal qual uma mente especular.<sup>34</sup>

32. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2000; e O pensamento jusfilosófico de Friedrich Müller: fundamentos de uma nova hermenêutica. In: *Teoria constitucional da democracia participativa*: por um Direito Constitucional de luta e resistência, por uma nova hermenêutica, por uma repolitização da legitimidade. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 206-15.

33. Sobre a tipicidade tributária, Lobo Torres criticará veementemente essa idéia: "Do princípio da *tipicidade* não emana, como imagina o positivismo ingênuo, a possibilidade do total fechamento das normas tributárias e da adoção de enumerações casuísticas e exaustivas dos fatos geradores. A norma de Direito Tributário não pode deixar de conter alguma indeterminação e imprecisão, posto que se utiliza também de cláusulas e dos tipos, que são abertos por definição". (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 141).

Em outra obra, o mesmo autor assinala: "A tipicidade na acepção germânica de *Typizität* significa a qualidade do *tipo tributário*, que é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, quando existe a escolha de formas abrangentes. Enquanto o conceito jurídico torna-se objeto da definição da lei e tem caráter abstrato, o *tipo* é apenas descrito pelo legislador e tem simultaneamente aspectos gerais e concretos, pois absorve características presentes na vida social. Os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defendem alguns positivistas (cf. A. Xavier).

A tipicidade tem correspondido no Brasil ao princípio da determinação do fato gerador (*Grundsatz der Bestimmtheit*), que sinaliza no sentido de que o fato gerador deve vir exaustivamente definido na lei. Deve-se às fontes ibéricas e aos penalistas tal confusão, devida à errônea tradução da palavra alemã *Tatbestand* (que significa fato gerador) por tipo. A tipicidade apenas poderia ser assimilada à determinação do fato gerador (*Tatbestandbestimmtheit*) na hipótese em que o antecedente da regra de incidência contivesse um tipo, e nesta circunstância teria que ser necessariamente aberta." (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 108)

34. Sobre a crítica à noção da mente como espelho da natureza, ver RORTY, Richard. *A filosofia e o espelho da natureza*. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1995.

Se a luta por uma idéia de descrição exaustiva dos aspectos da regra abstrata de incidência foi uma forma de combater o arbítrio ou não é uma discussão, o fato é que para se defender a idéia de uma legalidade tributária, hoje, há de se enfrentar os fantasmas que a doutrina nacional tributária pareceu não muito disposta a encarar. Eles estão todos descritos naquelas crises funcionais e metodológicas do formalismo e do positivismo acima apontadas.<sup>35</sup>

Convém, ainda, assinalar que não é um modelo concretizador do Direito Tributário e Constitucional que leva à relativização da legalidade e, conseqüentemente, à insegurança jurídica. Essa relativização não é nova, a certeza é que nunca existiu.

Trata-se de uma criação do Estado moderno. Nas pautas liberais, entre a legalidade e a legitimidade, escolheu-se a primeira. A idéia era que bastava a representação popular no Legislativo.

Se não se pode definir o que seria justo, ao menos que se defina o que é jurídico (positividade do direito).<sup>36</sup>

Com a queda, já antiga, no seio da filosofia do Direito, da idéia da interpretação/aplicação como um processo meramente lógico-dedutivo, restou a briga contra os tributos no âmbito político, por meio do princípio democrático, pois a alegação de que toda a lei seria inconstitucional por ausência de cumprimento da exaustividade, na descrição da hipótese de antecedência, tem se tornado um argumento retórico bem desgastado.

Aqui, um pouco da ironia de Jhering parece se aplicar facilmente, já que a teoria da tipicidade e da reserva absoluta da lei tributária parece mesmo acreditar em um paraíso dos conceitos [*Begriffshimmel*].

---

35. CORDEIRO, A. Menezes. Introdução à edição Portuguesa. In: CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Lisboa: F. Calouste Gulbenkian, 1996.

36. FERRAZ JR. 1981, p. 51. O autor cita, nessa passagem, Radbruch.

### 3. Três julgamentos paradigmáticos do STF: INSS folha de salários, SAT alíquotas e majoração da base de cálculo da Cofins

Os tribunais deparam freqüentemente com questões ligadas à fixação de sentido aos termos empregados em textos normativos. No âmbito tributário, o STF enfrentou algumas questões sérias sobre a tarefa hermenêutica e o limite dos conceitos empregados na definição de competências tributárias e os limites da legalidade.

Nesse sentido, um julgado do STF sobre o tema é de extrema relevância. Trata-se do RE nº 166.772-9/RS (Pleno, DJ 16.12.1994, julgado em 12.5.1994), cujo relator foi o Ministro Marco Aurélio (os ministros deram provimento ao recurso por maioria):

INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida” – Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele.

CONSTITUIÇÃO – ALCANCE POLÍTICO – SENTIDO DOS VOCÁBULOS – INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do *sentido vernacular* das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de es-correita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a

passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. [...]

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇOS – PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS – REGÊNCIA – A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários.

Do voto do Ministro relator, extraem-se alguns pontos relevantes no tocante à hermenêutica e a análise do elemento gramatical:

De início, lanço a crença na premissa de que o conteúdo político de uma Constituição não pode levar quer ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios. Já se disse que “as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação de linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica, sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica”.

Uma análise da íntegra do acórdão revela que os votos dos Ministros que restaram vencidos não defendem necessariamente o confronto entre o elemento teleológico (que poderia ser fundamentado no art. 195 da CF, que consigna o princípio da

solidariedade no custeio da seguridade social) e o gramatical (na defesa do sentido técnico e mesmo vernacular dos termos “empregador” e “folha de salários”).

A discussão girou mais em torno do alcance dos termos acima aludidos, já que, como se sabe, se se tratasse de nova contribuição, por força do art. 195, § 4º, haveria (como de fato houve<sup>37</sup>) a necessidade de criação dessa contribuição por meio de lei complementar e não meramente ordinária (há uma diferença de *quorum* para a aprovação de cada uma delas, sendo, no caso de lei complementar, superior), conforme a CF.

Assim, por exemplo, no voto do Ministro Francisco Rezek há a alegação de que o legislador, assim como o cidadão comum, utiliza as palavras com certa ambigüidade e plasticidade<sup>38</sup>, o que a doutrina evita repetir. Dessa forma, o Ministro decidiu que a interpretação restritiva dos termos acima citados seria, entre tantas imperfeições da linguagem, alterar o que a Carta de 1988 não quis alterar.

Já o Min. Carlos Velloso, também vencido nesse julgamento do plenário, defendeu a tese de que, muito embora a Constituição seja uma lei material, comportando a aplicação de todas as tradicionais técnicas hermenêuticas, por ser fundamento de todo o ordenamento, ela necessitaria também de elementos próprios de interpretação (hermenêutica constitucional).

Daí sua manifestação de inconformidade com a idéia de que a expressão “salário” possuiria tão-somente o sentido que a doutrina e a legislação trabalhista lhe atribuíram, seja porque a linguagem da Constituição não é normalmente técnica, seja porque o termo não possui o mesmo sentido nas searas previdenciária e trabalhista, sendo mais elástico naquela do que nesta.

---

37. Lei Complementar nº 84/96.

38. Mais adiante esses dois temas serão abordados.

Ainda assim, o sentido técnico e mais restrito foi acolhido por maioria. Interessante é um trecho do voto do Min. Sydney Sanches, no qual ele afirma que se pode até presumir a falta de técnica do constituinte, ao se valer de certas expressões tradicionais do Direito brasileiro, mas que não poderia, nem deveria, presumi-la.

Um julgado relevante do STF sobre o tema da legalidade diz respeito à *reserva legal*. No RE 343.446-2, o Plenário do STF considerou que a Lei nº 8.212/91, ao criar a contribuição para o financiamento do SAT (Seguro de Acidentes do Trabalho), não violara a legalidade tributária.

Como se sabe, as alíquotas da contribuição ao SAT foram estabelecidas em 1, 2 e 3% de acordo com o grau leve, moderado ou alto de risco de acidentes do trabalho. A definição de tais atividades, bem como a eventual alteração das classificações, foi delegada ao Regulamento do INSS. Na ementa do acórdão, cujo Ministro Relator foi o Min. Carlos Velloso consta:

**EMENTA:** CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO – SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. CF, art. 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. [...]

II – O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III – As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave” não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I.

IV – Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V – Recurso extraordinário não conhecido.

Agora um julgamento que tende a causar muita repercussão na seara tributária é o correspondente à majoração da base de cálculo da Cofins pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98, praticamente definido após o voto-vista do Ministro Eros Grau e o posicionamento dos ministros que ainda não tinham votado.

O STF declarou, por maioria de votos, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 nos REs 357950, 390840, 358273 e 346084.

A questão, no que aqui interessa, ou seja, com relação à legalidade, envolve duas preocupações básicas: (i) há um conceito de *faturamento* constitucional – que defina e esgote seu significado e conteúdo?; (ii) há a possibilidade de a lei concretizar sentidos até então não ventilados legal, doutrinária e jurisprudencialmente?

Alguns trechos do voto do Min. Gilmar Mendes chamam a atenção daqueles curiosos por estudos hermenêuticos, e nos interessam de perto por trazer à baila alguns apontamentos que parecem coadunar-se com aqueles construtos teóricos próximos à idéia da interpretação como uma construção de sentido, o que é aceito no âmbito de nossos estudos, muito embora discordemos das conclusões daquele Ministro. A seguir, selecionamos alguns trechos:

(i) não há uma definição constitucional de *faturamento* que explicita todo o alcance deste vocábulo.

(ii) a fonte de custeio da seguridade social, prevista no art. 195, I, da CF, que serve de parâmetro à alegação de inconstitucionalidade ora em exame, por certo não encontra no texto da Carta disciplina suficiente ou exaustiva. Ao contrário, assume feição típica das

instituições. Não há, ali, um conceito estático de folha de salários, de rendimentos, de receita, de faturamento ou de lucro.

(iii) As disposições legais a ela relativas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão-somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas. Na perspectiva de proteção a direitos individuais, tais como as prerrogativas constitucionais dos contribuintes, deverá ser observado especialmente o princípio da proporcionalidade, que exige que as restrições ou ampliações legais sejam adequadas, necessárias e proporcionais.

Na questão acerca do entendimento legal e jurisprudencial de faturamento, há de se lembrar que, de fato, no âmbito tributário, *faturamento* foi considerado algo mais amplo do que meramente as receitas decorrentes de emissão de fatura comercial, conforme seu sentido no seio do Direito Comercial. A jurisprudência o considerava abrangendo também outras receitas operacionais, independentemente de uma fatura mercantil.

No STF, na ocasião do julgamento do RE 150.755-1, *DJ* de 20.08.93, sobre o FINSOCIAL, a legislação se referia a “receita bruta”, algo mais abrangente que o simples faturamento, definido como “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”.

Nesse julgado, o STF declarou que, em termos prático-constitucionais, a expressão “receita bruta” seria “faturamento”, valendo-se, para tanto, de uma interpretação conforme a Constituição (a lei foi declarada constitucional ao se adequar seu vocábulo “receita bruta” para o correspondente a “faturamento”).

A tese de que a Lei nº 9.718/98 alterou a noção de faturamento, como de fato o fez, embora já fosse constitucional, passa pela idéia não só de uma concretização normativa (art. 3º da lei), mas a

de que vale alterar o sentido até então construído e assente na Corte Máxima, para ir se adequando às circunstâncias.

A discussão sobre o conceito de *faturamento* e seus desdobramentos é tormentosa, não podendo ser utilizado o argumento de uma pretensa essência do real significado de cada um de seus aspectos, o que contrariaria nossos pressupostos anti-representacionistas.

Trata-se, é verdade, de uma construção de sentido, e as construções alteram-se de acordo com os dados reais, as situações históricas.

Vale analisar: como já havia um quadro de referências acerca da amplitude do termo *faturamento*<sup>39</sup>, e esse quadro sempre foi identificado com o disposto no art. 195, I<sup>40</sup>, a mera alegação de que os sentidos podem ser construídos aleatoriamente pelo legislador não parece encontrar fundamento jurídico, quando se pensa as limitações na fixação constitucional de competências tributárias e o art. 110 do CTN.

Veja-se, não estamos afirmando que haveria um limite de sentido para a expressão “*faturamento*” (não do ponto de vista cognitivo); defendemos que *trata-se de uma decisão que flexibiliza a noção de fixação constitucional de competência tributária por diminuir o papel exercido pelas construções de sentido anteriores*.

Em termos dos subsidios filosóficos aqui adotados, rompeu-se com determinada *forma de vida* [*Lebensform*] com um sistema referencial [*Bezugssystem*]. Trata-se de um novo vocabulário. Isso é possível, mas resta saber se é desejável.

Enfim, tem-se uma decisão judicial, não uma descoberta de sentido. Definir que *faturamento* pode ser qualquer tipo de ingresso contábil, independentemente do art. 195, I, da CF, em detrimento dos sentidos até então construídos, é uma opção que se adéqua ao

---

39. Genérico, é verdade, sem solução ainda para questões como a natureza jurídica de certos ingressos contábeis que transitam pelos registros da empresa sem terem qualquer repercussão patrimonial, por já estarem destinadas a terceiros (contratos de empreitada total – *turn key*, por exemplo).

40. Tanto é que ele foi alterado, para comportar duas expressões.

sistema jurídico, mas que aumenta a responsabilidade do Judiciário como criador, que de fato é, do Direito.

No voto-vista do Ministro Eros Grau, ele, que reconhece na aplicação do Direito a carga construtiva de sentido<sup>41</sup>, resume a questão de forma incisiva:

O momento é propício para a afirmação de que, em verdade, a Constituição nada diz; ela diz o que esta Corte, seu último intérprete, diz que ela diz. E assim é porque as *normas* resultam da interpretação e o ordenamento, no seu valor histórico-concreto, é *um conjunto de interpretações*, isto é, *conjunto de normas*; o conjunto das *disposições (textos, enunciados)* é apenas *ordenamento em potência*, um *conjunto de possibilidades de interpretação*, um conjunto de normas potenciais.

Porém, mesmo seguindo essa linha (da norma como resultado da interpretação/aplicação do texto normativo), o Ministro reconheceu que o STF já definira um alcance para o termo *faturamento*, e que simplesmente alegar uma nova construção seria romper com aquela definição anterior.

Enfim, os contribuintes conseguiram uma vitória apertada nesse julgamento, mas o STF parece apontar para uma hermenêutica cada vez menos conceitual e restritiva, sobretudo quando se trata de flexibilizar os conceitos empregados na definição de competências tributárias.

---

41. GRAU, Eros Roberto. *Op. cit.*

## 4. Conclusões

A partir (i) de uma análise da relação entre a política e o direito, (ii) do desgaste da idéia de que a interpretação seria apenas um procedimento cognitivo neutro, (iii) de que a interpretação do texto normativo é um processo estruturante de concreção normativa (construção de sentido), temos: a alegada natureza política das decisões judiciais é fenômeno que escapa às possibilidades de um estudo voltado à essência da fundamentação das decisões, pois, no contexto de uma hermenêutica anti-representacionista, há o abandono das razões, essências e fundamento do ordenamento jurídico, da racionalidade jurídica, em prol de outra perspectiva, a qual, ainda que delimitadora da racionalidade humana, permita, a partir desses limites, traçar elementos críticos sobre o papel de quem decide (operador máximo) e sobre a função da dogmática e da teoria do Direito neste contexto (em sua busca de decisões que apresentem como justificativas argumentos jurídicos, e que sejam produzidas por um procedimento previamente estabelecido).

Pretende-se, assim, constatar essas limitações cognitivas, trazendo-as para a dogmática e para a teoria do Direito, buscando, no processo de descrição da metódica jurídica, o abandono da cisão teoria-prática, ou mesmo entre *ser* e *dever-ser*, elegendo como perspectiva privilegiada a obtenção da norma-decisão jurídica e evitando questões que almejem os fundamentos últimos dos elementos da ciência jurídica, ou mesmo questões como a residência do conteúdo da norma, a autonomia intencional normativa, a natureza lógico-causal-científica tradicional da racionalidade do sistema jurídico (sobretudo no enfoque das fontes do Direito).

E, no caso específico da interpretação jurídica (em seu sentido mais amplo), esse enfoque aponta, basicamente, para a constatação (ou a hipótese) da interpretação como processo criativo-decisório,

que se refere antes a adestramentos do que a processos de compreensão mental.<sup>42</sup>

Uma teoria nesses termos, os quais, pretende-se, descritivos, somente trabalha em um contexto que sempre nos acompanhou, enquanto humanos; ou seja, independente de sistematizações e classificações de momentos da interpretação (ou contextos semióticos), independente das tentativas de engessar uma metodologia jurídica com os valores que, previamente, foram eleitos superiores<sup>43</sup>, o operador tem de conviver com uma incapacidade de construir a desejada segurança jurídica por meio da referibilidade dos textos normativos para conteúdos certos e preexistentes.

Tem-se aqui a difícil tarefa de se “reconstruir, através de nossas próprias mãos, teias de aranha destruídas”.<sup>44</sup>

---

42. Enfoque derivativo de uma leitura da concepção do “seguir uma regra” e do “sistema referencial” em Wittgenstein (*PhU* e *ÜG*, respectivamente), além dos subsídios da teoria biológica autopoietica (fenômeno semântico-interpretativo e arcabouço *ad hoc*). Sobre esses temas, ver ANDRADE, José Maria Arruda de. *Op. cit.*, p. 85-108.

43. Lembrar a crítica a essas eleições prévias de princípios constitucionais feita por Canotilho (*Op. cit.*, p. 1171), em nome do Princípio da Unidade da Constituição. Sobre este, ver p. 1145-7.

44. “Neste ponto é difícil manter a cabeça erguida – ver que precisamos nos ater às coisas do pensamento cotidiano e não cair no mau caminho onde parece que descrevemos as últimas sutilezas, o que não podemos fazer com os meios que possuímos. Parece-nos como se devêssemos reconstruir com nossas mãos uma teia de aranha destruída”. (WITTGENSTEIN, Ludwig. *Philosophische Untersuchungen*, § 105-6)

# A ATUAL DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS E OS TRIBUTOS FEDERAIS: NOVOS PARADIGMAS

José Sávio Lopes

## 1. Introdução

Não raro se afirma que diante da crise do Estado contemporâneo o federalismo está condenado a desaparecer. Na realidade, busca-se encontrar paralelos entre as pressões econômicas e comerciais internacionais, exigindo mais autonomia e a crescente concentração de poder do Estado Federal, cada vez mais anulando a autonomia das coletividades políticas. No campo tributário esse dilema se acentua.

Neste trabalho, serão levantadas algumas questões relacionadas à federação brasileira, às competências tributárias advindas deste pacto e às tendências mundiais, e do Brasil, de tributação.

Por fim, é de bom talante evidenciar que o tema proposto é por demais vasto, impossível portanto de ser esgotado em trabalho dessa monta, mas, com certeza, proporcionará um debate sobre as questões postas.

## 2. Forma de Estado

Visto pelo ângulo inaugural ou por uma possível modificação da ordem política, a formação de um Estado inexoravelmente tem de se ater às questões da escolha da sua forma. A doutrina relaciona três formas básicas de Estado: o Unitário, com todo o poder político centralizado em uma única célula; a Confederação, a união de Estados independentes, submetidos a um pacto de convivência; e o

Federativo, com o poder dividido entre uma ordem jurídica e várias outras ordens jurídicas regionais.

Nas palavras do professor Paulo Bonavides, o que distingue o Estado Confederado do Estado Federal é que neste existe uma legislação unitária ou comum, criando indiferentemente direitos e obrigações imediatas para os cidadãos dos diversos estados.<sup>1</sup>

Ao lado da forma do Estado, outra questão se impõe: de onde virão os recursos necessários para atender a imensa demanda de serviços que precisam ser prestados?

A História vivenciou e vivencia situações diversas a respeito. Desde a experiência romana em seus treze séculos de civilização, aos Estados ditos socialistas, sem deixar de citar os recentes Estados petrolíferos.

Um olhar no passado permite entender como Roma, por exemplo, pôde sustentar inúmeras guerras que começaram na Península Itálica, se estenderam pelas Ilhas Mediterrâneas, norte da África, Península Hispânica, Gália, Britânia, Macedônia e Meio-Oriente. Para sustentar toda pompa e beligerância cobravam tributos direta e indiretamente com uma variação de modos que merece homenagens à sua imaginação fecunda: criaram tributos que incidiam sobre colunas, portas, telhas e janelas das casas, sobre as urinas e materiais fecais, sobre bens e serviços.<sup>2</sup>

No que concerne à obtenção de recursos para a manutenção da máquina estatal, o traço distintivo entre Estados é a existência daqueles que têm fontes próprias de receita como base recursal, e outros que somente as conseguem impingindo aos seus cidadãos exações pecuniárias, transformando-os em contribuintes de suas burras. A esta última espécie dá-se a denominação de Estado fiscal. De regra, os Estados são fiscais, mas podem-se citar como exemplos

---

1. *Ciência política*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 181.

2. MEIRA, Sílvio. *Direito Tributário romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 8.

contrários: os Estados dito socialistas, de passado recente, que detinham sob seu poder toda a atividade econômica e, assim, não impunham tributos a seus administrados; os atuais Estados petrolíferos que têm como base orçamentária as receitas advindas da extração daquelas riquezas; e ainda o Principado de Mônaco, com a concessão de exploração de jogos.

### 3. O federalismo brasileiro

Diante das condições geográficas do País, de dimensões continentais e diferentes condições naturais, não se pode negar que a vocação histórica do Brasil seria o federalismo.

Desde a Proclamação da República, todas as Constituições tiveram como marco o federalismo. A Constituição de 1891 já pressupunha em seu art. 63 a existência de várias ordens jurídicas autônomas e harmônicas entre si, até a de 1988, que inovou o pacto federativo ao incluir os municípios como parte deste.

O Estado Federal é uma organização formada sob a base de uma repartição de competências entre o governo federal e os governos regionais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os entes federativos, e estes sejam dotados de autonomia constitucional<sup>3</sup>, donde se infere que, da justeza dessa distribuição de competências, garante-se a convivência harmoniosa desse pacto. Diante da visceral dependência de recursos para o Estado atuar adequadamente no cumprimento de suas atribuições, quando se relacione a rendas, esse discripe reveste-se de importância ainda maior.

O federalismo no Brasil convive desde o início com inúmeros problemas relacionados a autonomia econômica dos estados

---

3. FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 262.

e municípios. Os regimes de governo, em grande parte de nossa existência de natureza ditatoriais, sempre utilizaram o poder econômico como instrumento de pressão política. A inflação sempre galopante sujeitava os estados e municípios a vertiginosos déficits, submetendo-os a permanente ajuda federal. Estas condições levaram o constituinte de 1988 a uma posição preventiva, às vezes até retaliatória, quando do estabelecimento das competências tributárias. Essa preocupação, justa à época, diga-se de passagem, acerba-se de olhar interno, sem muita preocupação com o conjunto federativo, levando a prevalência dos interesses regionais sobre os da nação, podendo inviabilizar o comércio exterior diante da preocupação arrecadatória apenas fiscal. Sem esquecer que a técnica de atribuição de competência é de grande importância pela virtude que tem de descentralizar o poder político, mas não se presta como instrumento ideal para a minimização das desigualdades econômicas entre os estados e os municípios. Some-se a isso o descontrole causado pela descentralização, entre receita e despesa, resultando em déficit público.

Assim se afigura o federalismo fiscal brasileiro: cheio de distorções e equívocos históricos e técnicos.

#### 4. Discriminação das rendas tributárias

Além das tradicionais classificações, pode-se classificar os tributos como os incidentes sobre patrimônio e renda e os circulatorios. Estes últimos são os tributos cuja norma de incidência se relaciona a circulação de mercadorias e serviços, comportando ainda uma subdivisão entre aduaneiros, a exemplo dos impostos sobre importação e exportação (II e IE), e os meramente circulatorios, como o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS. Esta classificação será importante para se entender algumas questões que serão postas adiante.

Assimile-se ainda que os tributos sobre patrimônio e renda, se não dosados corretamente, tendem a afastar investimentos e poupança; já os de índole circulatória têm por característica a forte influência sobre o comércio exterior.

A Constituição de 1988, em título próprio, estabeleceu – além das taxas, contribuições de melhorias e contribuições previdenciárias comuns a todos os entes federativos – as seguintes competências tributárias: aos municípios, cabem os impostos sobre a propriedade predial e territorial (IPTU), transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição (ITBI) e serviços de qualquer natureza (ISS); cabem aos estados os impostos de transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCM), sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA); por último, destinou-se à União competência para instituir empréstimos compulsórios, impostos sobre importação de produtos estrangeiros (II), exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), rendas e proventos de qualquer natureza (IR), sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (IOF), sobre a propriedade rural (ITR), sobre as grandes fortunas, impostos residuais e impostos extraordinários e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

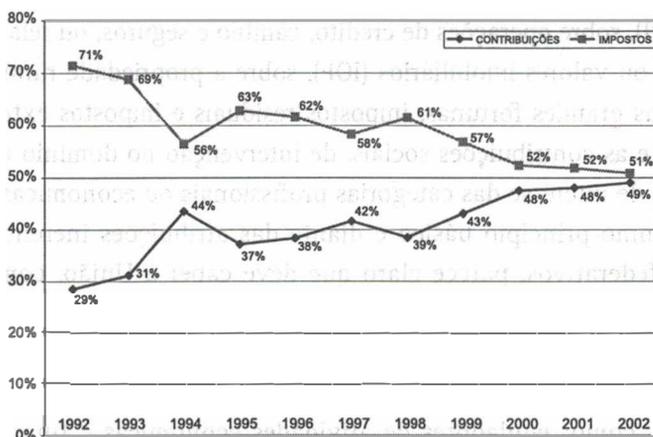
Como princípio básico e diante das atribuições inerentes aos entes federativos, parece claro que deve caber à União, como Estado Federal que é, a concessão de aptidão para criar tributos que tenham por natureza ontológica o interesse de todos. Assim são os tributos relacionados ao comércio exterior e os que podem ser utilizados como reguladores de atividades econômicas e financeiras.

A atual discriminação de tributos inserta em nosso regime constitucional até certo ponto obedeceu essa regra, mas pecou por criar uma proliferação de tributos de natureza circulatória e atribuiu aos Estados, aqueles que mais influenciam no relacionamento comercial externo, o imposto de circulação de mercadorias (ICMS).

Outra questão que vem à tona, conseqüente da atual discriminação de competência brasileira, diz respeito a outorga dada a União para instituição de contribuições.

Deu-se margem a manobras legislativas para criação de tributos livres do compartilhamento de suas receitas com os outros entes federativos. A partição das receitas advindas dos tributos federais tem por base a arrecadação de impostos, e estas, em função da proliferação indiscriminada de contribuições, historicamente vêm caindo em relação às das contribuições.

O gráfico abaixo, traçado com dados retirados do *site* oficial da Receita Federal, demonstra a afirmação. Em 1992, os impostos contribuía com 71% do montante da arrecadação dos tributos federais. Dez anos depois, basicamente impostos e contribuições encontram-se em pé de igualdade na participação total desses tributos.



Pela influência que terá no perfil dos fundos de participação dos estados (FPE) e dos municípios (FPM), essa situação, ainda não discutida com profundidade nos meios políticos, haverá de ser levantada pelos entes federativos, afinal as exações refletem-se economicamente em toda a federação, mas as receitas estão sendo carreadas apenas para a União.

## 5. A conjuntura atual e as tendências mundiais de tributação

Qualquer análise sobre a tendência mundial de tributação há de se deter sobre os fenômenos da globalização e formação de blocos econômicos, a preocupação com o meio ambiente e, por fim, a integração proporcionada pela internet.

Impossível se deixar a largo a questão ambiental sob o plano das imposições tributárias, traduzida numa crescente preocupação com o meio ambiente e a percepção de que o crescimento futuro dependerá das condições ecológicas preservadas, embora se saiba que atingir metas ambientais significa retirar no curto prazo recursos econômicos de investimentos produtivos ou aumentar custos de produção presentes.

O Brasil dispõe de uma das mais avançadas legislações ambientais, e a imposição de tributos nessa área poderá inviabilizar, no plano internacional, certos segmentos econômicos por falta de competitividade.

Malgrado o desdém demonstrado por algumas potências econômicas, a preocupação com o meio ambiente é dever de todos os povos do mundo e, sem dúvida, taxações neste campo haverão de sofrer uma aproximação dos sistemas tributários internacionais. Como exemplo dessa aproximação, pode-se citar o sistema de créditos de queima de carbono, previsto no Protocolo de Quioto, em que nações poluidoras podem adquirir créditos relativos à queima

daquele elemento de países que não atinjam suas taxas. Com certeza, num futuro muito recente, outras medidas de cunho internacional serão introduzidas.

Da mesma forma, temos a internet como introdutora de facilidades de relacionamento e de comércio que obrigam os organismos internacionais a tê-la como objeto de preocupação fiscal. A internet levou ao extremo a relação entre a era dos átomos e a era dos bits. A verdade é que este meio de comunicação evoluiu o suficiente para se transformar numa plataforma comercial sem fronteiras.

Além dos direitos de primeira e terceira geração amplamente divulgados na doutrina do professor Paulo Bonavides, parece estar-se diante de uma nova geração – os direitos da realidade. É sobre esses direitos que os organismos de tributação terão de debater e também dirigir suas tendências. As questões residem sobre a definição da natureza de determinadas atividades, classificando-as como serviço ou mercadoria, somadas às dificuldades inerentes à fiscalização e ao estabelecimento dos critérios espaciais e temporais da regra-matriz de incidência.

O debate ainda está em seu início. No Brasil, já ocorreram algumas decisões nos Tribunais, longe, porém, de atingir-se o âmago da questão.

Por último, há de se perquirir sobre a tendência dos tributos diante do fenômeno da globalização e da formação dos blocos econômicos.

Desde que o homem saiu de sua comunidade e buscou integrar-se a outros povos, motivado por quaisquer interesses, principalmente econômicos, existe globalização, *lato sensu*. No último século, o fenômeno exasperou-se, tendo como causas principais as facilidades tecnológicas e o domínio econômico de certas nações sobre as outras.

O mundo hoje testemunha a formação de blocos econômicos compostos por países geograficamente próximos, ou não, que tentam se organizar criando condições para um crescimento comercial entre eles e por conseqüência alcançarem solidez política e posição

econômica forte. Assim se manifestam, como exemplo, a União Européia, Nafta, Mercosul, Pacto Andino e Apec.<sup>4</sup>

É inevitável que a ocorrência desses movimentos aglutinadores leve à necessidade premente de aproximação dos sistemas tributários de seus membros. O livre comércio entre nações requer modelos adequados de taxação de produtos e serviços, tomando a operação de sua circulação um ato de fácil consecução. Não é radical afirmar que a busca por essa aproximação sistemática seria a principal tendência mundial de tributação. Ressalte-se que os outros fenômenos

---

4. A União Européia (UE) foi oficializada em 1992, através do Tratado de Maastricht. Este bloco é formado por Alemanha, França, Reino Unido, Irlanda, Holanda (Países Baixos), Bélgica, Dinamarca, Itália, Espanha, Portugal, Luxemburgo, Grécia, Áustria, Finlândia e Suécia, e possui uma moeda única, o Euro, e sistemas financeiro e bancário comuns. Os cidadãos dos países-membros são também cidadãos da União Européia, e, portanto, podem circular e estabelecer residência livremente pelos países da União Européia. A UE também possui políticas trabalhistas, de defesa, de combate ao crime e de imigração comuns. A UE apresenta os seguintes órgãos: Comissão Européia, Parlamento Europeu e Conselho de Ministros. O tributo circulatório por excelência neste bloco é o IVA - Imposto sobre Valor Agregado.

Fazem parte do Nafta (Acordo de Livre Comércio do Norte) os seguintes países: Estados Unidos, México e Canadá. Começou a funcionar no início de 1994 e oferece aos países-membros vantagens no acesso aos mercados das nações do bloco. Foram estabelecidos o fim das barreiras alfandegárias, regras comerciais em comum, proteção comercial e padrões e leis financeiras. Não é uma zona livre de comércio, porém reduziram-se tarifas de aproximadamente 20 mil produtos.

O Mercosul (Mercado Comum do Sul) foi oficialmente estabelecido em março de 1991. É formado pelos seguintes países da América do Sul: Brasil, Paraguai, Uruguai e Argentina. Estuda-se a entrada de novos membros, como o Chile e a Bolívia. O objetivo principal do Mercosul é eliminar as barreiras comerciais entre os países, aumentando o comércio entre eles. Outro objetivo é estabelecer tarifa zero entre os países e, num futuro próximo, uma moeda única.

Pacto Andino é outro bloco econômico da América do Sul, formado por Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela. Foi criado em 1969 para integrar economicamente os países-membros. As relações comerciais entre os países-membros chegam a valores importantes, embora os Estados Unidos sejam o principal parceiro econômico do bloco.

A APEC (Cooperação Econômica da Ásia e do Pacífico) foi criada em 1993 na Conferência de Seattle (Estados Unidos). Integram este bloco econômico os seguintes países: EUA, Japão, China, Formosa (Taiwan), Coreia do Sul, Hong Kong, Cingapura, Malásia, Tailândia, Indonésia, Brunei, Filipinas, Austrália, Nova Zelândia, Papua Nova Guiné, Canadá, México e Chile. Somadas as produções industriais de todos os países, chega-se à metade de toda a produção mundial. Quando estiver em pleno funcionamento, será o maior bloco econômico do mundo.

aventados neste trabalho, meio ambiente e internet, terminam, em parte, sendo elementos deste conjunto.

A formação de blocos exige dos Estados uma preocupação maior sobre os tributos circulatorios que têm por base valores agregados nas operações (IVA, por exemplo), não se limitando ao regulamento dos tributos ditos aduaneiros, que na visão de Ives Gandra da Silva Martins perderam relevância nos espaços comunitários, embora ainda prestem-se à proteção a tais espaços contra a competitividade externa.<sup>5</sup>

O mesmo autor também afirma que:

A globalização está trazendo como conseqüência a necessidade de políticas tributárias mais compatíveis, sendo hoje contestável a lição wagneriana de que as despesas públicas tendem sempre a crescer com o crescimento das imposições, como conseqüência. Os países principiam a definir caminhos compatíveis com a concorrência e com a necessidade de reduzir a capacidade “dispenditiva do Estado”, objetivando melhores resultados no comércio exterior. Esta é a razão pela qual a harmonização dos regimes jurídicos dos tributos circulatorios deve ser seguida por limites concorrenciais impostos pela competitividade internacional, para que alavanque o desenvolvimento, e a tributação não atrase o desenvolvimento das nações. Nos espaços comunitários, o regime jurídico único dos tributos circulatorios (IVA de preferência, aliás, o adotado pela UE), a eliminação das tarifas aduaneiras internamente, salvo eventual lista de exceções, deve ser acompanhada de uma política de harmonização também dos tributos patrimoniais e de renda, assim como das contribuições sociais e de outra natureza.<sup>6</sup>

---

5. Aproximação dos sistemas tributários. *Interesse público* (revista bimestral de Direito Público).

6. *Idem*.

Diante dessa tendência de se buscar regime único para os tributos circulatórios, é de se levantar a situação do Brasil frente a seus principais parceiros na América do Sul. A Argentina, o Paraguai e o Uruguai já adotam o IVA como tributo único de circulação, ao contrário do Brasil que o regionalizou e ainda o dividiu em cinco imposições (PIS, CONFINS, ICMS, ISS e IPI).

Não só em função da situação sul-americana, mas também pela aspiração em participar de outros blocos econômicos, parece inexorável a necessidade do Brasil promover reforma em seu sistema tributário para possibilitar aquela aproximação e assim alcançar seus objetivos de crescimento.

Além das dificuldades inerentes ao estabelecimento de um IVA único, esta necessidade depara com mais uma, materializada na rigidez constitucional. Para aqueles que entendem que a alteração das competências tributárias implica em ofensa ao princípio federativo, cláusula pétrea, a missão será impossível. Adicione-se ainda um óbice inserto no inciso II do art. 151 da CF, proibindo a União de instituir isenções de tributos fora de sua competência. A técnica de isenções bem que se prestava para amenizar tal rigidez.

Diante dos interesses maiores da nação e mesmo diante das dificuldades, o Brasil não poderá se furtar ao debate. Situações advirão, a exemplo das partições de receitas arrecadadas pela União, alhures comentadas, impondo uma revisão nas discriminações de competências tributárias.

## 6. Considerações finais

Com tudo o que foi exposto, pode-se resumir a presente exposição às seguintes considerações.

O Brasil é um Estado federativo eminentemente fiscal, com sistema tributário de natureza constitucional. Desde a Proclamação da

República, o federalismo brasileiro convive com crises de autonomia econômica dos Estados e Municípios, e a Constituição de 1988 não só manteve as distorções quando discriminou as competências, como introduziu outros óbices ao crescimento do mercado exterior, regionalizando os tributos circulatórios e dividindo-os em cinco imposições.

Será inevitável uma revisão no sistema tributário brasileiro para promover uma aproximação desse sistema aos sistemas tributários das nações participantes de blocos econômicos dos quais o país é signatário ou pretende ser. Mesmo diante das dificuldades impostas pelas limitações constitucionais, o Brasil terá de promover essas revisões, e diante da tendência maciça das outras nações pelo IVA parece ser este o caminho a ser trilhado por nosso sistema.

A tendência mundial de tributação está voltada para acompanhar os fenômenos da globalização e da formação de blocos econômicos, da preocupação com o meio ambiente e com a integração proporcionada pela internet e se embasará pela aproximação entre os sistemas tributários das nações no sentido de se buscar um modelo mais semelhante entre todos os sistemas signatários. Nesse raciocínio, o IVA apresenta-se idôneo para ditar as próximas tendências mundiais à tributação.

## 7. Referências bibliográficas

- BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. São Paulo: Malheiros, 2000.
- FERREIRA, Pinto. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MEIRA, Sílvio. *Direito Tributário romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- DE OLIVO, Luis Carlos Cancellier. *O Jurídico na sociedade de rede*. Florianópolis: UFSC, 2001.

# IMPOSTO SOBRE A RENDA: RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR NA AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO – O ART. 133 DO CTN

Marco Aurelio Greco

## 1. Objeto do estudo<sup>1</sup>

O Código Tributário Nacional contém ampla disciplina da responsabilidade tributária, inclusive das hipóteses de sucessão. Dentre tais disposições, seu art. 133 tem gerado inúmeros debates, além de suscitar dúvidas quanto à sua aplicabilidade, ou não, ao imposto sobre a renda. Vale dizer, tem sido tarefa complexa para os tributaristas saber se e quando existe, ou pode existir, sucessão na responsabilidade tributária por dívida relativa a imposto sobre a renda, quando a situação concreta envolver a aquisição de um estabelecimento.

O presente estudo busca fornecer critérios para a identificação destas hipóteses.

Para fins de análise, figure-se a hipótese de uma pessoa jurídica que explore determinada atividade econômica e tenha sido autuada por infrações à legislação do imposto sobre a renda. Suponha-se que esta pessoa jurídica tenha dois ou mais estabelecimentos. Na hipótese de ela pretender vender um dos estabelecimentos, põe-se a pergunta quanto a haver, ou não, responsabilidade do adquirente pela dívida de imposto sobre a renda objeto da autuação que atinge o alienante.

---

1. Texto escrito antes da edição da LC nº 118/2005.

## 2. Observação preliminar

A aplicação do Direito envolve sempre dupla atividade. De um lado, interpretar a lei, no sentido de identificar seu significado e a amplitude da disciplina que projeta sobre a realidade dos fatos e das condutas. De outro, na medida em que a legislação volta-se para a realidade fenomênica dos eventos e das condutas que ocorrem concretamente, a aplicação do Direito supõe exame e compreensão dos fatos verificados, a partir dos quais será possível determinar sua relevância efetiva, para fins de identificação das conseqüências jurídicas deflagradas.

A resultante desta reunião – interpretação da lei e “interpretação” dos fatos (se assim puder ser designada) – irá definir as conseqüências jurídicas pertinentes para determinado caso concreto.

O presente estudo ficará focado na primeira destas atividades; vale dizer, procurará extrair o sentido e o alcance do art. 133 do CTN (e isto, exclusivamente, quanto ao tema da sucessão na responsabilidade), cabendo aos que se debruçarem diante de cada caso concreto complementar a análise de outros aspectos legais e das respectivas características fáticas.

As referências a aspectos fáticos, à vista da hipótese abstratamente formulada acima, terão caráter apenas ilustrativo, no sentido de apontar alguns aspectos que podem vir a ser relevantes ao ensejo da segunda das atividades mencionadas. Tais referências, porém, não podem ser consideradas suficientes para uma conclusão categórica em relação a determinado caso concreto.

A observação acima tem sua razão de ser, em função da recente edição da Lei Complementar nº 104/01, que, ao introduzir um parágrafo único no art. 116 do CTN, mais do que alterar esse dispositivo específico, passou a dar especial realce ao exame dos fatos, como elemento tão relevante, para fins de identificar a disciplina aplicável, quanto a análise da previsão abstrata contida na norma

tributária. Portanto, não estarei emitindo juízos sobre nenhuma situação concreta, mas apenas sobre um perfil abstrato do tema, tal como resulta do art. 133 do CTN.

Durante muitos anos, a experiência no campo do Direito Tributário brasileiro concentrou-se nos aspectos da legalidade dos dispositivos e da sua dicção. Procurou-se, em certos momentos, desenvolver posicionamentos e teorias que centravam a “essência” do Direito Tributário na linguagem e no aspecto legal do fenômeno fiscal.

De uns anos a esta data, em parte por obra da jurisprudência e parte por obra da doutrina, passou a assumir relevância o aspecto substancial da realidade sobre a qual a tributação incide, com o surgimento de manifestações no sentido de que não basta conhecer o texto da lei, é preciso temperá-lo com as circunstâncias fáticas que cercam cada caso concreto, pois só da reunião de ambas as considerações resultará a disciplina adequada.

Daí a observação feita, no sentido de que o presente estudo ficará restrito à análise do art. 133 do CTN, o que exigirá, diante de determinado caso concreto, um posterior exame do conjunto de características fáticas que cercarem a operação, temática não enfrentada nesta oportunidade.

### 3. A evolução da postura perante o tema

O tema da responsabilidade tributária, tal como disciplinada no CTN, em seus arts. 128 e ss., tem sofrido, no curso dos anos, certa mudança de perfil.

Muitos debates surgiram sobre pontos específicos da disciplina, como, por exemplo, a responsabilidade de diretores, administradores, etc. (art. 135), ou, então, sobre a natureza da responsabilidade por infrações, se objetiva ou não (art. 136), ou ainda sobre os efeitos da denúncia espontânea de infrações (art. 138).

Antes de proceder a um exame específico do art. 133, chama a atenção o surgimento de posicionamentos, inclusive judiciais, que, por vezes, como que “ampliam” o sentido literal dos dispositivos, a ponto de alcançar hipóteses que, a princípio, não estariam abrangidas pela previsão legal, caso ela fosse entendida em sentido literal estrito.

A meu ver, isto se deu em função de ter ocorrido relevante mudança na tônica da abordagem que cerca o tema.

#### 4. Os elementos dívida e crédito

Na sua formulação clássica<sup>2</sup>, o tributo<sup>3</sup> se instrumentaliza mediante a figura da obrigação, que nasce da ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, do CTN). Tendo surgido a obrigação, esta faz com que o Fisco fique investido de um crédito, enquanto o contribuinte passa a ser titular de uma dívida para com ele.<sup>4</sup>

O binômio crédito/divida, por ser formado de elementos que mutuamente se implicam, comporta, da ótica da sua operacionalização, mais de uma conformação diante de casos concretos, dependendo da tônica (no sentido de relevância) ser posta num ou noutro dos respectivos elementos que o compõem.

- 
2. A legislação pode adotar outros modelos de regulação que não serão examinados nesta oportunidade. Para exame deles, ver o meu *Contribuições: uma figura sui generis* (São Paulo: Dialética, 2000) e o meu *Dinâmica da tributação e procedimento* (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979).
  3. Para os fins do presente estudo, utilizarei o vocábulo “tributo” com sentido que abranje também as contribuições. Isto não significa que esteja afirmando que estas tenham natureza jurídica tributária (para um debate a respeito, ver o meu *Contribuições*. Utilizo, neste texto, a palavra “tributo” com esta extensão, inclusive porque diz respeito à análise de dispositivo do CTN, aplicável às contribuições por força do art. 149 da CF).
  4. Não vou, aqui, proceder a um detalhamento dos vários procedimentos de lançamento e outros aspectos correlatos. O objeto do presente estudo é o tema da responsabilidade tributária por sucessão, prevista em dois dispositivos do CTN; portanto, as referências feitas são para conduzir o raciocínio, o que não exclui a existência de uma complexidade específica em cada um dos demais temas apontados.

A diversidade de relevâncias produz distintas tonalidades, as quais serão o resultado das posições que vierem a ser assumidas pelo intérprete e aplicador, em função da prioridade que der aos dois conjuntos de valores básicos que informam a estrutura da Constituição Federal, a saber, os valores protetivos (próprios do Estado de Direito) e os valores modificadores (próprios do Estado Social).

Na interpretação, tais valores não se excluem mutuamente. Ao contrário, são como ingredientes que se combinam, em múltiplas dosagens, compondo uma unidade. Assim, o grande desafio para o intérprete é encontrar um sentido e um alcance do dispositivo que não levem à negação de nenhum deles.

Isto significa buscar uma interpretação que prestigie os valores protetivos, mas não inviabilize o interesse arrecadatório do Fisco e, ao mesmo tempo, prestigie o crédito tributário e sua arrecadação, mas não negue o sentido inequívoco que resulta do texto do art. 133.

Além de tudo, isto torna especialmente complexo o trabalho do jurista que necessita emitir um juízo em certa data, sobre tal composição de valores, pois ela, na sua formulação final, não lhe estará entregue, mas será fruto de um juízo emitido no futuro e por um órgão qualificado para tanto (administrativo ou judicial), o que escapa à sua capacidade de conhecimento e previsão.

Esta abordagem é particularmente útil no exame do tema da responsabilidade tributária, pois é possível identificar, claramente, duas posturas que podem emanar da análise dos dispositivos.

Com efeito, uma primeira postura põe a *tônica na dívida*, no sentido de que o limite da responsabilidade (e, por conseqüência, da sucessão) será definido pela identificação de elementos que lhe digam respeito e a ela estejam diretamente vinculados. Assim, por exemplo, dessa ótica, só haveria responsabilidade (e sucessão) no estrito limite do perfil da dívida, tal como surgida. Esta postura, dentre outras conseqüências, conduz à visão que prestigia a figura da pessoa jurídica, no sentido de que não se pode ignorar sua

existência, nem ultrapassar seus limites, para atingir alguém que se encontre atrás, ou ao lado dela.

Desta ótica, as regras do CTN deveriam ser interpretadas na sua literalidade e como instrumentos de proteção do contribuinte contra investidas do Fisco, de modo a não permitir nenhuma outra hipótese de sucessão fora daquelas expressa e inequivocamente enumeradas.

Uma segunda postura é a que põe a *tônica no crédito* tributário e inverte o enfoque, passando a conduzir a interpretação no sentido de buscar, no texto do CTN, não cláusulas de proteção, mas fórmulas que melhor resguardem o direito do Fisco receber o valor que lhe cabe. Vale dizer, em que o ponto de partida é a idéia de que o crédito tributário precisa ser satisfeito, e as normas de sucessão buscariam alcançar quem quer que fosse necessário para atender à respectiva satisfação.

Como se vê, esta segunda postura amplia a gama de hipóteses em que teriam aplicação as regras da sucessão, o que pode levar ao evidente excesso de considerar irrelevante o perfil inequívoco das hipóteses previstas no CTN, para se contentar com a existência de singelas conexões entre as partes, para deflagrar a responsabilidade tributária.

Retratos desta segunda postura são, por exemplo, as inúmeras decisões que generalizaram, no âmbito tributário, a desconsideração da personalidade jurídica (ou outra designação que se possa dar), tema particularmente sensível na hipótese de responsabilidade de diretores, administradores e mesmo sócios.

Sem entrar no exame específico destes temas, o que se detecta é a intenção de *proteger o crédito tributário* e não apenas de proteger o contribuinte. Vale dizer, têm surgido manifestações no sentido de alargar as hipóteses de cabimento da sucessão, pois este seria o caminho que melhor resguardaria o interesse do Fisco.

A grande questão que surge, então, é saber qual o limite para a extensão do significado dos dispositivos do Código, sem perder

a função protetiva do contribuinte, de que se reveste o dispositivo examinado. É o que tentarei apontar mais adiante.

De qualquer modo, porém, na análise do tema, não se pode perder de vista este contexto e esta tendência de proteção ao crédito, ao invés de mera viabilização da cobrança da dívida.

Em suma, a conclusão preliminar que pode ser extraída é no sentido de que a interpretação do art. 133 do CTN não deve ficar restrita apenas a aspectos de ordem formal, e que a perquirição quanto a questões substanciais tem igual relevância.

## 5. Sucessão na responsabilidade

A análise da figura da sucessão na responsabilidade tributária torna-se mais clara, caso se tenha bem presente a estrutura dualista da obrigação, tal como desenvolvida pela doutrina, e que pode ser reconhecida na obrigação tributária, tal como disciplinada pelo CTN.<sup>5</sup>

A responsabilidade está estruturada na segunda relação que compõe a obrigação (na visão da teoria dualista) e é formada por duas situações jurídicas subjetivas (uma ativa, titularizada pelo Fisco; outra passiva, pelo contribuinte). Estas situações definem posições jurídicas de que as partes estão investidas, assim entendido um conceito de caráter relacional, no sentido de que alguém se encontra “perante outrem”.<sup>6</sup>

A sucessão opera mutação no suporte subjetivo (pessoa) investido da situação. Altera-se o titular da situação jurídica, o que,

---

5. A este respeito, ver o comentário que preparei sobre os arts. 119 e 120 do CTN (In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 166 e ss.).

6. Para uma exposição sobre as situações e posições jurídicas, ver o meu *Dinâmica da tributação e procedimento*. (São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 114 e ss.)

porém, não modifica a posição jurídica de ambas, que permanece intacta, sofrendo apenas modificação no seu suporte subjetivo.

Em outras palavras, e dentre tantos autores que se dedicaram ao tema, cabe lembrar o ensinamento preciso de Adriano de Cupis, ao dizer que:

*La successione è il fenomeno giuridico consistente in ciò che un soggetto (successore) subentra in una posizione attiva o passiva, o in più posizioni attive o passive, o in una somma di posizioni attive e passive, di cui altro soggetto era titolare.*<sup>7</sup>

Na sucessão opera-se, portanto, uma transferência de posições e situações jurídicas que, no tema em exame, têm a natureza de situações tributárias passivas.

A situação tributária passiva, que integra a relação de responsabilidade, corresponde a uma situação de sujeição, correlata a um poder de constranger e alcançar determinado patrimônio. Nas palavras de Fábio Comparato:

*Le second type de rapport constitutif de l'obligation, dans l'ancien droit germanique, serait un rapport de responsabilité (Haftung), en vertu duquel une personne ou une chose se trouveraient assujetties à la domination d'une autre personne, comme garantie de la réalisation d'un événement quelconque.*<sup>8</sup>

Este é o contexto em que se opera a sucessão da responsabilidade.

---

7. Verbetes "Successione nei diritti e negli obblighi", na *Enciclopedia del Diritto* (Milão: Giuffrè, 1990. v. XLIII, p. 1250).

8. *Essai d'analyse dualiste de l'obligation en droit prive*. Paris: Dalloz, 1964. p. 12.

## 6. A hipótese objeto de estudo

Para fins da presente análise, desenhei acima uma situação hipotética, abstrata.

O presente estudo ficará circunscrito ao exame desse perfil de operação, não abrangendo o exame de outros tipos de operação. Também não abrangerá toda a gama de questões que o art. 133 suscita. Assim, por exemplo, não serão examinadas questões como a sucessão, ou não, na responsabilidade por multas punitivas; as hipóteses de cabimento e a amplitude da regra de subsidiariedade; caso se entenda haver responsabilidade, qual o inciso do art. 133 que se aplicaria, e se a responsabilidade deveria ser restringida à proporção que o estabelecimento adquirido representa no total da empresa alienante; o significado da cláusula de benefício de ordem; nem questões processuais ligadas à legitimidade, etc.

À vista disso, passemos à análise da hipótese, à luz do art. 133 do CTN, assim redigido:

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 seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Este dispositivo está inserido na seção específica<sup>9</sup> que o CTN dedica à Responsabilidade dos Sucessores. Encontra-se ao lado de outros dispositivos (arts. 130 a 132) que veiculam distintas hipóteses de responsabilidade por sucessão. Ou seja, o Código consagra um conjunto de hipóteses que provocam sucessão na responsabilidade tributária.

Observação de caráter preliminar a ser feita diz respeito à amplitude que a expressão “aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento”<sup>10</sup> pode apresentar, posto que pode ser entendida num sentido tanto global como individual, o que pode ser retratado no uso dos artigos definido “o fundo/estabelecimento” ou indefinido “*um* fundo/estabelecimento”.

O primeiro sentido conduz a uma interpretação do dispositivo que alcança apenas aquisições que digam respeito à totalidade que configura a própria empresa.<sup>11</sup> Desta ótica, aquisição que não abranger a totalidade da empresa deveria ser enquadrada no art. 131, I, do CTN e não no seu art. 133.

Para o segundo sentido, o artigo incide também na aquisição de um estabelecimento/fundo no sentido de parte de uma atividade econômica, vale dizer, algo identificado em função de um referencial objetivo territorialmente circunscrito (prédio, equipamentos ali instalados, assunção de empregados, etc.).

---

9. Seção II, do Capítulo V, do Título II, do Livro Segundo do CTN.

10. Há debate na doutrina quanto ao sentido dos termos “estabelecimento” e “fundo de comércio” utilizados pelo art. 133 do CTN. Para os fins do presente estudo, não aprofundarei o debate, nem me preocuparei em distinguir conceitualmente “estabelecimento” de “fundo de comércio”, tendo em vista que o perfil assumido para fins da presente análise é abrangente. Para uma exposição quanto a estes conceitos, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 215 e DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1976. p. 103.

11. Veja-se, a respeito, os textos de Ricardo Mariz de Oliveira (*Direito Tributário atual*, v. 6. p. 1431 e ss.) e de José Jayme de Macêdo Oliveira, no seu *Código Tributário Nacional* (São Paulo: Saraiva, 1998. p. 330), comentando o art. 133, e, depois de se referir à empresa, menciona que “em momento posterior, surge a aquisição, a qualquer título, desse fundo de comércio ou desse estabelecimento”, redação que faz supor ao leitor a idéia de uma única universalidade.

A existência desta dupla possibilidade de interpretação (sem aqui aprofundá-la) indica o pano de fundo da análise do art. 133.

Entendo que o dispositivo alcança ambas as hipóteses, mas a distinção é relevante, posto que trará reflexos na dimensão da responsabilidade sucedida, como será exposto *infra*.

A hipótese figurada, independente do debate quanto aos dois sentidos possíveis do termo, corresponde claramente à aquisição de um estabelecimento/fundo (por abranger a filial com seus equipamentos, prédio, clientela, etc.), hipótese, a meu ver, abrangida pelo art. 133 do CTN, sendo o objeto de aquisição formado por tal universalidade. Cabe, então, examinar qual a dimensão da responsabilidade por sucessão que este perfil de aquisição acarreta.

Diante deste quadro, cumpre saber qual o nexó entre a obrigação tributária resultante de determinado fato gerador (e a respectiva responsabilidade) e uma pessoa que não participou daquele fato gerador.

## 7. Sucessão e elementos de conexão

A sucessão é figura que permeia inúmeros campos do Direito, que nela encontram o critério para assegurar a continuidade de determinadas relações jurídicas, situações ou, em determinadas circunstâncias, da sociedade civil, posto ser ligada à dinâmica da própria vida.

Como figura dessa abrangência, assume posição quase de categoria de Teoria Geral do Direito, tal é o número de hipóteses em que ela se verifica.

Na sucessão, há mutação subjetiva em determinada situação (ou posição) jurídica. Ou seja, uma situação jurídica subjetiva que alcançava determinada pessoa (que dela resultava investida, atingida, onerada, etc.) passa a alcançar outra pessoa (daí a mutação

subjetiva) que, originariamente, dela não fazia parte ou por ela não era atingida. Sucessão, portanto, é fenômeno ligado ao elemento subjetivo da situação jurídica (no tema em exame, a situação de poder sofrer um constrangimento patrimonial, em função da relação de responsabilidade que compõe a obrigação tributária).

Esta mutação subjetiva pode ser total, parcial, condicionada temporalmente, submetida a critério de subsidiariedade, etc., mas sempre deve resultar de uma razão básica que lhe seja determinante.

Para tanto, a sucessão se opera em função de um determinado *elemento de conexão* que aproxime a pessoa não-vinculada ao fato gerador (sucessor), a alguma dimensão, a ele relativa, que se torna a razão determinante da transferência da responsabilidade (transferência, total, parcial, etc., conforme o caso). Ou seja, a linha sucessória não é definida de forma aleatória (qualquer um), mas depende da materialização de um dos elementos de conexão contemplados no Código. Vale dizer, na sucessão é indispensável identificar o “fio condutor” que liga o sucessor à dívida originária.

Mais do que isso. Na medida em que o Código disciplina hipóteses distintas de sucessão, define os respectivos limites e critérios. Isto significa, ao mesmo tempo, que a sucessão: (a) opera inexoravelmente, mas (b) só atua dentro do âmbito definido em cada um dos dispositivos.

Ou seja, enumerar hipóteses de sucessão é dizer que elas ocorrerão nos casos e segundo os critérios pertinentes a cada um deles, pois toda enumeração implica numa restrição da amplitude da consequência jurídica, inexistindo, neste campo, uma cláusula geral que aponte para o cabimento da sucessão fora das hipóteses legalmente previstas.

O passo subsequente, então, é procurar identificar o elemento de conexão consagrado nos dispositivos, pois ele, ao mesmo tempo em que vincula o sucessor, limita a aplicação da figura à hipótese nele prevista.

## 8. Conceitos para operacionalização da responsabilidade por sucessão no CTN

O exame da sistemática adotada pelo CTN, em tema de sucessão na responsabilidade tributária, aponta serem relevantes três conceitos distintos, que se compõem no quadro normativo aplicável a cada situação concreta: (1) a existência de um *elemento de conexão* escolhido pelo CTN para definir o sucessor; (2) a existência de certo *tipo de vínculo* que une a pessoa do sucessor a esse elemento de conexão; e (3) a definição da *dimensão da responsabilidade* atribuída ao sucessor.

### 8.1. Elementos de conexão

Analisando, em seu conjunto, a Seção II, que trata da sucessão na responsabilidade tributária, encontram-se quatro elementos de conexão, os quais são, respectivamente e na seqüência dos dispositivos do CTN: (a) os bens (arts. 130 e 131, I); (b) a pessoa física falecida (art. 131, II e III); (c) a pessoa jurídica (art. 132); e (d) a atividade econômica (art. 133).

Tais elementos apresentam duas faces distintas. Por um lado, são o referencial adotado pelo CTN para fins de identificar os tributos que serão objeto de sucessão. Por outro, identificam um dos pólos do vínculo que terá, no outro pólo, o sucessor tributário.

Ou seja, sempre que alguém, originariamente, não vinculado ao fato gerador – portanto, em princípio, não alcançável pela responsabilidade decorrente da obrigação que ele faz surgir – relacionar-se com um dos elementos acima, pode haver sucessão. Afirmo “pode”, pois a verificação do elemento de conexão é indispensável para a sucessão, mas não é suficiente para que ela se materialize, posto que o próprio CTN indica outros elementos que, igualmente, devem estar reunidos.

## 8.2. Tipos de vínculo

Para haver sucessão, é preciso que entre o elemento de conexão e o sucessor exista algum tipo de vínculo, de natureza distinta, conforme o elemento de conexão escolhido pelo CTN.

a) Tratando-se de *bens*, o vínculo consiste numa aquisição. Esta previsão abrange todos os tipos de aquisição, a que título for, não se limitando aos negócios jurídicos de caráter bilateral, pois o CTN prevê que a sucessão se opera, inclusive, em razão de aquisições originárias (por exemplo, o parágrafo único do art. 130 menciona as arrematações).<sup>12</sup>

b) Com relação a *pessoa física falecida*, o vínculo é determinado por certo tipo de relação de âmbito familiar, de sucessão hereditária ou testamentária. Vale dizer, vínculos regidos pelo direito de família e das sucessões.<sup>13</sup>

c) Com relação a *pessoa jurídica*, o vínculo é determinado por uma operação de caráter societário que interfira, de algum modo, com a conformação, existência ou perfil societário da devedora. Vale dizer, abrange as operações que interfiram ou impliquem na criação de nova pessoa jurídica a partir da devedora; a extinção da devedora; a modificação do seu tipo societário; sua incorporação, sua transformação e outras figuras semelhantes.

Pela exata razão de que a regra contida no art. 132 do CTN contempla operações de cunho societário enquanto tal, é que, a meu ver, a enumeração ali contida não tem caráter taxativo, podendo alcançar outras operações que digam respeito a eventos que afetem dimensões da subjetividade da pessoa jurídica devedora.

---

12. Não vou aprofundar a análise quanto às vicissitudes que podem alcançar os bens, nem os vários tipos de vínculo, posto que esta hipótese não faz parte do objeto específico do presente estudo.

13. Não vou pormenorizar os vários tipos de relação que geram vínculo, posto que esta hipótese não integra o objeto deste estudo.

Assim, por exemplo, embora a figura da cisão não esteja expressamente prevista, entendo que está abrangida pelo art. 132, pois é uma operação que atinge o elemento de conexão (pessoa jurídica), interferindo com seu perfil subjetivo.<sup>14</sup>

d) Quanto à hipótese de sucessão em função da *atividade econômica*, o vínculo previsto no art. 133 do CTN tem a natureza de uma aquisição (“adquirir de outra”).

Diante deste termo, utilizado no contexto do art. 133, duas interpretações podem surgir, e não coincidem, com exatidão, ao significado que a palavra “aquisição” possui nos arts. 130 e 131. Esta diversidade de significados é possível e não deve causar estranheza, pois o termo reporta-se a entidades distintas: nos arts. 130 e 131 a bens (entidade estática) e no art. 133 a estabelecimento/fundo (entidade dinâmica).

A primeira interpretação possível é no sentido de que o verbo “adquirir” deveria ser entendido no seu aspecto técnico jurídico, de negócio jurídico translativo de propriedade, em última análise, de uma compra e venda do estabelecimento ou do fundo de comércio (sem aqui pormenorizar os vários tipos de aquisição em sentido jurídico que podem existir).

A segunda, no sentido de que o verbo “adquirir” não está, propriamente, alcançando operações que tenham por perfil jurídico a *titularidade dos bens*, mas está contemplando o efeito da passagem da *titularidade da condução da atividade econômica* para uma terceira pessoa.

A meu ver, esta segunda interpretação é a que melhor se coaduna com o significado das várias normas da Seção II e com a tônica de proteção ao crédito tributário. Realmente, na medida em que o elemento de conexão é a atividade econômica (comercial,

14. Neste sentido, TJSP – 7ª Câm. Direito Público, Ap. n. 037.534.5/0-00, Des. Sérgio Pitombo, julg. 09.3.1998, Boletim AASP n. 2065, p. 651.

industrial, profissional), esta, em grande medida, é uma realidade de fato de caráter dinâmico que independe da forma jurídica. Clientela, perspectivas de rentabilidade, *market share* e outros elementos que compõem o estabelecimento ou o fundo de comércio existem e resultam transferidos, independente de serem objeto de um determinado negócio jurídico. A continuidade do empreendimento é, a meu ver, contemplada no art. 133 do CTN, para fins de configurar o vínculo que desemboca na responsabilidade por sucessão.

Por isso, entendo que a “aquisição” prevista no art. 133 não é apenas a que resulta de um negócio jurídico específico que tenha por objeto os bens e demais elementos que compõem o estabelecimento ou o fundo de comércio, mas, a meu ver, alcança também a assunção da continuidade da atividade econômica a eles relativa.

### 8.3. Dimensão da responsabilidade por sucessão

Tratando-se de dimensão da responsabilidade sucedida, algumas características devem ser sublinhadas.

Em primeiro lugar, é de se observar que a simples previsão de um elemento de conexão por si só é suficiente para circunscrever uma parcela da realidade que corresponda ao núcleo do próprio elemento de conexão.

Na medida em que o CTN elege um elemento objetivo (por exemplo, bem adquirido), isto já aponta para um conjunto de tributos que resulta abrangido, quais sejam, todos os que digam respeito àquele determinado bem. Por exemplo, se a aquisição é de um veículo automotor, opera-se a sucessão tributária relativamente a eventual débito de IPVA, e assim por diante.

Ao revés, quando o CTN utiliza um elemento subjetivo para o fim de definir um elemento de conexão, a totalidade das posições jurídicas passivas de que está investida aquela pessoa passa a ser objeto de sucessão.

Por fim, quando o CTN escolhe um elemento funcional, isto implica circunscrever a sucessão ao conjunto de tributos que digam respeito à realidade dinâmica que a define.

Em suma, como primeira aproximação na análise da dimensão de responsabilidade atribuída por sucessão, pode-se afirmar que o elemento de conexão, por si só, determina um primeiro conjunto de tributos alcançados, a saber:

a) se o elemento de conexão for um *bem*: todos os tributos que digam respeito àquele bem;

b) se o elemento de conexão for uma *pessoa* (física ou jurídica): todos os tributos de que aquela pessoa seja sujeito passivo (em qualquer dos tipos de sujeição passiva previstos na legislação);

c) se o elemento de conexão for a *atividade econômica*: todos os tributos relativos àquela atividade econômica.

Isto significa, por exemplo, que o simples fato do elemento de conexão ser um bem ou uma atividade econômica já é suficiente para circunscrever os tributos que, de algum modo, tenham algum tipo de relação com aquele bem ou aquela atividade econômica.

Embora pela simples indicação do elemento de conexão já fosse possível circunscrever a responsabilidade tributária por sucessão a um conjunto de tributos, o CTN, em várias oportunidades, busca dar maior clareza a tal previsão, prevendo, explicitamente, um segundo critério de circunscrição, que deve ser aplicado concomitantemente ao primeiro.

## 9. O CTN explicita os tributos alcançados

Além do primeiro critério de aferição da dimensão da responsabilidade (elemento de conexão), o próprio Código, nos dispositivos examinados, ao indicar as hipóteses de sucessão, preocupa-se em apontar a amplitude da responsabilidade sucedida, explicitando o conjunto de tributos abrangidos.

a) Assim, por exemplo, o art. 130 do CTN refere-se especificamente a impostos<sup>15</sup> cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse dos imóveis, bem como créditos tributários relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens ou contribuições de melhoria.

Com efeito, o vínculo em relação ao elemento de conexão legalmente previsto no CTN, no caso do art. 130, é instaurado pela aquisição de um imóvel, mas a *dimensão da responsabilidade* por ele deflagrada está circunscrita a tais impostos, taxas e contribuição de melhoria. Ou seja, a sucessão resulta limitada objetivamente a um determinado conjunto de tributos.

Esta observação, que aparentemente parece estar cercada de certa obviedade, é na realidade de grande importância, pois o referencial da responsabilidade continua definido pelo elemento de conexão e não pelo vínculo instaurado.

Explico. Afirmei linhas atrás que a operacionalização da responsabilidade por sucessão no regime do CTN supõe um elemento de conexão e um vínculo que o conecta ao sucessor. Afirmei que este vínculo, dentre outras hipóteses, pode ser um contrato de compra e venda que tenha por objeto o bem.

Esta compra e venda instaura um vínculo jurídico entre adquirente e alienante (partes daquele contrato), mas este vínculo, que tem efeitos para o fim de deflagrar a responsabilidade, não tem efeito para o fim de ampliar o conjunto de tributos cuja responsabilidade será sucedida.

Ou seja, tratando-se de hipótese abrangida pelo art. 130 ou art. 131, I, do CTN (que prevêem sucessão apenas nos tributos relativos

---

15. O CTN aplica-se também às contribuições, por força do art. 149 da CF que remete ao art. 146, III. Portanto, as regras dos arts. 130 a 133 devem ser interpretadas de modo a compatibilizar tais previsões inclusive às contribuições. Considerando que o presente exame está circunscrito ao imposto sobre a renda, deixo de me estender na análise dos aspectos ligados às contribuições do art. 149.

ao bem), o fato de existir a compra e, portanto, um vínculo jurídico entre a pessoa do alienante e a pessoa do adquirente não implica (no bojo destes dois dispositivos) em ampliação do âmbito da sucessão em relação a tributos que, eventualmente, sejam devidos pela pessoa do alienante.

Isto quer dizer que, embora a compra de um imóvel (ou de outro bem previsto no art. 131, I) seja feita por uma determinada pessoa (alienante), a responsabilidade tributária não é definida em função de características ou elementos relacionados à pessoa do alienante. Ao contrário – por aplicação conjunta do critério de circunscrição que resulta do elemento de conexão e do critério consistente na especificação contida nos dispositivos –, a responsabilidade por sucessão fica restrita aos tributos que incidam sobre o bem ou que sejam a ele relativos.

Tributos que digam respeito à pessoa do alienante não estão alcançados por estes dispositivos, pois o elemento de conexão escolhido pelo CTN é, exclusivamente, de caráter objetivo (os bens) e a dimensão da responsabilidade, expressamente prevista no dispositivo, está restrita a tais tributos.

b) Por outro lado, o art. 131, II e III, ao regular a responsabilidade resultante de sucessão hereditária, em vez de adotar como elemento de conexão os bens transmitidos, opta por definir a vinculação do sucessor em função da pessoa física do *de cujus*, que titularizava o patrimônio transmitido.

Como dito, na medida em que o elemento de conexão assume uma feição subjetiva, a dimensão da responsabilidade sucedida seria, em princípio, na mesma extensão da responsabilidade que o *de cujus* possuía. Vale dizer, haveria, em princípio e se fosse aplicado apenas o critério decorrente do elemento de conexão, uma sucessão plena, irrestrita, da totalidade das dívidas tributárias de que era devedor o *de cujus*.

Digo “em princípio”, pois, em relação ao inciso III (espólio), a sucessão é integral e sem limites.<sup>16</sup>

Porém, tratando-se do inciso II do art. 131, o CTN impõe uma restrição objetiva, qual seja, limitar a sucessão nele prevista “ao montante do quinhão, do legado ou da meação”.

Note-se a composição que o CTN desenha a partir da utilização de elementos de conexão de feição objetiva ou subjetiva, e da definição da dimensão da responsabilidade assim circunscrita.

c) A hipótese prevista no art. 132, em que o elemento de conexão é a pessoa jurídica devedora e o vínculo resulta de uma vicissitude na sua conformação subjetiva, é de uma responsabilidade ampla, abrangente de todos os “tributos devidos até a data do ato”, e acrescenta-se a esta previsão a explicitação de que o disposto no artigo aplica-se, igualmente, aos casos de extinção da pessoa jurídica, se a exploração da respectiva atividade for continuada por qualquer sócio remanescente, ou por seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou firma individual.

Neste caso, reúnem-se, também, dois critérios: um consistente no elemento de conexão (pessoa jurídica); e outro explicitando que a dimensão da responsabilidade abrange todos os tributos devidos até a data do ato, e apresentando a peculiaridade de indicar que a responsabilidade tem sua extensão assegurada, inclusive na hipótese de extinção da pessoa jurídica, desde que haja um segundo vínculo, agora entre a pessoa do sócio da primeira e a continuidade da atividade, mediante outra pessoa jurídica ou firma individual.

Esta previsão também aponta no sentido de que a pessoa jurídica é vista sob dupla ótica: como entidade jurídica em si e como vestimenta de uma atividade econômica que lhe dá substância.

---

16. Sem aqui entrar no debate quanto ao espólio ser, ou não, entidade tributária distinta do *de cuius*.

d) Por derradeiro, o art. 133, tal como o art. 130 e o art. 131, I, reúne dois critérios para a identificação do conjunto de tributos cuja sucessão na responsabilidade se opera: (1) o resultante do elemento de conexão (atividade econômica), ao qual se acresce (2) o critério de circunscrever a sucessão aos tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato”.

Ou seja, também aqui, embora pela identificação do elemento de conexão (que não é a pessoa, física ou jurídica) já fosse possível circunscrever uns tributos (e, por conseqüência, excluir outros), preocupa-se o CTN em explicitar esta amplitude, dimensionando-a, exclusivamente, aos “tributos relativos ao fundo ou estabelecimento”.

Nada além disso. Aqui, aplicam-se as mesmas considerações feitas acima, quando examinei o art. 130, no sentido de que não há dúvida que, na hipótese prevista pelo art. 133, ocorrerá um vínculo jurídico (negocial) entre pessoa alienante do fundo, ou do estabelecimento, e respectiva pessoa adquirente. Mas este vínculo entre pessoas, embora existente, não é suficiente para determinar uma alteração, por sucessão, em todas as situações jurídicas passivas de que esteja investido o alienante. Mutações nas situações subjetivas se dará, apenas, naquelas que disserem respeito a tributos relativos ao fundo ou ao estabelecimento.

Em conclusão, pode-se afirmar que tributos que não sejam relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido não estão abrangidos pela norma de sucessão na responsabilidade tributária, prevista no art. 133 do CTN. O significado desta expressão será examinado em tópico mais adiante.

## 10. Exame dos critérios da doutrina

Não têm sido freqüentes, no âmbito da doutrina brasileira, estudos pormenorizados versando sobre o sentido e o alcance desta expressão utilizada pelo art. 133 do CTN.

Por um lado, há extenso debate quanto à figura da responsabilidade tributária<sup>17</sup> e ao significado dos dois incisos do art. 133, debruçando-se a doutrina na análise quanto a ser, ou não, uma responsabilidade sujeita a benefício de ordem; quanto a saber se o termo “integralmente” tem, ou não, sentido de “exclusivamente”<sup>18</sup>; se se trata de caso de solidariedade; se o dispositivo aplica-se, ou não, a aquisições feitas por pessoas jurídicas de direito público<sup>19</sup>; ou então se o dispositivo aplica-se às multas<sup>20</sup>; etc.

Por outro lado, não há, porém, um debate, em igual dimensão<sup>21</sup>, quando se trata de examinar o *objeto da sucessão*, vale dizer, quais são os tributos relativos ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido cuja responsabilidade é transferida para o adquirente.

Sem pretender ser exaustivo, um exame de algumas manifestações doutrinárias será útil para apontar as preocupações que cercam diversos autores.

Aliomar Baleeiro aponta para um critério de identificação do conjunto de tributos alcançado pelo art. 133 do CTN, ao dizer que, em razão deste dispositivo:

[...] fica responsável o último pelos tributos do primeiro, devidos até a data da alienação, e que incidiam sobre qualquer daquelas universalidades de coisas.<sup>22</sup>

Note-se como o autor distingue os tributos devidos pelo alienante (“do primeiro”), restringindo a aplicação do art. 133 apenas

---

17. Para um amplo estudo sobre as várias hipóteses de responsabilidade tributária, ver JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986.

18. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 116.

19. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p. 246.

20. Dentre outros, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 216.

21. Salvo, ao que me consta, o estudo de Ricardo Mariz de Oliveira, o qual é referido mais adiante.

22. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975. p. 430.

aos tributos “que incidiam” sobre o fundo de comércio ou o estabelecimento adquirido.

Arnaldo Borges, ao comentar o dispositivo, acentua a distinção entre pessoa jurídica e estabelecimento, dizendo:

O estabelecimento não se confunde com a pessoa jurídica da empresa. Ela pode atuar em diversos estabelecimentos. O estabelecimento é um instrumento da atividade da empresa.<sup>23</sup>

Ricardo Lobo Torres, por seu lado, minudencia os conceitos de fundo de comércio e de estabelecimento e reafirma:

[...] o sucessor responde pelos tributos relativos ao fundo ou ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.<sup>24</sup>

Esclarece, também, que a aquisição de estabelecimento ou fundo envolve uma totalidade que não se confunde com a aquisição de meros bens isoladamente considerados.

Ives Gandra da Silva Martins sublinha o objetivo do legislador, que foi “evitar [...] qualquer forma de desresponsabilização”, e que “o sucessor estará automaticamente sujeito à responsabilidade tributária do sucedido”, até mesmo por alteração do controle acionário.<sup>25</sup> Este autor afirma que a sucessão está limitada aos tributos, porém não explicita se a responsabilidade abrange todos os tributos devidos pelo sucedido, ou apenas os que digam respeito ao fundo de comércio ou ao estabelecimento adquirido, como resulta do texto do art. 133.<sup>26</sup>

23. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. p. 91.

24. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 216.

25. *Op. cit.*, p. 247-8.

26. Quanto à amplitude do art. 133 e a negociação de participações societárias, cabe mencionar a existência da Ap. Cv. n. 91.03.02545-4, TRF 3ª Região, 5ª Turma, Rel. Des. Ramza Tartuce, DOU 13.02.1996.

Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece que, na hipótese do sucedido ter vários estabelecimentos

[...] a jurisprudência tende à transferência da responsabilidade da pessoa jurídica sucedida independentemente dos estabelecimentos.<sup>27</sup>

Esta afirmação dá a entender (embora não seja explícita) que a responsabilidade neste caso seria ampla e abrangeria todos os tributos devidos pela pessoa jurídica, mas o autor não informa, para permitir um exame mais profundo, quais seriam as decisões judiciais que contemplariam esse entendimento, nem esclarece se este entendimento se aplicaria a pessoas jurídicas que tivessem apenas um ou possuíssem vários estabelecimentos, nem qual seria a relevância da alienação de um (dentro de um conjunto) ou de todos (ou do único).

Luciano Amaro sublinha a razão protetiva dos interesses fiscais que subjaz ao dispositivo e repete o texto do art. 133 que prevê a responsabilidade pelos tributos *relativos ao fundo* ou ao estabelecimento, mas não os enumera.<sup>28</sup>

Zelmo Denari faz uma pormenorizada análise dos conceitos de estabelecimento e fundo de comércio, concluindo pela sua proximidade, e distingue esta figura da mera venda de bens, ao observar que estabelecimento envolve um elemento que transcende a substância dos bens e corresponde à sua “organização como resultado da atividade do empresário”.<sup>29</sup>

Interessante é que este autor, ao exemplificar as vicissitudes que o lançamento tributário pode sofrer em situações como a do art. 133, exemplifica com lançamento no âmbito do ICM e do IPI, o

---

27. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 401.

28. *Direito Tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 303.

29. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1976. p.101.

que, certamente, não significa que ele esteja, inequivocamente, excluindo o cabimento da sucessão no caso do Imposto sobre a Renda, mas indica que estes são os tributos mais nitidamente vinculados ao estabelecimento ou fundo de comércio.

Pedro Roberto Decomain, ao comentar o art. 133, dirige o foco da análise ao elemento “negócio”, considerando este o elemento-chave para a análise, cuja continuidade deve ser examinada.<sup>30</sup> Porém, não esclarece quais seriam os tributos alcançados, nem aprofunda a idéia para analisar qual seria o “negócio” da pessoa jurídica, na hipótese de ter mais de um estabelecimento.

As referências acima, que não têm a pretensão de serem exaustivas, nem de esgotarem todos os aspectos que cercam o tema, servem, porém, para traçar um panorama geral das idéias que têm preocupado a doutrina e indicam a dificuldade que o tema apresenta. Como se viu, até mesmo a terminologia adotada não é absolutamente inequívoca, pois certas expressões (por exemplo, “responsabilidade do sucedido”) tanto podem se referir a todos os tributos dos quais o sucedido seja sujeito passivo, como apenas àquele conjunto de tributos de responsabilidade do sucedido, que sejam relativos ao estabelecimento ou fundo de comércio adquirido.

Merece particular destaque (com transcrições em certa medida extensas) a posição de Ricardo Mariz de Oliveira, que realizou profundo exame, em parecer publicado há alguns anos, no qual enfrenta diretamente as dúvidas suscitadas pela hipótese abstrata que estou analisando.<sup>31</sup>

O primeiro ponto relevante destacado pelo autor é a afirmação clara de que, para fins de aferir a sucessão da responsabilidade

30. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 493.

31. Inexistência de sucessão tributária relativa ao imposto de renda no caso de simples aquisição de imóvel comercial, exploração da mesma atividade no local e anterior existência de sociedade em conta de participação com o antigo proprietário. In: *Direito Tributário atual*, v. 6, p. 1431 e ss.

tributária relativa a imposto sobre a renda, é fundamental ter presente o conceito de estabelecimento e de fundo de comércio visto a partir da ótica *da totalidade da pessoa jurídica*. Ou seja, o art. 133 está voltado, em sua feição mais própria, às hipóteses em que a aquisição é do empreendimento como um todo. Nas suas palavras:

Para o próprio fisco federal, portanto, em reiteradas manifestações aludidas ou contidas no Parecer Normativo CST n. 20/82, a *sucessão tributária tipifica-se pela:*  
– *aquisição da universalidade do patrimônio líquido da empresa sucedida, isto é, a integralidade de seu ativo e passivo.* Melhor dizendo, a sucessão caracteriza-se pela aquisição de todo o patrimônio líquido da empresa, ou de uma parte substancial dele, substancial a ponto de estabelecer a necessária correlação ou vinculação entre essa parte adquirida e o imposto objeto da sucessão, cuja aferição depende do imposto que estiver sendo considerado como transferível por sucessão.<sup>32</sup>

Note-se: a sucessão do art. 133 está circunscrita a uma relação de inerência entre o objeto negociado e o imposto incidente. Para fins de imposto sobre a renda, não deve tratar-se de aquisição de uma parcela, mas da totalidade do ativo e passivo.<sup>33</sup>

Para o autor, apoiado em manifestações fiscais, a aquisição de estabelecimento ou de fundo de comércio a que se refere o art. 133, para se configurar, deveria abranger essa totalidade, sob pena de não ocorrer a hipótese legal. Ou seja, Oliveira aproxima a noção de estabelecimento/fundo à de empresa em seu todo. Se a aquisição

---

32. *Op. cit.*, p. 1452, grifos no original.

33. Aliás, a idéia de absorção da totalidade de ativo e passivo aparece também em acórdão referido por Pedro Decomain (*op.cit.*, p. 495), qual seja, a decisão do 1º Trib. Alçada Civil de São Paulo, que ele refere estar publicada na RT-703/86.

não for da totalidade, não haverá, a rigor, aquisição de fundo de comércio inteiro, mas apenas de um conjunto de bens, ainda que acompanhado dos elementos funcionais que o compõem.

Ao aplicar ao imposto sobre a renda estas considerações, aliadas a outras que amplamente expõe, o autor afirma:

O imposto sobre a renda, não tem fato gerador *vinculado* à propriedade imobiliária, mas, sim, *vinculado* a um amplíssimo complexo de atos praticados no desenvolvimento da vida econômica da empresa e do seu estabelecimento, atos esses cujo local de prática é irrelevante, podendo ser num local ou em mais de um, e muitas vezes até em locais pertencentes a terceiros, como é o caso de lucros obtidos em aplicações financeiras feitas em instituições bancárias.

*Por isso, a sucessão do imposto de renda pressupõe a alienação da totalidade do patrimônio líquido social produtor dos rendimentos originadores do imposto, jamais cabendo em casos de alienação de apenas um ou alguns bens, por mais valiosos que sejam, hipótese em que não existe a alienação substancialmente suficiente para vincular os bens alienados com o imposto devido.*

Destarte, só pode ser responsável por sucessão em relação ao imposto sobre a renda aquele que adquirir o estabelecimento, isto é, o organismo econômico da empresa, a universalidade de seus bens corpóreos e incorpóreos, ou, como diz o fisco, a universalidade de seu ativo e passivo que constitui o seu patrimônio líquido.<sup>34</sup>

Ou seja, a sucessão no campo do imposto sobre a renda dependeria da aquisição ser da totalidade de ativo e passivo, da totalidade

---

34. *Op. cit.*, p. 1463, grifos no original.

do patrimônio líquido do alienante, ou então de parcela que corresponda à sua substância e não apenas a uma parte.

Procurando exemplificar seu entendimento, Ricardo Mariz de Oliveira expõe:

Suponha-se que a pessoa jurídica tenha duas fábricas e aliene uma delas. O adquirente dessa fábrica (equipamentos, estoque, pessoal, etc.) jamais poderá ser considerado adquirente do fundo de comércio para suceder a pessoa jurídica em relação ao seu imposto de renda, porque não existe vinculação da fábrica alienada com o fato gerador do imposto de renda, nem referida fábrica é parte do patrimônio líquido da alienante suficientemente substancial para estabelecer a correlação entre ela e o imposto de renda devido pela pessoa jurídica alienante. Mas há *vinculação* entre a fábrica alienada e o IPI e o ICM, impostos devidos exclusivamente pela fábrica alienada, independentemente da pessoa jurídica total. Havendo, pois, alienação de parte do patrimônio de pessoa jurídica, substancialmente suficiente para vinculá-la com o IPI e o ICM, há sucessão destes impostos, cujos livros fiscais inclusive podem passar para o adquirente, o que já não pode ocorrer com o imposto de renda.

O imposto de renda, *vinculado* ao patrimônio líquido total, só pode se transferir por sucessão se houver aquisição da universalidade do patrimônio líquido da empresa, quando até a contabilidade pode ser transferida, tudo como reconhece o próprio fisco federal.<sup>35</sup>

Como se vê, um dos elementos-chave para haver sucessão no imposto sobre a renda está na idéia de “totalidade”, “inteireza”, ou que dê a “identidade” da pessoa alienante.

---

35. *Op. cit.*, p. 1.468, grifos no original.

Ainda que não se acompanhe a posição no sentido de que o art. 133 não se aplica apenas no caso de aquisição total do fundo de comércio ou estabelecimento (no sentido unitário que se identifica com a própria pessoa jurídica alienante), ver-se-á que, mesmo assim, o art. 133 não conduz a uma sucessão indiscriminada no âmbito do imposto sobre a renda.

## 11. Exame das tendências da jurisprudência

Além do exame da doutrina, é pertinente buscar elementos de análise em pronunciamentos, administrativos e judiciais, versando o sentido e alcance do art. 133 do CTN.

Inúmeras são as decisões que enfocam o art. 133, em seus múltiplos aspectos, de modo que a presente pesquisa não exaure o universo de decisões que tratam do tema.

Tratando-se de pesquisa jurisprudencial (administrativa e judicial), não se pode deixar de lembrar que, em várias oportunidades, o levantamento feito se deu apenas mediante o acesso em relação à ementa da respectiva decisão, o que implica tratar-se de análise que depende de um detalhamento e de uma confirmação quanto ao seu conteúdo específico (o que nem sempre é possível fazer), à luz da leitura da íntegra da decisão, pois nesta podem existir referências que temperem ou mesmo dêem conformação diferente ao sentido que a simples leitura da ementa pode sugerir.

Não obstante a multiplicidade de aspectos versados nas decisões e o volume de manifestações administrativas e judiciais sobre o art. 133, raras são as que tratam do tema específico do presente estudo, qual seja, a amplitude da expressão “tributos relativos ao fundo/estabelecimento”<sup>36</sup> e sua aplicação, ou não, ao imposto

36. Em alguns acórdãos é feita menção à expressão “relativos ao estabelecimento”, ou mesmo “relativos à atividade, sem especificação quanto ao tributo a que se refere. Ver TRF 3ª Região, 3ª Turma, Proc. 96.03.030264-3, Juíza Ana Scartezini, jul. em 02.10.1996.

sobre a renda, eventualmente, devido pelo alienante. Aliás, mesmo a decisão que afirma, genericamente, a sucessão em relação a débitos “do sucedido” foi tirada em caso que versa cobrança de ICM (típico imposto relativo à atividade do estabelecimento).<sup>37</sup>

Isto, porém, não impede que se tente detectar tendências e critérios na jurisprudência examinada. É o que passo a fazer, com as condicionantes acima expostas.

Na jurisprudência podem ser reconhecidas três tendências.

A primeira é no sentido de ampliar o sentido do conceito de “estabelecimento/fundo”, o que leva à aplicação do art. 133 à aquisição de objetos distintos. Assim, há decisões que vêem neste conceito a figura clássica de uma loja, um posto de gasolina<sup>38</sup>, uma concessionária de veículos<sup>39</sup>, etc., de modo que a aquisição desta universalidade provoca a sucessão prevista no art. 133.

Outras decisões, porém, dão ao conceito um sentido mais abrangente para alcançar a empresa em seu todo. É o que se encontra naquelas que fazem menção à extinção da pessoa jurídica alienante ou à cessação da atividade<sup>40</sup>, à transferência de ativo e passivo<sup>41</sup> e à sucessão de débitos de firma individual que transfere seu acervo para uma pessoa jurídica.<sup>42</sup>

Por derradeiro, há decisões que estendem a aplicação do art. 133 à aquisição de quotas de participação societária, por entender que até mesmo uma operação dessa ordem estaria submetida a este dispositivo legal. Neste sentido, vejam-se:

---

37. STJ – RESP 51.504-1-SP, 2ª Turma, Min. Américo Luz, DJ 14.08.1995.

38. Ap.Cv. 04.02012, TRF 4ª Região, 1ª Turma, Juiz Ari Pargendler, DJ 27.05.1992.

39. STJ – RESP 2.392-SP, 2ª Turma, Min. Vicente Cernicchiaro, julg. 07.05.1990.

40. TFR – Ap. Cv., n. 0131189-MG, 5ª Turma, Min. Geraldo Sobral, DJ 15.10.1987. Alberto Tebechrani, Fortunato Bassani Campos e outros, no seu *Regulamento do Imposto de Renda*, v. I (São Paulo: Res. Editora, 2000), dão notícia, por exemplo, dos Ac. 1º CC 102-25.951/91, DO 31/12/91 e Ac. CSRF/01-1.991/96, DO 20/02/97, p. 438.

41. Ac. 1º CC 104-13.838/96, Tebechrani *et al.* (*op.cit.*, p. 440). Ver também as Decisões da 6ª e da 8ª Regiões Fiscais, mencionadas na mesma obra às p. 437-8.

42. Ac. 1º CC 102-19.725/83 e Ac. CSRF/01-0.383/84 *in* Tebechrani *et al.* (*op. cit.*).

EMBARGOS DE TERCEIRO. SÓCIO NÃO CITADO EM NOME PRÓPRIO. CABIMENTO. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. ART. 133, CTN.

1 – O sócio que não é citado em nome próprio tem legitimidade para opor embargos de terceiro, eis que não figura como parte na relação processual. Preliminar rejeitada.

2 – O sócio que adquire cotas da sociedade devedora responde pela dívida fiscal da empresa, nos termos do art. 133 do CTN.

Apelação improvida.<sup>43</sup>

Neste caso, tratava-se de execução fiscal movida pelo INSS, em que se exigiu contribuição previdenciária. Cabe lembrar também a seguinte decisão:

EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS – RESPONSABILIDADE DE SÓCIO.

Na forma do art. 133, inciso I, do Cód. Trib. Nacional, os novos sócios respondem pelo tributo, não provado que o sócio que se retirou da sociedade agiu com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo inaplicável o art. 135 do Cód. Trib. Nacional.

Recurso improvido.<sup>44</sup>

Este caso versava exigência de ISS municipal. No mesmo sentido, o Agravo de Instrumento n. 92.03.033096, da 3ª Turma do TRF da 3ª Região.<sup>45</sup>

Estes acórdãos comportam duas interpretações.

A *primeira* é que a aquisição do estabelecimento/fundo, “por qualquer título”, abrangeria quotas de participação societária, pois

---

43. Apelação Cível n. 91.03.02545-4, TRF-3ª Região, 5ª Turma, Rel. Des. Ramza Tartuce, DOU de 13.2.1996.

44. RESP n. 29.769-6-SP, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 05.4.1993.

45. Des. Diva Malerbi, DJ 30.8.1995.

a pessoa jurídica é a vestimenta formal de uma atividade econômica. Desta ótica, adquirir quotas ou adquirir estabelecimento/fundo seria indiferente. A segunda é que, nestes dois acórdãos, embora haja menção ao art. 133, a interpretação não seria apenas do art. 133, mas deste combinado com o art. 132. Ou seja, tratando-se de tributo devido pela pessoa jurídica e ela continuando a existir, a alienação de quotas investiria o adquirente da responsabilidade da pessoa jurídica.

Estes acórdãos, a meu ver, porém, realizam um salto no enquadramento da responsabilidade que passa da pessoa jurídica (art. 132) para a pessoa do sócio, sem que se trate de razão prevista no art. 135 (infração de lei, etc.), e transformam o objeto da negociação previsto no art. 133 (o estabelecimento/fundo em si) em outro objeto (a participação societária), o que, a meu ver – desde que, no caso concreto, não tenha havido fraude – extrapola o sentido do art. 133 do CTN. Porém, a intenção de assegurar a eficácia da cobrança do crédito (a que me referi no início deste estudo) resulta nítida.

*A segunda tendência* é ampliar as causas que geram a sucessão do art. 133. Assim, se, numa primeira leitura, a causa única seria um negócio jurídico “de aquisição”, a jurisprudência tem aplicado o art. 133 a situações em que não existe um vínculo jurídico direto dessa natureza entre as partes. Vale dizer, aplica-se uma interpretação substancial e não formal<sup>46</sup>, âmbito em que o exame dos fatos é decisivo.<sup>47</sup>

Quanto aos aspectos fáticos, é de se lembrar a decisão:

---

46. RESP 2.392-SP, STJ, 2ª Turma, Min. Vicente Cernicchiaro, julg. 07.5.1990, onde se lê que, dependendo das circunstâncias fáticas, “[...] formalmente, pode não comparecer o trato das duas empresas. Substancialmente, no entanto, caracterizar-se-á verdadeira cessão.” No mesmo sentido, o RESP 36.901-RS, STJ, 2ª Turma, Min. Pádua Ribeiro, DJ 08.11.1996, que reconheceu a sucessão para fins de contribuição devida ao INSS, à vista da prova, com base em indícios consistentes em vínculos não formais, mas de caráter familiar entre os sócios.

47. STJ – 2ª Turma, RESP 36.901-0-RS, Min. Pádua Ribeiro, DJ 08.11.1996.

PREVIDENCIÁRIO – CONTRIBUIÇÕES – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO DE EMPRESAS

1 – Embora não formalizada a sucessão, levam os elementos fáticos à conclusão de que empresa, que explora a mesma atividade, em estabelecimento antes utilizado por outra afim, com o emprego dos mesmos servidores, faticamente é sucessora da que se apresenta como devedora.

2 – Aplicação subsidiária do art. 133 do CTN.

3 – Apelos improvidos – sentenças confirmadas.<sup>48</sup>

Isto está bem claro, por exemplo, no seguinte acórdão:

EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÕES PARA O FGTS. RESPONSABILIDADE, CTN ART. 133. CLT, ART. 448.

1 – A responsabilidade, por sucessão, em obrigações de natureza fiscal ou trabalhista independe de fusão ou incorporação das sociedades. O direito positivo pôs em relevo, para fixação da responsabilidade em tais casos, não os aspectos formais da constituição da sociedade, e sim os aspectos concretos da exploração da empresa, assim considerada a atividade economicamente organizada.

2 – Recurso desprovido.<sup>49</sup>

Na mesma linha de raciocínio, há decisão que aplica, por exemplo, o art. 133 à hipótese de arrendamento do estabelecimento/fundo.<sup>50</sup>

Em suma, basta haver continuidade na atividade econômica para que se aplique o art. 133.

48. TRF 1ª Região, Ap. Cv. 01143259-BA, 4ª Turma, Rel. Eliana Calmon, DJ 25.6.1990.

49. TRF 4ª Região, Ap. Cv. 91.04.18996-5-RS, 2ª Turma, Juiz Teori Albino Zavascki, DJ 15.6.1994.

50. Ap. Cv. 0429456, TRF 4ª Região, 2ª Turma, Juíza Tânia Escobar, DJ 25.09.1996.

Amplia-se a aplicação do art. 133 também para cobrir hipóteses em que ocorra fraude<sup>51</sup> ou uso de interposta pessoa, mesmo que esta seja uma pessoa de Direito Público.<sup>52</sup>

A *terceira tendência* é entender que tributos “relativos ao estabelecimento/fundo” não são apenas o IPI e o ICMS, embora estes sejam os mais tipicamente vinculados à atividade econômica.

É o que resulta de precedentes que, por exemplo, aplicam o art. 133 a hipóteses de FGTS<sup>53</sup>, contribuição devida ao INSS<sup>54</sup>, Funrural<sup>55</sup> e Contribuição ao Conselho Regional de Farmácia.<sup>56</sup>

Note-se que todas estas exigências estão, de algum modo, ligadas à atividade econômica desempenhada.

## 12. Critério utilizado pela jurisprudência

As tendências acima identificadas estão acompanhadas, porém, da utilização de *um critério*, muitas vezes não explícito, mas cuja presença é possível detectar a partir da leitura de diversos pronunciamentos.

---

51. STF – REXT n. 89.354-RJ, Min. Soares Muñoz, 1ª Turma, RTJ 92/333; STJ RESP 3.828/SP, 2ª Turma, Min. Ilmar Galvão, DJ 22.10.1990 (neste acórdão menciona-se ter ocorrido “dissimulação”); RESP 36.540-6-MG, 1ª Turma, Min. Garcia Vieira, Ver. Sup. Trib. Just., a.5, (52): 45-229, dez. 1993 (neste acórdão menciona-se “manobra para burlar o Fisco”); TRF 3ª Região, Ap. Cv. 89.03.004089-SP, 1ª Turma, Des. Theotonio Costa, DJ 27.01.1998, onde se lê que “evidente é a fraude contra credores se demonstrado conluio estabelecido entre familiares, consubstanciada na sucessão de empresas. Logo, os adquirentes responsabilizam-se pelo patrimônio adquirido. Inteligência do artigo 133, I, CTN.”

52. TRF 4ª Região, Ap. Cv., 89.04.17871-1-PR, 3ª Turma, Juiz Silvio Dobrowolski, DJ 05.09.1990.

53. Agravo n. 91.03.16563-9, TRF 1ª Região, 1ª Turma, Des. Pedro Rotta, DJ 11.06.1996; Ap. Cv. n. 93.04.15116-3/RS, TRF 4ª Região, 3ª Turma, Juiz Ronaldo Ponzi, DJ 16.03.1994.

54. RESP 36.901, STJ, 2ª Turma, Min. Pádua Ribeiro, DJ 08.11.1996; Ap. Cv. 91.04.19756-9-RS, TRF 4ª Região, 2ª Turma, Juiz Jardim de Camargo, DJ 12.06.1996.

55. Ap. Cv. 0429456, TRF 4ª Região, 2ª Turma, Juiza Tânia Escobar, DJ 25.09.1996.

56. Ap. Cv. 0124692-MG, TRF 1ª Região, 4ª Turma, Juiz Mario Cesar Ribeiro, DJ 24.04.1997.

Em várias decisões, a conclusão, num ou noutro sentido, não resulta de uma dedução lógica que parta da norma do art. 133, mas vem de uma análise do fato concreto, no qual se vai procurar identificar algo que aponte no sentido da substância da empresa, para aí encontrar a *ratio* do dispositivo do CTN.

Assim, por exemplo, há decisão no sentido de que a mera aquisição de alguns bens não se enquadra na hipótese do art. 133.<sup>57</sup> Também não se trata de caso do art. 133 a aquisição de conjunto de bens em leilão judicial.<sup>58</sup> Por fim, meramente atuar no mesmo local (sem outros vínculos) não basta para caracterizar a sucessão do art. 133.<sup>59</sup>

Mas o mesmo local, mesmas instalações e mesmo objeto<sup>60</sup>, bem como o mesmo local aliado à clientela e aos empregados<sup>61</sup> configuram a hipótese legal.

Por outro lado, ainda que não haja um contrato de aquisição, tendo por objeto explícito o estabelecimento/fundo, mas tenha havido a aquisição de algo essencial para a vida do alienante, ocorrerá aplicação do art. 133. Neste ponto, afirma-se ser relevante aferir a extensão dos bens alienados.

57. TRF 1ª Região, Ap. Cv. 01310153-MG, Juiz Fernando Gonçalves, DJ 12.04.1993, onde se lê: "Sucessão de alguns bens. Prosseguimento da atividade pelo alienante. 1. Não caracteriza sucessão tributária a aquisição de alguns bens ou conjunto de bens sem quebra do conjunto unitário de que se compõe o estabelecimento, principalmente se o alienante, em outro local, prossegue no exercício de sua atividade." Note-se a idéia de "quebra do conjunto unitário", vale dizer, à qual está subjacente a idéia de *identidade da alienante*.

58. "IPI - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - A aquisição de acervo de bens penhorados em reclamatórias trabalhistas através de alienação judicial por proposta escrita perante a Justiça do Trabalho não configura 'sucessão comercial', prevista nos artigos 132, 133 do CTN, resultante de fusão, transformação ou incorporação, ou aquisição, de vez que esta decorre de negociação privada entre as partes, enquanto aquela decorre de venda judicial onde quem vende é o Poder Público, através da Justiça do Trabalho. Recurso provido." (Segundo Cons. Contribuintes, 1ª Câmara Acórdão 201-73682, Recurso 111374).

59. TRF 1ª Região, 3ª Turma, Ap. Cv. 0111247, Juiz Fernando Gonçalves, DJ 11.5.1992.

60. TRF 4ª Região, 1ª Turma, Ap. Cv. 0402012, Juiz Ari Pargendler, DJ 27.5.1992.

61. TRF 1ª Região, Ap. Cv. 01.141040, 3ª Turma, Juiz Tourinho Neto, DJ 11.11.1991.

É o caso, por exemplo, da aquisição da chamada “bandeira” da concessão comercial de veículos automotores.<sup>62</sup>

No primeiro dos acórdãos citados na nota anterior, lê-se:

De outro lado, agora em plano meramente fático, é notório, entre as empresas indicadas nos autos, que o valor econômico da concessão prevalece em relação aos demais componentes do fundo de comércio. É, pois, questão de prova concluir a respeito da extensão dos bens alienados.

Ou, então, de transferência de autorização governamental para explorar o ramo de negócio.<sup>63</sup>

A jurisprudência também dá relevo à condição patrimonial do alienante que resulta da alienação.

Assim, em certas decisões menciona-se que o fato de o alienante manter bens suficientes para honrar o débito tributário anterior é elemento relevante para inibir a cobrança em razão da subsidiariedade, com benefício de ordem.

EMBARGOS À EXECUÇÃO. Adquirente de fundo de comércio. Alienante que prossegue suas atividades. Responsabilidade tributária que comporta o benefício de ordem.

1. Na espécie, em tendo havido a continuidade da atividade empresarial, por parte do alienante, a responsabilidade do adquirente do fundo de comércio, a teor do disposto no art. 133, II, do CTN, se caracteriza como subsidiária.

---

62. RESP 2.392-SP, STJ, 2ª Turma, Min. Vicente Cernicchiaro, julgamento em 07.5.1990; e RESP 3.828-SP, STJ, 2ª Turma, Min. Ilmar Galvão, DJ 22.10.1990.

63. AP 34960, TFR - 2ª Turma, DJU 12.2.1973: “Empresa que adquire equipamentos de outra sociedade. Seu pessoal foi transferido para a compradora que, também, teve transferida a autorização governamental para explorar o ramo de negócio. Sucessão caracterizada.” (*apud* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. In: *Direito Tributário Atual*, n. 6. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. p. 1471)

2. Execução redirecionada indevidamente, porquanto não houve demonstração de que foram esgotadas todas as possibilidades de exigibilidade do *quantum debeatur* junto ao devedor principal.

3. Apelação improvida.<sup>64</sup>

Este caso dizia respeito à exigência do INSS por crédito relativo a FGTS. Neste acórdão, merece destaque o voto do Relator:

[...] da interpretação sistemática e teleológica de tais dispositivos, resulta que tal responsabilidade do embargante comporta o benefício de ordem, o que significa que a mesma só deve responder pelo débito, se os bens do devedor principal forem insuficientes à satisfação da dívida.

No mesmo sentido, o voto da Juíza Tânia Escobar, onde consigna:

Como corolário do exposto, conclui-se pela responsabilidade subsidiária do sucessor, na forma preconizada pelo inciso I do art. 133 do CTN, prevista de igual sorte, no parágrafo 3º do art. 4º da Lei 6830/80, resultando, com isso, que a execução fiscal deverá ser encaminhada primeiramente contra o devedor principal e, subsidiariamente, ao embargante, em não sendo encontrados bens suficientes à satisfação do débito.

Neste caso, merece comentário a circunstância de tratar-se de contribuição social (FGTS), que, a meu ver, compõe o universo de tributos e contribuições abrangidos pelo art. 133, mas em que os

---

64. Ap. Cv. n. 93.04.15116-3/RS, Rel. Juiz Ronaldo Ponzi, TRF 4ª Região, 3ª Turma, DJU 16.3.1994.

votos mencionados ressaltam que, mesmo nesta hipótese inequívoca de sucessão, a subsidiariedade corresponde a um impedimento de exigir o montante do adquirente, se o alienante possuir bens suficientes.

Outras decisões, quando reconhecem haver uma absorção da totalidade do alienante<sup>65</sup>, ou de parte que defina sua identidade, aplicam o art. 133 em conjunto com o art. 132 (que prevê sucessão na responsabilidade de todos os tributos devidos pelo alienante).

Em suma, pode-se identificar, subjacente a tais manifestações, a utilização de um *critério* que poderia ser descrito como de “busca da identidade”, no sentido de que o art. 133 alcançará todos os tributos devidos pelo alienante se a alienação for de algo que defina a identidade do alienante, não ocorrendo o mesmo se a aquisição for de parcela do alienante.

Nesse sentido, merece destaque a recentíssima decisão do 1º Conselho de Contribuinte, em que se afirmou:

IRPJ – SUCESSÃO COMERCIAL – A compra de apenas um dos estabelecimentos comerciais, quando a alienante possui diversos estabelecimentos e continua na exploração do negócio, não caracteriza sucessão comercial, de modo a atribuir à compradora a responsabilidade tributária do IRPJ relativo a fatos geradores anteriores à data da operação.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – Indevido o arbitramento do lucro se o contribuinte deixou de apresentar a documentação fiscal de terceiro que lhe vendeu um de seus estabelecimentos comerciais e que, posteriormente, teve sua falência decretada, eis que por expressa determinação legal referida documentação fica na posse do síndico da massa

---

65. TRF 3ª Região, 1ª Turma, Agravo 91.03.16563-9, Des. Pedro Rotta, DJ 11.6.1996.

falida, a quem deveria ter sido dirigida a intimação para sua apresentação.

Recurso de ofício a que se nega provimento.<sup>66</sup>

Note-se, neste caso, que o alienante tinha diversos estabelecimentos e reconheceu-se que a alienação de um deles não gerava sucessão. Porém, não resulta claro se esta conclusão tem caráter absoluto (não há sucessão) ou se a hipótese seria de responsabilidade subsidiária, com benefício de ordem.

Em síntese, o exame da jurisprudência mostra uma interpretação não meramente literal do dispositivo, e o conjunto de tributos em relação aos quais vai haver sucessão pode abranger o imposto sobre a renda, se se tratar de aquisição da totalidade da empresa ou de parte que corresponda à sua essência, vale dizer, que lhe dê identidade.

### 13. O art. 133 está a meio caminho

À luz das manifestações anteriores e não obstante as dificuldades apontadas, que a leitura dos textos indicados nos dois itens anteriores mostra, creio ser possível tentar traçar um perfil do sentido e do alcance do art. 133 do CTN, tendo em vista sua inserção sistemática e as finalidades a que se dirige.

A análise doutrinária, combinando as considerações iniciais e as luzes trazidas pelos autores referidos, bem como as decisões indicadas, permite desenhar um conjunto de critérios teóricos, a partir do art. 133, que indicam o perfil normativo do dispositivo e a diretriz de sua aplicação. Este perfil, a meu ver, resulta da conjugação de distintos conceitos de apoio.

---

66. Ac. 101-93280, DOU 09.3.2001.

O *primeiro conceito de apoio* vem do comentário, feito por alguns dos autores citados, de que a hipótese do art. 133 não regula a simples responsabilidade pela aquisição de bens. Com efeito, se a responsabilidade dissesse respeito apenas aos tributos incidentes sobre os bens transferidos, estaríamos na hipótese já regulada pelo art. 130 ou pelo art. 131, I.

Isto significa que a responsabilidade regulada pelo art. 133 é *mais ampla* do que a responsabilidade que cerca a singela responsabilidade atrelada à aquisição de bens. Não há dúvida de que esta responsabilidade existe em se tratando de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, pois o IPTU, o IPVA, as taxas de serviço relativas aos bens adquiridos, etc. estão inequivocamente abrangidos pela sucessão operada no âmbito do art. 133. Porém, não é apenas a responsabilidade relativa a estes tributos que se sucede. Há algo mais, pois, se fosse apenas isso, não teria sentido o dispositivo do art. 133, já que tudo se reduziria ao art. 130 e ao art. 131, I.

O *segundo conceito de apoio* vem da circunstância de que, existindo o art. 132, que atribui uma responsabilidade ampla que alcança todos os tributos devidos pela pessoa jurídica sucedida, não teria sentido entender que a responsabilidade do art. 133 tivesse idêntica amplitude. Pois, se fosse para operar uma sucessão ampla de todos os tributos, a previsão da aquisição do estabelecimento ou do fundo deveria estar embutida no art. 132 como previsão principal ou como seu parágrafo. Isto quer dizer que a responsabilidade prevista no art. 133 é *menos ampla* do que a regulada pelo art. 132, pois só isto justifica (1) um dispositivo específico e (2) a referência expressa a tributos “relativos ao fundo ou ao estabelecimento”.

## 14. Que são tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido”?

O *terceiro conceito de apoio* – a meu ver, o decisivo para definir o ponto intermediário em que se encontra o art. 133 do CTN – vem da expressão utilizada por Baleeiro quando afirma que a sucessão se dá em relação aos tributos “que incidiam sobre tais universalidades”. Ou seja, o critério principal está na identificação do *pressuposto de fato* do tributo, vale dizer, da parcela da realidade captada em cada uma das incidências que o sistema tributário brasileiro contempla.

Como bem expõe a doutrina citada, o que dá vida a um estabelecimento não é a mera reunião de objetos, mas sua organização numa entidade dinâmica que desenvolve certa atividade econômica.

“Relativos ao fundo ou ao estabelecimento” serão, por consequência, os tributos cujos pressupostos de fato qualifiquem algum elemento, dimensão, aspecto ou feição dessa entidade funcionalmente vista; mais especificamente, da atividade econômica por ela realizada.

Serão tributos, portanto, cuja incidência esteja atrelada ao próprio funcionamento do estabelecimento ou do fundo, à sua existência concreta; em outras palavras, tributos cujo pressuposto de fato esteja, de algum modo, relacionado à atividade ali desenvolvida.

Os mais típicos tributos ligados ao estabelecimento (relativamente aos quais aplica-se plenamente o art. 133) são o IPI, o ICMS, o ISS e, no caso de instituições financeiras, o IOF, pois diretamente ligados aos negócios desenvolvidos por intermédio do estabelecimento/fundo. Mas não são apenas estes. Entendo que também as contribuições de seguridade social relacionadas ao trabalho realizado no âmbito do fundo ou do estabelecimento (de empregados, de

autônomos, por responsabilidade própria, por retenção a terceiros, etc.) estão abrangidas pela norma do art. 133 do CTN.<sup>67</sup>

O universo de exigências abrangidas pelo art. 133 pode, em tese, comportar outras figuras (por exemplo, há uma dúvida relevante quanto ao art. 133 aplicar-se, ou não, a PIS e COFINS), mas não é o momento de pretender enumerar taxativamente todas as exigências abrangidas pelo art. 133, pois a questão fundamental objeto do presente estudo dirige-se ao Imposto sobre a Renda e, para responder aos quesitos, não é necessário examinar todas as possíveis hipóteses de incidência e pressupostos de fato de tributos.

Isto se dá pelo fato de o exame do pressuposto de fato do imposto sobre a renda indicar que ele, nas palavras de Baleeiro, não incide “sobre qualquer daquelas universalidades” (fundo ou estabelecimento).

## 15. O imposto sobre a renda

O imposto de renda, em grandes linhas, capta um acréscimo patrimonial, um *plus* obtido pela pessoa jurídica no conjunto de suas atividades.<sup>68</sup> Este perfil do imposto não resulta apenas do teor do art. 43 do CTN, mas, principalmente, da consagração constitucional da materialidade da competência atribuída à União pela Constituição Federal (art. 153, III).

O imposto sobre a renda incide sobre o resultado positivo obtido pela pessoa jurídica. Trata-se de um fenômeno que abarca o

---

67. Recorde-se que o art. 149 da CF manda aplicar às contribuições seu art. 146, III, que dá suporte ao CTN.

68. A eventual existência de regimes específicos de tributação da renda, por exemplo, com base no lucro presumido ou, até mesmo, um cálculo circunscrito em função de ganhos obtidos em determinados tipos de operação (por exemplo, mercado financeiro ou acionário), não desnaturaliza o imposto como incidente sobre um ganho obtido pela pessoa jurídica.

conjunto de atividades, dos mais variados tipos, realizadas pelo contribuinte. O pressuposto de fato do imposto sobre a renda não se vincula diretamente a determinada atividade. Aliás, não é raro que as atividades de determinado estabelecimento possam, isoladamente consideradas, apresentar um resultado positivo, mas o resultado global auferido pela pessoa jurídica ser negativo (apresentar prejuízo). Ao revés, um determinado estabelecimento pode não ser rentável, mas a pessoa jurídica ser altamente lucrativa em função de outras atividades que exerce, ou mesmo em razão de aplicações financeiras que faz. E assim por diante.

Ou seja, não há nexos diretos do pressuposto de fato do imposto sobre a renda com a atividade concretamente exercida num determinado estabelecimento ou fundo.

Concluo, portanto, que, *em princípio*, a responsabilidade por sucessão prevista no art. 133 do CTN não alcança débitos de imposto sobre a renda a cargo do alienante.

Sublinhei a expressão “em princípio”, pois entendo indispensável proceder a um desdobramento dessa análise, porque a conclusão acima foi extraída no plano do mero exame do dispositivo normativo contido no CTN e não tem caráter absoluto. A afirmação acima não significa que nunca e em nenhuma hipótese haverá sucessão de dívida de imposto sobre a renda, em razão da aquisição de um estabelecimento ou fundo de comércio.

A aquisição de estabelecimento, ou fundo de comércio, pode gerar sucessão na responsabilidade da pessoa jurídica alienante por dívida de imposto sobre a renda.

Esta ressalva advém das considerações postas pela doutrina e jurisprudência citadas, acrescidas de um dado legislativo que não pode ser desconsiderado na presente análise, qual seja, o atual art. 208 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (aprovado pelo Decreto nº 3.000/99), que repete o art. 133 do CTN, e apenas particulariza

a expressão “responde pelos tributos”, para ficar constando “responde pelo imposto”.<sup>69</sup>

A inserção de dispositivo com esta redação no Regulamento do Imposto sobre a Renda (norma que veicula o posicionamento oficial da Administração Federal a respeito), que procura dar fiel execução às leis que regulam esta exação, provoca uma perplexidade, pois, na sua literalidade, prevê que há responsabilidade por sucessão, nos termos do art. 133, que atinge o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento, de modo que ele “responde pelo tributo (*leia-se, imposto sobre a renda*), relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido”.

Este dispositivo suscita, de imediato, uma objeção, qual seja a de que o imposto sobre a renda não tem um pressuposto de fato que se relacione com o fundo ou o estabelecimento, nem com a atividade ali concretamente realizada.

Porém, ainda que seja afastada esta objeção e desde que se pretenda extrair um significado do dispositivo, mesmo assim sérias dificuldades exegéticas devem ser superadas.

Com efeito, a leitura do dispositivo provoca a seguinte pergunta: como saber qual é o imposto de renda *relativo* ao fundo ou estabelecimento adquirido? Vale dizer, o imposto sobre a renda *que se relaciona* com tais universalidades?

Além disso, esta linha de interpretação conduziria a situações evidentemente paradoxais. De fato, imagine-se uma pessoa jurídica que possua dezenas de lojas, tenha uma pendência ligada ao imposto

---

69. O dispositivo está assim redigido: “Art. 208. A pessoa física ou jurídica 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 pelo imposto, relativo ao fundo ou estabelecimento adquirido, devido até a data do ato (Lei nº 5.172, de 1966, art. 133): 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 seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.”

sobre a renda e que pretenda vender uma loja. Estaria o adquirente sucedendo na responsabilidade tributária relativa ao imposto sobre renda do alienante? Na sua inteireza?

Se o intérprete pretender superar esta perplexidade socorrendo-se apenas da legislação do imposto sobre a renda, terá, a meu ver, imensas dificuldades, se não uma tarefa impossível, pois não há um critério normativamente definido para este fim: será a receita gerada por operações ali realizadas? E, neste caso, em que períodos? Será a parcela do ativo a ele afetada? Será o valor proporcional dos estoques transferidos?, etc.

Se fosse adotada esta linha de raciocínio, o intérprete seria conduzido a uma perplexidade que não se coaduna com a finalidade do Direito, pois este visa disciplinar conseqüências coerentes, equilibradas, que tenham sentido e estejam cercadas de razoabilidade. Como dizia o sempre atual Carlos Maximiliano, o Direito deve ser interpretado inteligentemente.

Na medida em que o caminho da interpretação circunscrita às normas jurídicas conduz a uma perplexidade dessa ordem, cumpre buscar o sentido desta previsão seguindo por outro caminho teórico, dentro do processo de aplicação/interpretação do Direito. Ou seja, completar o exame das situações jurídicas com o exame das características que podem cercar as situações de fato, a fim de tentar encontrar um sentido na previsão, não à luz da posição sistemática e do conteúdo isolado do dispositivo normativo, mas em função de alguma vicissitude que possa ocorrer no plano dos fatos concretos, aos quais a norma se dirige, o que envolve pessoas e estabelecimentos/fundos determinados.

Considerando que o presente estudo não corresponde a um exame específico no plano dos fatos (envoltos das inúmeras nuances próprias da realidade fenomênica), nem de uma determinada contratação específica, as considerações a seguir têm caráter de critérios teóricos que dependerão de um exame concreto dos fatos

(que não estou aqui realizando), devidamente ponderados à luz das circunstâncias que os cerquem.

## 16. Três relevantes situações de fato

Quando se faz menção a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, como, aliás, ocorre em múltiplas outras situações que envolvem a incidência de normas de Direito Tributário, o enquadramento jurídico da operação não resulta apenas da simples identificação da feição formal da operação.

Cumpra sejam examinadas outras dimensões que a operação pode ter.

Em primeiro lugar, como expõe a doutrina mencionada, a norma do art. 133 do CTN (como as que a antecedem) tem a finalidade nítida de resguardar o interesse arrecadatório do Fisco de haver os créditos que lhe cabem. Nesse contexto, o patrimônio do alienante tem a função de garantia do pagamento dos tributos, e, por conseqüência, a pretensão arrecadatória não pode ser frustrada. Neste aspecto, a subsistência, com o alienante, de bens suficientes para satisfazer o crédito tributário é um dos elementos essenciais para embasar a conclusão quanto ao enquadramento da hipótese.

Em segundo lugar, como decorrência da imperatividade que cerca o ordenamento jurídico, tais normas não devem ser interpretadas de modo a convalidar a fraude, seja qual for sua espécie (civil, contra credores, à execução, etc.), nem convalidar a ocultação ou esvaziamento do patrimônio do alienante que impeça a satisfação do crédito do Fisco.

Caso venha a ocorrer qualquer uma destas duas primeiras hipóteses, tanto poderá considerar-se verificada a hipótese de sucessão (por exemplo, por encobrir uma transferência mais ampla),

como de solidariedade resultante de ato com esse feito<sup>70</sup>, o que, em ambas as hipóteses, implica na responsabilidade do adquirente pelos débitos tributários do alienante.

Em terceiro lugar, cabe lembrar duas observações expostas páginas atrás, no sentido de que a pessoa jurídica, além de ter vida jurídica própria, assume a feição de vestimenta da atividade econômica, atuando através de seus estabelecimentos.

Em razão disto, quando se trata de aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio, entendo ser necessário proceder ao exame do significado que o estabelecimento ou fundo alienado possui no conjunto formado pela pessoa jurídica. Isto é relevante, pois a relação entre pessoa jurídica e estabelecimento ou fundo pode assumir múltiplas conformações.

Com efeito, no plano dos fatos podem existir as seguintes composições:

- a) pessoa jurídica com um único estabelecimento/fundo e aquisição deste;
- b) pessoa jurídica com mais de um estabelecimento/fundo e aquisição:
  - b.1) de todos os estabelecimentos/fundos;
  - b.2) de parte deles (se forem mais de dois); ou
  - b.3) de um único estabelecimento/fundo dentre os demais.

Entendo que os efeitos, em relação à sucessão na responsabilidade relativa ao imposto sobre a renda, são diferentes, conforme a hipótese concreta que ocorrer.

Para esta análise, é útil lembrar um critério que vem consagrado no PN-2/72 que, ao se pronunciar sobre a responsabilidade tributária prevista do art. 133 do CTN, no caso de aquisição de bens isoladamente considerados, conclui que esta mera aquisição não configura aquisição de estabelecimento; porém, com uma ressalva:

---

70. Ver DENARI, Zelmo. *Op. cit.*, p. 106.

São de se ressaltar, contudo, os casos em que há *aquisição* de bens de fundo de comércio *que, pela sua importância, traga implícita a aquisição da parte residual* do mesmo fundo, em virtude do *fenômeno da gravitação* decorrente do princípio de que o acessório acompanha o principal. (grifei)

O raciocínio que embasa este pronunciamento do Fisco pode ser aplicado ao caso da consulta. De fato, no PN-2/72 distingue-se a mera aquisição de bens, que não se confunde com a aquisição do estabelecimento/fundo, da aquisição de bens que possuem qualidades tão relevantes que fazem com que, sob a capa de uma aquisição de bens, se encontre uma aquisição de estabelecimento. No primeiro caso, a dimensão da sucessão está restrita aos bens (art.130 e art. 131, I); no segundo, a sucessão abrange os tributos relativos à atividade econômica, nos termos do art. 133. Ou seja, a relevância do que vier a ser adquirido faz com que o enquadramento migre do art. 130 (ou art. 131, I) para o art. 133 do CTN.

Idêntico raciocínio aplica-se quando é preciso identificar se ocorreu aquisição de estabelecimento/fundo (com responsabilidade restrita aos tributos relativos à atividade econômica) ou aquisição da própria empresa (com responsabilidade ampla por força do art. 132). O critério é verificar a “importância” do estabelecimento no contexto da pessoa jurídica a que pertence, de modo a aferir se esta aquisição trouxe “implícita a aquisição da parte residual” da pessoa jurídica, “em virtude do fenômeno da gravitação”.

Aplicando este critério às hipóteses mencionadas, verifica-se que, *na hipótese “a”*, existe uma identidade entre o estabelecimento/fundo e a pessoa jurídica alienante. Neste caso, adquire-se a totalidade do que dava significado à pessoa jurídica; o empreendimento como um todo (que tipifica a empresa)<sup>71</sup> é transferido para o

---

71. Totalidade do “negócio”, para utilizar a terminologia de Pedro Decomain.

adquirente, numa “incorporação” entre aspas, que não atinge formalmente a pessoa jurídica, mas que absorve a substância que ela reveste.<sup>72</sup> O alienante pode continuar a existir como entidade jurídica, mas deixa de vestir uma atividade econômica. Por isso, a hipótese aponta no sentido de uma sucessão ampla.

Neste caso, a aquisição do estabelecimento/fundo extrapola a simples aquisição da universalidade de bens e atividades, para assumir a feição de uma aquisição abrangente do que define o próprio alienante, vale dizer, do seu substrato substancial. Tratando-se de hipótese deste tipo, entendo que há sucessão na responsabilidade pelo imposto de renda devido pelo alienante, pois não há como desatrelar a totalidade do estabelecimento/fundo da totalidade da pessoa jurídica (sem entrar aqui no exame dos incisos do art. 133 em que a hipótese se enquadraria).

Esta parece ter sido a realidade que o CTN pretendeu captar no art. 133 quando se referiu a “cessar a exploração” do comércio, indústria ou atividade. Cessar, na grande maioria dos casos, é termo que supõe não haver outras atividades.

Nesta hipótese, assume inteiro sentido o art. 208 do RIR, pois, tratando-se de universalidade funcional, aliada à inteireza do substrato substancial da pessoa jurídica, não há como dissociar os tributos relativos ao estabelecimento ou fundo dos tributos devidos pela pessoa jurídica alienante. Portanto, há sucessão no imposto sobre a renda.

Porém, se a aquisição se enquadrar na hipótese “b”, em que a pessoa jurídica alienante possuir mais de um estabelecimento/fundo, o enquadramento será mais complexo, comportando mais de

---

72. Vários precedentes do Conselho de Contribuintes imputam a responsabilidade, por sucessão, em relação ao imposto sobre a renda, em hipóteses que supõem a existência dessa integral absorção. Algumas decisões fazem menção ao alienante ser uma “firma individual”; outras apontam o fato de o alienante ter interrompido suas atividades ou ter sido extinto; outras ainda mencionam que o adquirente assumiu o ativo e o passivo da sociedade. Ver, entre outros, os acórdãos mencionados por Tebechrani *et al.* (*op. cit.*)

uma situação. A identificação e tratamento tributário de cada uma deverão, a meu ver, atender ao mesmo critério que serviu para afirmar, na hipótese “a”, que a aquisição do único estabelecimento/fundo da pessoa jurídica implica sucessão na responsabilidade pelo imposto sobre a renda. Ou seja, aferir a relação que existe entre o objeto alienado e a identidade substancial da pessoa jurídica alienante.

Em função deste critério, podem ser identificadas, na hipótese “b”, três situações distintas, conforme a alienação seja: (a) de todos os estabelecimentos/fundos; (b) de um ou alguns estabelecimentos/fundos que definam a identidade da pessoa jurídica; (c) de um ou alguns estabelecimentos/fundos que não definam a identidade da pessoa jurídica.

No primeiro caso (a), a situação é semelhante à da hipótese “a”; ou seja, na medida em que a alienação é da totalidade de estabelecimentos/fundos, esta acompanhou a identidade da pessoa jurídica, portanto não há como distinguir entre tributos relativos ao estabelecimento/fundo e tributos devidos pelo alienante.

No segundo e terceiro casos (b e c), em que não é a totalidade dos estabelecimentos/fundos que está sendo alienada, cumpre aplicar o critério da identidade acima mencionado.

Ou seja, se o objeto de alienação corresponder ao que dá conformação substancial à identidade da pessoa jurídica, não haverá como distinguir o objeto alienado do substrato substancial da pessoa jurídica e, neste caso, haverá sucessão relativa ao imposto sobre a renda, pois não há como separar tributos “relativos a” de tributos “devidos por”.

A busca da identificação do que, efetivamente, determina tal identidade é matéria típica de exame fático, de cada caso concreto, em função das peculiaridades que cercam a atividade (ou atividades) do alienante, o mercado em que atua, sua posição relativa no contexto dos clientes e fornecedores, o significado da atividade, sob a luz de legislações específicas e um sem-número de outras circunstâncias que podem, diante de um caso concreto, assumir relevância.

O volume do faturamento, por exemplo, é um elemento relevante a ser considerado, mas não assegura, isoladamente, que seja suficiente para caracterizar, ou não, essa identidade.

Não há um critério pré-fixado dizendo o que seja necessário apurar para definir a identidade da pessoa jurídica, para o fim de saber se está, ou não, havendo assunção total do respectivo substrato substancial. As circunstâncias fáticas de cada caso irão apontar o que é determinante.

A título exemplificativo, algumas circunstâncias que podem ter relevância para este fim, e que devem ser vistas no contexto em que se inserem, são: o volume da receita gerada; a dimensão do patrimônio afetado; a titularidade de uma patente; um equipamento único sem o qual a pessoa jurídica deixa de ter sentido; uma autorização governamental para o exercício de certa atividade ou produção de certos bens, sem a qual fica inviabilizada sua continuidade<sup>73</sup>; e até mesmo uma equipe de profissionais ultra-especializados que dêem um viés “personalíssimo” à pessoa jurídica. Além destas, outras circunstâncias podem ser relevantes, e só o exame de cada caso pode apontar.

A meu ver, a presente análise pode apenas indicar um critério, cabendo sua verificação concreta às partes que estiverem examinando a operação. Este critério, a meu ver, é o da identidade, com o perfil acima exposto, coincidindo com o critério adotado no PN-2/72.

A aplicação deste critério permite, também, reconhecer que, se a hipótese concreta for a n. 3 (alienação de estabelecimento/fundo que não seja definidor da identidade da pessoa jurídica), a previsão do art. 133 da sucessão ocorrer em relação aos tributos “relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido” assume pleno sentido,

---

73. Ricardo Mariz de Oliveira (*op. cit.*) menciona uma decisão do antigo Tribunal Federal de Recursos, na AP-34960, DJU de 12.02.1972, em que se decidiu: “Empresa que adquire equipamentos de outra sociedade. Seu pessoal foi transferido para a compradora que, também, teve transferida a autorização governamental para explorar o ramo de negócio. Sucessão caracterizada.” (*op. cit.*, p. 1471).

pois, se o comprador está adquirindo uma parcela não determinante da identidade da empresa, sua responsabilidade existe, é plena em relação a todos os tributos relativos aos bens e atividades desenvolvidas, mas, por não atingir nem comprometer a identidade do alienante, não interfere com os tributos que a estejam onerando em razão de pressupostos de fato que digam respeito a uma dimensão determinada pela sua subjetividade (de pessoa jurídica).

Ou seja, o critério acima exposto, ao mesmo tempo:

a) resguarda o sentido inequívoco do art. 133, de alcançar apenas os tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido (o que ocorre quando esta alienação não interferir com a identidade da empresa);

b) impede que, sob a capa de alienação de estabelecimento ou fundo, seja mascarada a assunção do que dá substância à pessoa jurídica alienante, numa tentativa de contornar a responsabilidade que adviria do art. 132 do CTN (que incide, por exemplo, quando há incorporação da pessoa jurídica);

c) resguarda o interesse arrecadatório do Fisco que verá assegurada a continuidade da persecução da arrecadação, que se inicia voltada contra o alienante, e prossegue contra o que corresponder à sua identidade substancial;

d) evita a conclusão paradoxal de a aquisição de um estabelecimento/fundo, que não interfira com a identidade do alienante, transformar o adquirente em sucessor de todos os seus débitos tributários, inclusive os que digam respeito a pressupostos de fato exclusivamente atinentes à alienante (por exemplo, se for o caso, taxa da CVM, contribuição devida a entidades representativas de profissões regulamentadas, CPMF, etc.)

Em suma, entendo que, em princípio, o imposto sobre a renda não configura um tributo relativo ao estabelecimento ou fundo e, por isso, a simples aquisição deste não gera sucessão daquele, salvo (1) se a aquisição comprometer (no sentido de frustrar ou tornar

excessivamente onerosa ou difícil) a cobrança do respectivo crédito tributário por esvaziar o patrimônio contra o qual o Fisco pode se voltar, deixando o alienante de manter bens suficientes para satisfazer o crédito tributário; (2) se a aquisição estiver contaminada por fraude; ou (3) se a aquisição for de algo que defina a própria identidade do alienante.

## 17. Conclusões

À vista das considerações anteriores, podem ser extraídas duas conclusões:

1. Quanto a ser, ou não, o imposto sobre a renda um imposto “relativo ao fundo de comércio ou ao estabelecimento de uma pessoa jurídica”, entendo ser necessário distinguir conforme se trate de um exame no plano da análise do dispositivo legal, ou do plano dos fatos.

No plano do Direito, tributo relativo a fundo de comércio ou estabelecimento é apenas aquele cujo pressuposto de fato esteja relacionado ao fundo ou ao estabelecimento, vistos como universalidades e sob a perspectiva do seu funcionamento, enquanto instrumento do exercício de atividade econômica. Desta ótica, o imposto sobre a renda não é tributo alcançado pelo art. 133 do CTN.

No plano dos fatos, porém, a aquisição de um estabelecimento ou fundo de comércio pode ter significado concreto maior do que a simples assunção de certa atividade econômica, podendo vir a configurar a aquisição da própria empresa. Neste caso, a aquisição assemelha-se a uma incorporação vestida de compra de estabelecimento, aplicando-se em conjunto os arts. 132 e 133 do CTN, que levam à sucessão pelo adquirente na responsabilidade tributária da pessoa jurídica alienante.

A aferição desta hipótese depende de circunstâncias fáticas, a serem verificadas em cada caso concreto.

2. Nos termos do art. 133 do CTN, a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio – desde que (1) não comprometa a cobrança do crédito tributário a cargo do alienante, por esvaziar o patrimônio contra o qual o Fisco pode se voltar, de modo a deixar o alienante (por força da venda do estabelecimento/fundo) sem bens suficientes para satisfazer integralmente o crédito tributário; (2) não esteja contaminada por fraude (em qualquer de suas modalidades); nem (3) corresponda à aquisição de algo que defina a própria identidade da alienante – não enseja responsabilidade por sucessão do adquirente em relação a débito de imposto sobre a renda exigível do alienante.





## Acórdão inteiro teor

OBJEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE.  
EXCESSO DE PRAZO PARA A UNIÃO SE  
MANIFESTAR A RESPEITO DO REQUE-  
RIMENTO DO CONTRIBUINTE. DIREITO  
A OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA  
DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGA-  
TIVA.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL  
MINUTA DE JULGAMENTO FLS.  
TERCEIRA TURMA  
2003.61.00.025037-7 258586 AMS-SP  
PAUTA:03/08/2005 JULGADO:03/08/2005  
NUM. PAUTA: 00004  
RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES  
PRESIDENTE DO ÓRGÃO JULGADOR:  
DES. FED. CARLOS MUTA  
PRESIDENTE DA SESSÃO: DES. FED.  
MÁRCIO MORAES  
PROCURADOR(A) DA REPÚBLICA: Dr(a).  
CARLOS FERNANDO DOS SANTOS LIMA

Atuação  
APTE: RECKITT BENCKISER BRASIL  
LTDA.  
APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADVOGADO(S)  
ADV: HELENILSON CUNHA PONTES e ou-  
tros  
ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR  
SERAFIM  
SUSTENTAÇÃO ORAL  
CERTIDÃO

Certifico que a Egrégia TERCEIRA TUR-  
MA, ao apreciar os autos do processo em  
epígrafe, em sessão realizada nesta data,  
proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu provi-  
mento à apelação nos termos do voto do(a)  
Relator(a). Votaram os(as) DES. FED. NERY  
JUNIOR e JUIZ CONV. SILVA NETO.

Ausente justificadamente o(a) DES. FED.  
CECILIA MARCONDES.

SILVIA SENCIALES SOBRERA MACHADO  
Secretário(a)

PROC.: 2003.61.00.025037-7 AMS 258586

APTE: RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA  
ADV: HELENILSON CUNHA PONTES e ou-  
tros

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR  
SERAFIM

RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES /  
TERCEIRA TURMA

Relatório

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR DESEMBAR-  
GADOR FEDERAL MÁRCIO MORAES:

Cuida-se de mandado de segurança  
impetrado para que seja reconhecida  
a suspensão da exigibilidade dos cré-  
ditos inscritos em dívida ativa sob nº  
80.7.97.002633-04 e nº 80.6.97.017682-  
16, em discussão judicial nos autos das  
execuções fiscais nº 98.0528215-5 e nº  
98.0505635-0, respectivamente, possibi-  
litando, por conseguinte, a expedição da  
certidão positiva de débitos, com efeitos  
de negativa, e a não-inclusão da impe-  
trante no CADIN.

O MM. Juiz a quo denegou a segurança,  
sob o fundamento de que, em uma das  
execuções, houve apenas a oposição de  
exceção de pré-executividade, recurso que  
não tem o condão de suspender a exigi-  
bilidade do crédito, não cabendo ao juiz  
interpretar de maneira ampliativa os dis-  
positivos legais.

Inconformada, a impetrante apela, susten-  
tando que a exceção de pré-executividade  
oposta em uma das execuções demonstra  
que a cobrança é indevida, na medida em  
que os supostos créditos teriam sido com-  
pensados com os valores pagos a título de  
contribuição ao PIS nos termos dos De-  
cretos-leis 2.445/88 e 2.449/88. Afirma,  
ainda, que tal compensação obedeceu aos  
ditames da sentença proferida em proce-  
so judicial (no qual era discutida) e que já  
transitou em julgado. Aduz, por fim, que o  
outro débito indicado está sendo execu-  
tado e, nos autos da execução, há penhora

suficiente para suspender a exigibilidade do crédito.

Regularmente processado o recurso, vieram os autos a esta Corte.

O Ministério Público Federal opina pelo prosseguimento do feito.

É o relatório.

PROC.: 2003.61.00.025037-7 AMS 258586  
APTE: RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA.  
ADV: HELENILSON CUNHA PONTES e outros

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)  
ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES /  
TERCEIRA TURMA

Voto

O EXCELENTÍSSIMO SENHOR DESEMBARGADOR FEDERAL MÁRCIO MORAES: Inicialmente, saliento que deixo de analisar a matéria referente à não-inclusão da impetrante no CADIN, tendo em vista que a sentença não faz referência a ela e, no que tange especificamente a esse ponto, a impetrante não se manifestou no recurso de apelação.

A impetrante requer neste processo a suspensão da exigibilidade de dois débitos inscritos em dívida ativa e que estão sendo executados judicialmente e a expedição de certidão negativa de débitos com efeitos de positiva. (Em sede de apelação ratificou apenas o segundo pedido.)

Em uma das execuções fiscais, o contribuinte ofereceu a penhora de bens como garantia. Noutra, apresentou apenas exceção de pré-executividade, alegando que a cobrança é indevida.

Ambas as hipóteses não dão causa à suspensão da exigibilidade dos créditos, uma vez que não estão previstas dentre o rol taxativo do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A expedição de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa, porém, não decorre necessariamente da suspensão da exigibilidade dos créditos, mas também da efetivação de penhora em autos de execução fiscal.

É o que reza o art. 206 do Código Tributário Nacional, quando afirma que a certidão será positiva, com efeitos de negativa, quando, ainda que existentes débitos, estes estiverem com a exigibilidade suspensa ou em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora.

Para a certidão prevista no art. 206, o Código Tributário Nacional garante os mesmos efeitos da certidão negativa de débitos.

No presente caso, como referido, há penhora nos autos da execução fiscal em curso nº 98.0505635-0. Essa situação não impediria, portanto, a expedição da certidão, nos termos do art. 206 do Código Tributário Nacional.

O débito tributário objeto da execução de nº 98.0528215-5, todavia, não foi garantido por penhora, tendo o contribuinte apenas oposto exceção de pré-executividade. E essa situação é que deve ser discutida.

Embora a exceção de pré-executividade não seja causa de suspensão da exigibilidade do crédito nem permissivo para a expedição da certidão nos termos do art. 206 do CTN, devemos observar que, no caso concreto, parece que houve equívoco da Administração quando exigiu do administrado o pagamento do débito em questão, tendo em vista que, conforme documentação trazida aos autos, os valores discutidos na execução foram compensados com outros, em decorrência de permissão do Poder Judiciário, que proferiu decisão nesse sentido já transitada em julgado.

A seu favor, a parte juntou uma decisão judicial que possibilita a compensação dos valores recolhidos a título de contribuição ao PIS com base nos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88. Confirma-se, nesse particular, o pedido do contribuinte de fls. 141 e o acórdão proferido por este Tribunal, juntado à fl. 143.

A compensação que foi deferida por meio de decisão judicial já transitada em julgado (fls. 161) diz respeito ao período no qual foi observada a legislação citada,

julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e cuja exigibilidade foi suspensa a partir de outubro de 1995, por decisão do Senado Federal que expediu a Resolução 49.

Os valores executados, como se denota do título trazido às fls. 74/78, são relativos a contribuições ao PIS não-quitadas nos meses de agosto a dezembro de 1995, com as quais a impetrante compensou os indêbitos tributários do período de junho de 1990 a junho de 1995 (objeto daquela ação).

Nesse mesmo sentido, permitindo a expedição da CND nos casos de compensação realizada pelo contribuinte, pendente de homologação, e relativa a tributos declarados inconstitucionais, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, senão vejamos:

**“TRIBUTÁRIO – CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – COMPENSAÇÃO REALIZADA COM VALORES DO PIS DECLARADO INCONSTITUCIONAL – ILEGALIDADE DA RECUSA – PRECEDENTES.**

– Consoante reiterada jurisprudência desta eg. Corte, é ilegal a recusa ao fornecimento da CND se fundada na existência de débito objeto de compensação com exação declarada constitucional, quando não houve o prévio procedimento administrativo de homologação.

– Recurso especial conhecido e provido.” (STJ, RESP 354154, Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, publicado no DJ de 27.09.2004, p. 296).

**“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. INDÉBITO SURGIDO COM A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF. RECUSA. ILEGITIMIDADE.**

1. Impede o conhecimento do recurso especial a falta de prequestionamento da questão federal não sanada oportunamente pela oposição de embargos de declaração. (Súmulas 282 e 356/STF).

2. A Primeira Seção consolidou posicionamento no sentido de que, se o crédito compensado refere-se à contribuição que teve sua exigência reconhecida como inconstitucional pelo STF, como é o caso do Finsocial, é ilegítima a recusa do Fisco em expedir a Certidão Negativa de Débito. Somente após a verificação de que foi incorreta ou indevida a compensação, e a constituição definitiva do crédito tributário, mediante o lançamento, poderá a Administração recusar-se a fornecer a certidão requerida.

3. Agravo regimental desprovido.” (STJ, AgRg no RESP 487816, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, publicado no DJ de 13.10.2003, p. 236)

Há nos autos, ainda, um auto de infração anulado pela própria Administração, que entendeu ter sido lavrado em afronta às decisões judiciais obtidas pelo contribuinte-apelante. O auto de infração invalidado se referia aos períodos objeto da execução fiscal ora tratada, além de outros posteriores.

Na decisão administrativa, o Segundo Conselho de Contribuintes reconheceu que “não pode a autoridade fiscal lavrar Auto de Infração por discordar de decisão judicial, sob pena de se inverter (ou subverter) a ordem das coisas” (fls. 169).

O impedimento à expedição das certidões negativas deve ficar restrito aos casos em que houver, evidentemente, a pendência de débitos não quitados, sob pena de impedimento à livre atividade das sociedades empresárias. Do contrário, deve imperar a certificação de uma situação, ainda que transitória, que garanta ao contribuinte o exercício de suas atividades empresariais livremente.

Saliente-se que os administrados são protegidos pelo princípio da eficiência a que deve obediência a Administração Pública. A exceção de pré-executividade foi oposta nos autos da execução fiscal em julho de 2002 (fls. 96), tendo o Juízo determinado a manifestação da exequente no prazo de vinte dias; mas somente em

novembro do mesmo ano é que a União Federal veio aos autos para pedir a prorrogação do prazo por mais 90 (noventa) dias (fls. 172). Note-se pelo despacho anexado às fls. 178 que ao fim do mês de março não havia ainda manifestação da exequente e que, em maio de 2003, a União Federal pediu a suspensão do processo por cento de oitenta dias (fls. 188). Não é razoável que o contribuinte, tendo tomado as providências cabíveis no processo judicial em andamento, aguarde indefinidamente manifestação da União a respeito do seu débito.

Ante o exposto, dou provimento à apelação, assegurando-se a expedição da certidão positiva de débitos, com efeitos de negativa, se não existirem outros débitos em nome do contribuinte além dos noticiados nestes autos.

É como voto.

PROC.: 2003.61.00.025037-7 AMS 258586  
APTE: RECKITT BENCKISER BRASIL LTDA

ADV: HELENILSON CUNHA PONTES e outros

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES / TERCEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. EXPEDIÇÃO DE CND. ARTIGO 206 DO CTN. EXECUÇÕES FISCAIS EM CURSO. OFERECIMENTO DE PENHORA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. POSSIBILIDADE.

1. Tanto o oferecimento de penhora quanto a oposição de exceção de pré-executividade não dão causa à suspensão dos débitos executados.

2. A penhora nos autos da execução fiscal possibilita a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do art. 206 do CTN.

3. Embora a exceção de pré-executividade não seja causa de suspensão da exigibi-

lidade do crédito nem permissivo para a expedição da certidão nos termos do art. 206 do CTN, a compensação de débito com exação recolhida nos termos de norma declarada inconstitucional não obsta o fornecimento de CND.

4. O impedimento à expedição das certidões deve ficar restrito aos casos em que houver, evidentemente, a pendência de débitos não quitados. Do contrário, deve imperar a certificação de uma situação que, apesar de transitória, garanta ao contribuinte o exercício de suas atividades empresariais livremente.

5. A Administração Pública tem o dever de observar em seus atos o princípio da eficiência, analisando com rapidez a situação fiscal dos contribuintes que, do contrário, ficarão impedidos de exercerem livremente suas atividades.

6. Apelação provida.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima identificadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 3 de agosto de 2005.

MÁRCIO MORAES

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DJU II de 17/08/3005, p. 261).

TRIBUTÁRIO – CPMF – INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES FEITAS MEDIANTE ENDOSSO – LEI 9.311/96 E CIRCULAR BACEN 3001/2000.

RECURSO ESPECIAL Nº 538.705 – PR (2003/086582-0)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON RECORRENTE: BANCO CENTRAL DO BRASIL

PROCURADOR: FRANCISCO SIQUEIRA E OUTROS

RECORRIDO: GIACOBO E COMPANHIA LTDA.

ADVOGADO: PAULO MORELI E OUTROS  
INTERES.: FAZENDA NACIONAL

Ementa

TRIBUTÁRIO – CPMF – INCIDÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES FEITAS MEDIANTE ENDOSSO – LEI 9.311/96 E CIRCULAR BACEN 3001/2000.

1. A Lei 9.311/96, após indicar o fato gerador do CPMF no art. 2º, estabelece em *numerus clausus* as hipóteses de não-incidência.

2. A operação de pagamento, em cheque nominal, para utilização posterior pelo portador, mediante endosso, quando realizada via instituição bancária, está sujeita ao pagamento do CPMF.

3. Exata interpretação do art. 3º da Circular/BACEN 3001/2000, que não se atrita com o art. 17 da Lei 9.311/96.

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 Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília-DF, 1º de setembro de 2005 (Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 538.705 – PR (2003/0086582-0)

RECURSO ESPECIAL Nº 538.705 – PR (2003/0086582-0)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE: BANCO CENTRAL DO BRASIL

PROCURADOR: FRANCISCO SIQUEIRA E OUTROS

RECORRIDO: GIACOBO E COMPANHIA LTDA.

ADVOGADO: PAULO MORELI E OUTROS  
INTERES.: FAZENDA NACIONAL

Relatório

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relator): Trata-se de recurso especial interposto com fulcro na alínea “a” do permissivo constitucional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

ADMINISTRATIVO. CIRCULAR BACEN 3001/2000. EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO DE CHEQUES NOMINAIS EM CONTA-CORRENTE DO BENEFICIÁRIO. ILEGALIDADE. POSSIBILIDADE DE UM ÚNICO ENDOSSO PREVISTO NA LEI 9.311/96.

1. Prevendo a Lei 9.311/96 a possibilidade de um único endosso nos cheques nominais, pelo beneficiário, não poderia ter a Circular 3001/2000, do Banco Central do Brasil estabelecido a exigência de depósito dos cheques nas contas dos beneficiários originais. Ilegalidade do normativo, que inviabilizou o endosso, previsto em lei.

2. Apelações e remessa oficial desprovidas. (fl. 137)

Opostos embargos de declaração, restaram assim decididos:

EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS.

1. O acórdão vergastado apreciou detidamente a questão posta em julgamento, contemplando todos os fatos e fundamentos da controvérsia, pertinentes e necessários à formação do convencimento. Portanto, havendo manifestação expressa a respeito da matéria em exame, não prospera a oposição de embargos visando à modificação do julgado, sob alegação de omissão ou obscuridade.

2. Ausentes as irregularidades previstas nos incisos I e II do artigo 535 do CPC no acórdão vergastado, restam desprovidos os embargos. (fl. 147)

Alega o BANCO CENTRAL DO BRASIL negativa de vigência dos arts. 2º, I, III e IV, e 17, I, da Lei 9.311/96, sustentando que a Circular/BACEN 3001/2000 não criou uma nova hipótese de incidência para o CPMF, mas apenas modificou a maneira de formalização destas operações.

Aduz, ainda, que qualquer transmissão de valores, seja em dinheiro ou cheque, com intervenção da instituição financeira, está sujeita à incidência da CPMF.

Interpretando o art. 17 da Lei 9.311/96, afirma a impossibilidade de uma operação financeira envolver cheque endossado, pela primeira vez, sem a incidência da CPMF.

Com contra-razões, subiram os autos, admitido o especial na origem.

Relatei.

RECURSO ESPECIAL Nº 538.705 - PR (2003/0086582-0)

RECURSO ESPECIAL Nº 538.705 - PR (2003/0086582-0)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE: BANCO CENTRAL DO BRASIL

PROCURADOR: FRANCISCO SIQUEIRA E OUTROS

RECORRIDO: GIACOCO E COMPANHIA LTDA.

ADVOGADO: PAULO MORELI E OUTROS  
INTERES.: FAZENDA NACIONAL

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relator): - Prequestionados os dispositivos tidos por violados, enfrente o mérito do especial.

Busca-se saber, no presente caso, se o art. 3º da Circular/BACEN 2.535/1995, alterada pelo art. 1º da Circular/BACEN 3001/2000, desbordou do comando contido no art. 17, I, da Lei 9.311/96, que instituiu a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF.

Em termos práticos, temos de responder à seguinte indagação: os cheques recebidos de clientes podem ser endossados pelos comerciantes para pagar diretamente a seus fornecedores? A resposta é afirmativa, naturalmente, fazendo-se uma operação direta entre particulares, de modo a não entrar na conta do comerciante a ordem de pagamento que lhe foi dirigida, visto que entregue, com endosso a seu credor, o fornecedor.

Entretanto, na hipótese dos autos, dois aspectos diferem do exemplo; é que a operação de entrega da ordem de pagamento endossada se faz via estabelecimento bancário, registrando-se aí duas operações: primeira, a saída do cheque da conta do cliente para, ficticiamente, a conta do comerciante que endossou o cheque; segunda, a saída fictícia da conta do comerciante para a conta do seu fornecedor.

O legislador, ao instituir a CPMF nos termos da Lei 9.311/96, explicitou no art. 2º o fato gerador da contribuição, deixando claro no seu inciso VI:

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

Depois de estabelecer quais as hipóteses geradoras da exação, ficou explicitado no artigo seguinte as hipóteses de não-incidência, entendendo doutrina e jurisprudência que a norma não é meramente enunciativa, mas fechada em *numerus clausus*, de tal forma que fora das hipóteses enumeradas há, de forma absoluta, a incidência da contribuição de que se cuida.

Dentro desse raciocínio, vejamos os dispositivos legais questionados neste recurso. O artigo 17 da Lei 9.311/96 é expresso quando só permite um endosso, estando assim redigido:

Art. 17. Durante o período de tempo previsto no art. 20:

I - somente é permitido um único endosso nos cheques pagáveis no País;

Verifica-se, pelo texto transcrito, que não se falou de incidência ou não da CPMF e sim da possibilidade de, por via bancária, tramitarem ordens de pagamento com um só endosso. A determinação é compreens-

sível, na medida em que se tem ciência de que a CPMF tem definidos propósitos extrasfiscais, entre eles, o de combater a evasão fiscal.

A Circular BACEN 2535/1995, alterada pela Circular 3002/2000, no papel de detalhamento da regra formal estabelecida em lei, explicitou o *iter* das operações com endosso, deixando claro que só o primeiro seria considerado como tal, pois do segundo em diante tudo se passava como sendo uma operação de depósito e saque posterior, incidindo então a CPMF. Daí a redação dada ao art. 3º da norma:

Art. 3º Devem ser registrados em conta de depósitos à vista do beneficiário os valores correspondentes às seguintes operações:

I – cobrança de créditos de qualquer natureza, direitos ou valores, representados ou não por títulos, inclusive cheques;

II – recebimento de carnês, contas ou faturas de concessionárias de serviços públicos e prestações de consórcios, bem como quaisquer outros valores, não abrangidos no inciso anterior;

III – coleta de numerário, inclusive cheques, realizada por meio de serviço especializado mantido ou contratado pela instituição financeira ou pelo próprio interessado;

IV – lançamentos interdependências e outros assemelhados.

Parágrafo 1º O registro contábil das operações de que trata este artigo deve ser efetuado na conta de depósitos à vista do credor dos valores cobrados, arrecadados ou colocados à sua disposição.

Parágrafo 2º Em se tratando de beneficiário não titular de conta de depósitos à vista na instituição, os recursos por essa recebidos na forma do “caput” devem ser transferidos para instituição onde o beneficiário mantenha conta de depósitos à vista, à qual também se aplicam as disposições deste artigo.

Parágrafo 3º Fica dispensada a realização de depósitos nos termos deste artigo quando a instituição estiver atuando na prestação de serviços de administração

de recursos destinados à aplicação e ao resgate de investimentos por conta e ordem de seus clientes, hipótese em que os recursos poderão ser registrados em conta de depósitos à vista de titularidade da instituição, vinculadas a contas-correntes não movimentáveis por cheque abertas em nome dos respectivos clientes, cuja movimentação deve observar as condições estabelecidas na legislação e na regulamentação aplicáveis.

O BANCO CENTRAL argumenta que não há dispensa de registro contábil e de recolhimento da contribuição nessa operação de endosso, na hipótese do artigo 17, I, da Lei 9.311/96, porque qualquer transmissão de valores, em dinheiro ou cheque, com a intervenção da instituição financeira está sujeita à incidência da CPMF, conforme consta do inciso III, art. 2º, daquele estatuto legal.

A razão está com o BANCO CENTRAL, como se pode perceber dentro do raciocínio acima exposto.

Lembro, por oportuno, que esta Corte ostenta um único precedente, da Primeira Turma, no REsp 574.438/RS, julgado em abril deste ano, no qual manifestou-se a Corte julgadora pela incidência da contribuição, ficando assim ementado o julgado:

TRIBUTÁRIO. CPMF. INCIDÊNCIA SOBRE AS OPERAÇÕES DE LIQUIDAÇÃO OU DE PAGAMENTO, POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA, DE QUAISQUER CRÉDITOS, DIREITOS OU VALORES, POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. LEI 9.311/96, ART. 3º, III. CIRCULAR BACEN 3001/2000, ART. 3º. LEGALIDADE. RECURSOS ESPECIAIS PROVIDOS.

No julgamento, ficou vencido o relator, Ministro Luiz Fux, o qual pugnava pela tese da não-incidência, mas foi vencido após os votos-vista dos Ministros Teori Zavascki e José Delgado, que foram acompanhados pelos Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso para reformar o acórdão e

julgar improcedente a ação, condenando o vencido a arcar com as custas e honorários de advogado que arbitro em 10% (dez por cento) sobre o valor da causa, devidamente atualizado.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2003/0086582-0

REsp 538705 / PR

Número Origem: 200070050061280

PAUTA: 01/09/2005

JULGADO: 01/09/2005

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: BANCO CENTRAL DO BRASIL

PROCURADOR: FRANCISCO SIQUEIRA E OUTROS

RECORRIDO: GIACOBO E COMPANHIA LTDA.

ADVOGADO: PAULO MORELI E OUTROS INTERES.: FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: Administrativo - Ato - Resolução - BACEN

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 Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 01 de setembro de 2005

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 10/10/3005, p. 285).

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE FATURAMENTO. SUBSTITUIÇÃO POR CARTA DE FIANÇA. POSSIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 660.288 - RJ (2004/0111233-0)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE: TEXACO BRASIL S/A PRODUTOS DE PETRÓLEO

ADVOGADO: JOSÉ MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETTO E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROCURADORA: MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZEVEDO E OUTROS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - PENHORA SOBRE FATURAMENTO - EXCEPCIONALIDADE - SUBSTITUIÇÃO POR FIANÇA BANCÁRIA - CABIMENTO.

1. O art. 15, I, da Lei 6.830/80 confere à fiança bancária o mesmo *status* do depósito em dinheiro, para efeitos de substituição de penhora, sendo, portanto, instrumento suficiente para garantia do executivo fiscal.

2. A penhora sobre o faturamento da empresa somente é admissível em hipóteses excepcionais, quando não há outros meios para garantia da dívida, em razão do que dispõe o art. 620 do CPC, pelo qual a execução deve se dar da forma menos gravosa para o devedor. Precedentes.

3. 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 Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Dr(a) MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZEVEDO, pela parte: RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
Brasília-DF, 13 de setembro de 2005 (Data do Julgamento)  
MINISTRA ELIANA CALMON  
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 660.288 - RJ  
(2004/0111233-0)  
RECORRENTE: TEXACO BRASIL S/A PRODUTOS DE PETRÓLEO  
ADVOGADO: JOSÉ MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETTO E OUTROS  
RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROCURADORA: MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZEVEDO E OUTROS  
Relatório

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: - Trata-se de acórdão proferido em agravo de instrumento, impugnando decisão do juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca do Rio de Janeiro, prolatada na Execução Fiscal 94.019.137-2, que indeferiu pedido de substituição da penhora incidente sobre o faturamento da empresa, no percentual de 30% (trinta por cento), por fiança bancária. Eis o teor da ementa:

Execução Fiscal. Depósito em dinheiro que não deve ser substituído ainda que por Fiança Bancária. Correta e Adequada execução do art. 15, I, da Lei 6830/80. Recurso improvido. (fl. 44)

Segundo o Tribunal, a matéria já fora apreciada no Agravo de Instrumento 5.163/99, com o indeferimento de idêntica postulação. Ponderou, entretanto, que, se considerada a ocorrência de fatos novos capazes de tornar útil o recurso em julgamento, era de reconhecer-se a superioridade da penhora sobre o faturamento, em detrimento da fiança bancária, tendo a primeira maior liquidez. Daí a conclusão no sentido de manter a decisão do juízo de primeiro grau. Formulou o relator em seu voto, que a única hipótese de ser rechaçada a penhora sobre o fa-

turamento era o sucesso da AGRAVANTE no julgamento do Recurso Extraordinário oriundo do agravo de instrumento antecedente, com postulação idêntica à do presente recurso.

Rejeitados os embargos de declaração opostos pela empresa (fls. 51/52), foi interposto recurso especial, com fulcro na alínea "a" do permissivo constitucional, alegando-se, preliminarmente, violação dos arts. 458, II e III, e 535, II, do CPC, uma vez que o Tribunal *a quo* não teria sanado as omissões levantadas nos declaratórios. No mérito, aponta a recorrente contrariedade aos arts. 620 do CPC e 15, I, da Lei 6.830/80, sustentando, em síntese, a possibilidade da substituição da penhora sobre receita por fiança bancária, aduzindo, outrossim, que o AI 5.163/99 e o recurso extraordinário mencionados no acórdão recorrido não tratam de matéria idêntica a dos presentes autos.

Após as contra-razões, foi inadmitido o recurso especial (fls. 93/94).

Dei provimento ao agravo de instrumento interposto pela empresa, determinando a subida do recurso especial (fl. 121).

Atendendo a requerimento da agravante, determinei a convalidação do agravo de instrumento no presente recurso especial (fl. 134).

Relatei.

RECURSO ESPECIAL Nº 660.288 - RJ  
(2004/0111233-0)

RECURSO ESPECIAL Nº 660.288 - RJ  
(2004/0111233-0)  
RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON  
RECORRENTE: TEXACO BRASIL S/A PRODUTOS DE PETRÓLEO  
ADVOGADO: JOSÉ MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETTO E OUTROS  
RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO  
PROCURADORA: MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZEVEDO E OUTROS  
Voto  
A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (RELATORA): - Primeiramente,

da análise dos autos, verifica-se que o Tribunal *a quo* bem fundamentou seu entendimento, rejeitando, ainda que implicitamente, a tese defendida pelo ora recorrente, não havendo de se falar em deficiência na jurisdição prestada. Não restou, pois, configurada qualquer violação dos arts. 458 e 535 do CPC.

Prosseguindo no julgamento, verifico que, conquanto tenha o Tribunal *a quo* consignado que no Agravo de Instrumento 5163/93 foi indeferida idêntica postulação, admitiu-se a ocorrência de fatos novos, de modo que a única fundamentação para o indeferimento da substituição de penhora da receita da empresa por fiança bancária foi a ausência de idêntica liquidez do título.

Contudo, o art. 15, I, da Lei 6.830/80 confere à fiança bancária o mesmo *status* do depósito em dinheiro, para efeitos de substituição de penhora, sendo, portanto, instrumento suficiente para garantia do executivo fiscal, não se podendo ignorar a efetiva segurança que tem o credor por meio da fiança.

Assim, em consonância com o que estipula o art. 620 do CPC, pela qual a execução deve se dar da forma menos gravosa para o devedor, merece ser acolhida a pretensão recursal, uma vez que a penhora sobre a receita da empresa somente deve ser feita quando não haja outra maneira de garantia da execução, uma vez que interfere diretamente no funcionamento da empresa executada.

A penhora sobre o faturamento da empresa somente deve ser feita em hipótese excepcional, consoante já definido pela Primeira Seção desta Corte:

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO REGIMENTAL – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA – FATURAMENTO – MEDIDA EXCEPCIONAL.**

É firme a orientação deste Sodalício, esposada em inúmeros julgados desta Corte, no sentido de que a penhora sobre o faturamento da empresa somente poderá ocorrer em hipóteses excepcionais. Dessa forma, a

penhora sobre o faturamento bruto mensal da empresa executada somente pode ocorrer em último caso, ou seja, após tentativas frustradas de penhora sobre outros bens arrolados no art. 11 da Lei de Execução Fiscal.

Na hipótese dos autos, o v. acórdão embargado determinou a penhora sobre o faturamento da embargada ao fundamento de que “os bens oferecidos são insuficientes para garantia do Juízo e de difícil alienação, donde possível a penhora sobre renda de empresa, observados os critérios do art. 678, parágrafo único, CPC” (fl. 114).

Embargos de divergência acolhidos, para determinar a penhora sobre 5% sobre o faturamento mensal da embargada, desde que cumpridas as determinações dos artigos 677 a 679 do Código de Processo Civil.

(EAg 459.940/RJ, Rel. Ministro Francislli Netto, Primeira Seção, julgado em 09.06.2004, DJ 11.10.2004 p. 220)

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL – EXECUÇÃO FISCAL – PENHORA – FATURAMENTO – MEDIDA EXCEPCIONAL.**

É firme a orientação deste Sodalício, esposada em inúmeros julgados desta Corte, no sentido de que a penhora sobre o faturamento da empresa somente poderá ocorrer em hipóteses excepcionais.

Verifica-se que o v. acórdão embargado, nessa linha de entendimento, ratificou o decisum da Corte de origem sob o fundamento de que “não fica vedada a penhora questionada, em percentual adequado ao valor da dívida objeto da execução, com a observância das cautelas legais (arts. 677 e 678, CPC), apenas afastando a possibilidade de constrição abrupta e direta”.

Dessa linha de pensar não destoa a orientação esposada no v. aresto paradigma no sentido de que a penhora sobre o faturamento bruto mensal da empresa executada somente pode ocorrer em último caso, ou seja, após tentativas frustradas de penhora sobre outros bens arrolados no art. 11 da Lei de Execução Fiscal.

Sustenta a embargante, diversamente, que "ficou evidente que não houve o esgotamento das possibilidades de penhora elencadas na lei de execuções fiscais". Essa alegação, data venia, contraria a seguinte assertiva do acórdão da Corte de origem: "devedor que busca dificultar o ato de penhora". Ademais, tal circunstância já não poderia ser objeto de exame em embargos de divergência, cujo escopo é uniformizar eventual dissídio entre as Turmas que compõem a egrégia Primeira Seção e não dar efeitos infringentes ao acórdão embargado.

Embargos de divergência não conhecidos. (REsp 267.449/SP, Rel. Ministro Franciulli Netto, Primeira Seção, julgado em 28.05.2003, DJ 25.08.2003 p. 258)

Ainda sobre o tema, confira-se o seguinte precedente em que se admitiu a substituição da penhora sobre o faturamento por fiança bancária:

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA. SUBSTITUIÇÃO IDÔNEA. ART. 620, DO CPC.

- A penhora sobre o faturamento da empresa somente deverá ocorrer em hipóteses excepcionais, quando não existir substituição idônea, em atenção ao princípio insculpido no artigo 620, do CPC, pelo qual a execução deve ser feita do modo menos gravoso para o executado.

- Na hipótese em comento, tendo o executado oferecido à penhora carta de fiança, não tem cabimento a constrição incidir sobre o faturamento da empresa.

- Verificada a conjugação dos pressupostos básicos para a concessão da cautela.

- Medida Cautelar procedente.

(MC 2.775/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 02.05.2002, DJ 16.09.2002 p. 137)

Com essas considerações, dou provimento ao recurso.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2004/0111233-0

REsp 660288 / RJ

Números Origem: 200302051184 993302

PAUTA: 13/09/2005

JULGADO: 13/09/2005

Relatora

Exma. Sra. Ministra ELIANA CALMON

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ FLAUBERT MACHADO ARAÚJO

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: TEXACO BRASIL S/A PRODUTOS DE PETRÓLEO

ADVOGADO: JOSÉ MANOEL DE ARRUDA ALVIM NETTO E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROCURADORA: MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZEVEDO E OUTROS

ASSUNTO: Execução Fiscal - Penhora SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a) MARÍLIA MONZILLO DE ALMEIDA AZEVEDO, pela parte: RECORRIDO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

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 Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 13 de setembro de 2005

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 10/10/2005, p. 311).

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIO. ICMS. EXCLUSÃO DO PIS E COFINS DE SUA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.**

RECURSO ESPECIAL Nº 601.741 - CE (2003/0191554-6)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: EMPRESA COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PRODUTOS VEGETAIS LTDA.

ADVOGADO: ERICK MACEDO E OUTRO

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: GUSTAVO CÉSAR DE FIGUEIREDO PORTO E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. A natureza jurídica da substituição tributária é uma técnica de arrecadação. Nessa modalidade, em que o Fisco e o contribuinte mantêm a relação jurídica, o contribuinte do ICMS faz seu lançamento por homologação e recolhe diretamente o tributo.

2. Na substituição tributária, o terceiro chama a ponta da relação jurídica, assume o posicionamento da atividade estatal e passa a arrecadar o tributo por determinação legal, ou seja, no momento em que o recolhe assume a responsabilidade de responder ao tributo de acordo com o princípio da legalidade. É bem verdade que agora o recolhe em nome do substituído, por isso é chamado de substituto. Ele não é contribuinte vinculado ao fato gerador direto, é contribuinte vinculado ao fato gerador de modo indireto, porque, embora o fato gerador do tributo seja decorrente de uma relação negocial, entre ele e seu verdadeiro contribuinte, passa a ser responsável pelo recolhimento.

3. Todas as vezes em que o Fisco começa a exigir do substituto recolhimento fora das regras fixadas pelo princípio da legalidade, o substituto pode insurgir-se em juízo, pois é parte legítima para discutir tal exigência; se não cumprir a exigência, passa a ser o responsável direto pelo não-cumprimento.

4. Não há como considerar o ICMS retido e recolhido no regime de substituição tributária como receita bruta de vendas ou faturamento, daí decorrendo que a incidência de PIS e Cofins sobre tal valor é absolutamente ilegal, já que se faz sobre base não prevista no texto da Constituição nem das leis que regem a matéria. O ICMS não compõe a receita da contribuinte substituída, uma vez que não se refere às suas próprias vendas, tampouco constitui receita independente da forma como seja contabilizada.

5. Quando o contribuinte vende a mercadoria, está embutido o ICMS, imposto indireto que foi por ele pago. Sua receita bruta é o total do preço da venda e do ICMS pago, pois já está incluído no preço da mercadoria. No caso da substituição tributária, quando efetua a venda, o substituto tributário recolhe o ICMS antecipadamente, e, já com o ICMS que será pago pelo vendedor, porque o Fisco fixa uma espécie de pauta sobre o valor a incidir, presume-se que a venda será efetuada, e nesta presunção já está incluído o ICMS, que, conseqüentemente, será colocado pelo vendedor, pelo substituído.

6. Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituído do ICMS pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS - substituição tributária paga na aquisição das mercadorias - trigo e seus derivados - desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituído. A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituído do referido imposto (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98).

7. Recurso parcialmente 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 prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr.

Ministro Francisco Falcão, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão (voto-vista), Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 26 de abril de 2005 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO  
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 601.741 - CE  
(2003/0191554-6)

Relatório

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Cuida-se de recurso especial interposto pela EMPRESA COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PRODUTOS VEGETAIS LTDA., com fulcro no art. 105, III, "a", da Carta Magna, contra acórdão assim ementado (fl. 95):

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. LEGALIDADE.

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS são todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica de direito privado, não possuindo qualquer relevância, em termos jurídicos, a parcela que vai ser destinada ao pagamento de tributos, dentre os quais o ICMS.

2. O STJ, através das Súmulas 68 e 94, já se posicionou no sentido de ser perfeitamente legal a inclusão das parcelas relativas ao ICMS na base de cálculo do PIS.

3. Apelação improvida."

Dessa decisão, ofertaram-se embargos de declaração, os quais restaram rejeitados, com a seguinte ementa (fl. 113):

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO E OBSCURIDADE. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

- Reconhecida a obscuridade apontada, há de se esclarecer que o ICMS a que se refere o v. acórdão embargado, é o ICMS que no regime de substituição tributária, nos termos do Decreto do Estado do Ceará

nº 24.464/97, foi desvinculado da operação de venda, para integrar as operações de importação, das empresas importadoras de trigo.

- Embargos conhecidos, mas improvidos." Sustenta-se, nas razões do recurso, ofensa aos arts. 3º, "b", da LC nº 07/70, 2º, *caput*, da LC nº 70/91, 2º e 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.715/98, 2º e 3º, §§ 1º e 2º, I, da Lei nº 9.718/98, os quais definem como base de cálculo do PIS e da COFINS o faturamento ou a receita bruta da pessoa jurídica e permitem a exclusão do ICMS substituído da base de cálculo destas contribuições sociais, diferentemente do entendimento esposado pelo acórdão recorrido.

Examinando o apelo extremo, proferi, inicialmente, decisão negando seguimento ao recurso, cuja ementa registrou:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. SÚMULAS NºS 68 E 94, DO STJ.

1. Pacífico o entendimento nesta Corte de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL (e, consequentemente, da COFINS, tributo da mesma espécie) e também do PIS. Súmulas nºs 68 e 94/STJ, respectivamente: "a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS" e "a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial."

2. Recurso a que se nega seguimento."

Da decisão acima transcrita, a recorrente opôs agravo regimental, aduzindo, em síntese, que:

a) a decisão do TRF, cuja ementa se transcreveu, continha erro evidente porque a matéria não diz respeito ao ICMS normal, de competência do próprio contribuinte, mas ao ICMS recolhido na condição de substituto tributário;

b) por tal razão, a agravante interpôs embargos de declaração para que fosse esclarecido que o montante que se pretende excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS não é o ICMS devido pela própria empresa, mas aquele pago por substituição tributária, tendo a Corte regional reconhecido a imprecisão do acórdão, afirmando

que “há de se esclarecer que o ICMS a que se refere o v. acórdão embargado, é o ICMS que no regime de substituição tributária, nos termos do Decreto do Estado do Ceará nº 23.464/97, foi desvinculado da operação de venda, para integrar as operações de importação, das empresas importadoras de trigo”;

c) se a decisão *a quo* tratasse de ICMS normal estaria correta porque o próprio STJ já decidiu que essa parcela do imposto estadual deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS (Súmulas 68 e 94);

d) tratando-se, todavia, de ICMS por substituição tributária, como de fato o é, essa parcela não deve integrar a base de cálculo daqueles tributos, por expressa disposição legal (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98).

Em face dos aspectos apresentados, dei provimento ao agravo regimental, assim me pronunciando:

“De fato, o recurso especial não foi apreciado em todos os seus aspectos reclamados, aplicando as Súmulas nºs 68 e 94, do STJ, de maneira ampla, sem analisar o caso concreto com mais afinco. Há que se impor um melhor exame ao apelo, o qual deverá ser efetivado por meio do colegiado da Primeira Turma.

Assim, dou provimento ao agravo regimental e revogo a decisão de fls. 186/188, tornando-a sem efeito.”

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 601.741 – CE (2003/0191554-6)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

1. A natureza jurídica da substituição tributária é uma técnica de arrecadação. Nessa modalidade, em que o Fisco e o contribuinte mantêm a relação jurídica, o contribuinte do ICMS faz seu lançamento por homologação e recolhe diretamente o tributo.

2. Na substituição tributária, o terceiro chama a ponta da relação jurídica, assu-

me o posicionamento da atividade estatal e passa a arrecadar o tributo por determinação legal, ou seja, no momento em que o recolhe assume a responsabilidade de responder ao tributo de acordo com o princípio da legalidade. É bem verdade que agora o recolhe em nome do substituído, por isso é chamado de substituto. Ele não é contribuinte vinculado ao fato gerador direto, é contribuinte vinculado ao fato gerador de modo indireto, porque, embora o fato gerador do tributo seja decorrente de uma relação negocial, entre ele e seu verdadeiro contribuinte, passa a ser responsável pelo recolhimento.

3. Todas as vezes em que o Fisco começa a exigir do substituto recolhimento fora das regras fixadas pelo princípio da legalidade, o substituto pode insurgir-se em juízo, pois é parte legítima para discutir tal exigência; se não cumprir a exigência, passa a ser o responsável direto pelo não-cumprimento.

4. Não há como considerar o ICMS retido e recolhido no regime de substituição tributária como receita bruta de vendas ou faturamento, daí decorrendo que a incidência de PIS e Cofins sobre tal valor é absolutamente ilegal, já que se faz sobre base não prevista no texto da Constituição nem das leis que regem a matéria. O ICMS não compõe a receita da contribuinte substituída, uma vez que não se refere às suas próprias vendas, tampouco constitui receita independente da forma como seja contabilizada.

5. Quando o contribuinte vende a mercadoria, está embutido o ICMS, imposto indireto que foi por ele pago. Sua receita bruta é o total do preço da venda e do ICMS pago, pois já está incluído no preço da mercadoria. No caso da substituição tributária, quando efetua a venda, o substituto tributário recolhe o ICMS antecipadamente, e, já com o ICMS que será pago pelo vendedor, porque o Fisco fixa uma espécie de pauta sobre o valor a incidir, presume-se que a venda será efetuada, e nesta presunção já está incluído o ICMS,

que, conseqüentemente, será colocado pelo vendedor, pelo substituído.

6. Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituído do ICMS pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS – substituição tributária paga na aquisição das mercadorias – trigo e seus derivados – desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituído. A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituído do referido imposto (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98).

7. Recurso parcialmente provido.

Voto

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): Sr. Presidente, começo meu voto afirmando que devemos buscar a natureza jurídica de qualquer entidade, especialmente de Direito Tributário.

Já está mais do que cristalizado que a natureza jurídica da substituição tributária é uma técnica de arrecadação. Nessa modalidade, em que o Fisco e o contribuinte mantêm a relação jurídica, o contribuinte do ICMS faz seu lançamento por homologação e recolhe diretamente o tributo.

Na técnica da substituição tributária, o terceiro chama a ponta da relação jurídica, assume o posicionamento da atividade estatal e passa a arrecadar esse tributo por determinação legal, ou seja, no momento em que o recolhe, assume a responsabilidade de responder a esse tributo de acordo com o princípio da legalidade. É bem verdade que agora o recolhe em nome do substituído, por isso é chamado de substituído. Ele não é contribuinte vinculado ao fato gerador direto, é contribuinte vinculado ao fato gerador de modo indireto, porque, embora o fato gerador do tributo seja decorrente de uma relação comercial entre ele e seu verdadeiro contribuinte, passa a ser responsável pelo recolhimento. Todas as vezes em que o Fisco começa a

exigir do substituído recolhimento fora das regras fixadas pelo princípio da legalidade, esse substituído pode insurgir-se em juízo, pois é parte legítima para discutir tal exigência; se não cumprir a exigência, passa a ser o responsável direto pelo não-cumprimento.

Valho-me de um pensamento de Antônio Roque Carraza para dizer que as palavras e expressões em Direito Tributário, embora sejam meros rótulos, são empregadas nas coisas e realidades que nos cercam.

Cita o autor, dizendo que qualquer palavra ou expressão é conveniente à medida que nos colocamos de acordo com ela, utilizando-a de maneira adequada e congruente, tudo em face do princípio da legalidade tributária. Não há como considerar o ICMS retido e recolhido no regime de substituição tributária como receita bruta de vendas ou faturamento, daí decorrendo que a incidência de PIS e Cofins sobre tal valor é absolutamente ilegal, já que se faz sobre base não-prevista no texto da Constituição nem das leis que regem a matéria. O ICMS não compõe a receita do contribuinte substituído, visto que não se refere às suas próprias vendas, tampouco constitui receita independente da forma como for contabilizada.

Quando o contribuinte vende a mercadoria, está embutido o ICMS, imposto indireto que foi pago por ele. Então, sua receita bruta é o total do preço da venda e do ICMS pago, pois já está incluído no preço da mercadoria. No caso da substituição tributária, quando efetua a venda, o substituído tributário está recolhendo o ICMS antecipadamente, e, já com o ICMS que será pago pelo vendedor, porque o Fisco fixa uma espécie de pauta sobre o valor a incidir, presume-se que a venda será efetuada e, nesta presunção, já está incluído o ICMS, que, conseqüentemente, será colocado pelo vendedor, pelo substituído.

A meu ver, a exigência feita no Ceará, com a concordância da Fazenda Nacional à época, é ilegal e dupla, tanto é que a COSIT – Coordenação Geral do Sistema de Tributação – decidiu o seguinte:

**“COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO/COSIT  
SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 1, DE 15  
DE JANEIRO DE 2003**

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

**EMENTA:** BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO – *Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituto do ICMS, nos termos do Parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS substituição tributária pago na aquisição das mercadorias – trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, importados do exterior ou de Estado não signatário do aludido Protocolo – desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto.* A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição (tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituto do referido imposto.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, inciso IV; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

**ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep  
**EMENTA:** BASE DE CÁLCULO – EXCLUSÃO – *Para fins de determinação da base de cálculo do PIS/Pasep, o contribuinte substituto do ICMS, nos termos do Parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS – substituição tributária pago na aquisição das mercadorias – trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, importados do exterior ou de Estado não signatário do aludido Protocolo – desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto.* A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, é prevista somente para o contribuinte substituto do referido imposto.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, §§ 1º e 2º; Decreto nº 4.524, de 2002, art. 22, inciso IV, Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.”

Em face disso, a própria Secretaria da Receita Federal reconhece que não seria devida essa base de cálculo, apenas faz um condicionamento.

Nesse particular, dou provimento parcial ao recurso especial desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto. Não posso dar uma carta em branco. Dou provimento ao recurso especial porque entendo que os órgãos tributários não estão extrapolando a legalidade no momento em que impuseram essa condição. Repito:

“Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituto do ICMS, nos termos do parágrafo único da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 46/2000, pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS, substituição tributária paga na aquisição das mercadorias trigo em grão e misturas de farinha de trigo importadas do exterior ou de Estado não signatário deste Protocolo, desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituto.” O contribuinte substituto tributário tem que se relacionar com o substituído para demonstrar que esse controle pode ser feito.

Dou provimento parcial ao recurso especial.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

**PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2003/0191554-6

RESP 601741 / CE

Números Origem: 200005000128262  
9800235213

PAUTA: 17/06/2004

JULGADO: 26/04/2005

Relator

Exmo. Sr. Ministro JOSÉ DELGADO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República  
Exmo. Sr. Dr. JOÃO FRANCISCO SOBRI-  
NHO

Secretária  
Bela. MARIA DO SOCORRO MELO  
AUTUAÇÃO

RECORRENTE: EMPRESA COMERCIAL E  
INDUSTRIAL DE PRODUTOS VEGETAIS  
LTDA

ADVOGADO: ERICK MACEDO E OUTRO  
RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: GUSTAVO CÉSAR DE FI-  
GUEIREDO PORTO E OUTROS

ASSUNTO: Tributário - Contribuição - So-  
cial - COFINS

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou oralmente o Dr. Erick Macedo,  
pela recorrente.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TUR-  
MA, ao apreciar o processo em epígrafe  
na sessão realizada nesta data, proferiu a  
seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator dan-  
do parcial provimento ao recurso especial,  
pediu vista o Sr. Ministro Francisco Fal-  
cão. Aguardam os Srs. Ministros Luiz Fux,  
Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

O referido é verdade. Dou fé.

Brasília, 17 de junho de 2004.

MARIA DO SOCORRO MELO  
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 601.741 - CE  
(2003/0191554-3)

Voto-vista

O EXMO. SR. MINISTRO FRANCISCO FAL-  
CÃO: Para melhor exame das questões em  
debate.

Trata-se de recurso especial interposto  
com o objetivo de excluir o ICMS da base  
de cálculo do PIS e da COFINS.

Explicitou o Relator que a hipótese não  
cuida do ICMS normal, de competência do  
próprio contribuinte, mas do ICMS reco-  
lhido na condição de substituto tributário.  
Nesta hipótese, não prevaleceria a juris-  
prudência desta Corte Superior, pela inci-  
dência da exação.

Entendeu o nobre Relator que o ICMS re-  
colhido no regime de substituição tribu-  
tária não pode ser considerado como receita  
bruta de vendas ou faturamento, não ten-  
do o substituto tributário vinculação dire-  
ta com o fato gerador.

Desenvolveu a seguinte consideração:

“Quando o contribuinte vende a mercadori-  
a, está embutido o ICMS, imposto indire-  
to que foi pago por ele. Então, sua receita  
bruta é o total do preço da venda e do  
ICMS pago, pois já está incluído no pre-  
ço da mercadoria. No caso da substituição  
tributária, quando efetua a venda, o subs-  
tituto tributário está recolhendo o ICMS  
antecipadamente, já com o ICMS, que será  
pago pelo vendedor, porque o Fisco fixa  
uma espécie de pauta sobre o valor a inci-  
dir, presume que a venda será efetuada  
e, naquela presunção, já está incluído o  
ICMS, que conseqüentemente, será colo-  
cado pelo vendedor, pelo substituído”.

De fato a hipótese em tela se diferencia da-  
quela referente ao ICMS normal de com-  
petência do próprio contribuinte. Nesta  
hipótese, já restou pacificado pelas súmu-  
las nºs 68 e 94 do STJ que o ICMS inclui-se  
na base de cálculo do PIS e da COFINS.

No caso dos autos, o ICMS é recolhido a  
título de substituição tributária, devendo,  
então, ser observado o contido na Lei nº  
9.718/98, que no artigo 3º, § 2º, assim dis-  
põe, *verbis*:

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a tota-  
lidade das receitas auferidas pela pessoa  
jurídica, sendo irrelevantes o tipo de ati-  
vidade por ela exercida e a classificação  
contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de  
cálculo das contribuições a que se refere o  
art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos  
incondicionais concedidos, o Imposto  
sobre Produtos Industrializados - IPI e o  
Imposto sobre Operações relativas à Cir-  
culação de Mercadorias e sobre Prestações

de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário” (grifei)

Resta explicitada, então, a expressa determinação legal no sentido de se excluir a parcela relativa ao ICMS por substituição tributária da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Tais as razões expendidas, acompanho integralmente o voto do nobre ministro Relator.

É o voto-vista.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO  
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2003/0191554-6

RESP 601741 / CE

Números Origem: 200005000128262  
9800235213

PAUTA: 17/06/2004

JULGADO: 26/04/2005

Relator

Exmo. Sr. Ministro JOSÉ DELGADO

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. CÉLIA REGINA SOUZA  
DELGADO

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO  
AUTUAÇÃO

RECORRENTE: EMPRESA COMERCIAL E INDUSTRIAL DE PRODUTOS VEGETAIS LTDA.

ADVOGADO: ERICK MACEDO E OUTRO

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: GUSTAVO CÉSAR DE FIGUEIREDO PORTO E OUTROS

ASSUNTO: Tributário – Contribuição Social – COFINS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Francisco Falcão, a Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Francisco Falcão (voto-vista), Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 26 de abril de 2005.

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Ementa publicada no DJU de 24/10/2005, p. 178).

## Despachos

ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. NEGATIVA DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. CONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 334.819-1

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

RECTE.: REDE BARATEIRO DE SUPERMERCADOS S/A

ADV.DOS.: MAURÍCIO JOSÉ BARROS FERREIRA E OUTROS

RECDO.: ESTADO DE SÃO PAULO

ADV.: PGE-SP – PAULO DE TARSO NERI

DECISÃO: RE, a, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (f. 157/160), assim ementado:

“Ação Declaratória – ICMS – Redução da base de cálculo para produtos que integram a cesta básica – Pretendido crédito pela diferença – inadmissibilidade – Constitucionalidade do Decr. Nº 41.498/96, em especial de sua Nota 2 – Apelo improvido, mantendo-se a sentença de improcedência”.

Em seu voto, salienta o Relator:

“No caso, ainda que o contribuinte tenha pago o tributo pela alíquota de 12%, a

redução na base de cálculo que levou o imposto a apenas 7% quando da venda do produto ao consumidor final, não implica em direito ao crédito da suposta diferença de 5%. O princípio em discussão garante que, em cada etapa desse ciclo econômico, a parcela correspondente ao ICMS não ultrapassará a alíquota máxima permitida em Lei. E no caso, a toda evidência, isto não ocorreu. A autora pretende creditar-se de imposto calculado sobre a base integral, o que se afigura inviável, pois o ICMS devido pela última operação foi calculado pela alíquota reduzida. O certo é que a compensação só pode ser admitida até o limite estabelecido na última operação (de 7%) porque a Constituição manda compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores isto é, vale o cálculo da operação posterior e não da anterior como quer a acionante.”

E acrescenta:

“Nem se pode falar em inconstitucionalidade da vedação do crédito, pois o texto constitucional só a admitiria nos casos de isenção e de não incidência. É preciso notar, aqui, que se cuida, exatamente, de uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo. Sendo assim, aludida redução equipara-se à isenção prevista na L.C. nº 24/75, não se configurando a afirmada violação à Carta.

De resto, o já mencionado Convênio nº 66/88 estipulava que acarretará a anulação do crédito “a operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução”. Na mesma linha, nada obstava que o legislador bandeirante, como fez na guereada Nota 2, dissesse ser “vedado o crédito proporcionalmente à parcela correspondente à redução da base de cálculo, nos termos do inciso V do artigo 63”.

Aduz a recorrente, em resumo, que:

a) O legislador paulista fixou a alíquota de 12% para o ICMS, incidente nas operações

com arroz, feijão, sal e produtos comestíveis resultantes do abate de ave, de coelho ou de gado, em estado natural, resfriados ou congelados.

b) As Unidades da Federação foram autorizadas a estabelecer, mediante convênios, a carga tributária mínima (7%) para produtos que compõem a cesta básica, firmando, em outubro de 1996, o Protocolo ICMS, aprovado, em São Paulo, pelo Dec. 41.498/96 (que alterou o Regulamento do ICMS no Estado – D. 33.118/91), o qual, embora mantendo a redução da alíquota do ICMS sobre os produtos que compõem a cesta básica, de 12% para 7%, proibiu, em sua nota 2, o crédito proporcional à parcela correspondente à redução da base de cálculo (art. 63, V).

c) Dessa forma, ao adquirir os produtos relacionados no D. 41.498/96, o contribuinte paga a mercadoria integralmente e recebe, no momento da aquisição, 12% de crédito do ICMS; a venda, no mercado interno, é feita com redução na base de cálculo, caindo a alíquota para 7%, mas a Fazenda Estadual só permite o crédito de 7% e não de 12%.

d) Essa vedação, contida na nota 2 do D. 41.498/96, infringiu o princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição, passando os valores nominais do imposto da recorrente, não corrigidos, a ser compensados com valores corrigidos do Estado.

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se, mediante o parecer do então Procurador-Geral, Geraldo Brindeiro, pelo conhecimento do recurso (f. 204/206), com base em precedente do STF (RE 161.031, Marco Aurélio).

DECIDO: Ao concluir pela constitucionalidade do Dec. 41.498/96 – que vedou à recorrente o aproveitamento integral do crédito relativo ao ICMS incidente sobre os produtos que compõem a cesta básica – e afirmar que, no caso, ocorreu “uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo”, o acórdão recorrido não divergiu da orien-

tação recentemente adotada pelo Plenário desta Corte, no julgamento do RE 174.478. rel. orig. Min. Marco Aurélio, rel. p/ acórdão Min. Cezar Peluso (17.3.2005), que, revendo Jurisprudência anterior – firmada a partir da decisão plenária no RE 161.031, Marco Aurélio, DJ 6.6.97 –, concluiu pela inexistência do direito ao crédito decorrente da redução da alíquota do ICMS, por entender tratar-se, na espécie, “de um favor fiscal que, mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, corresponderia à figura da isenção parcial, sendo aplicável, dessa forma, o art. 155, § 2º, II, b, da CF/88, determinou a anulação do crédito relativo às operações anteriores na hipótese de isenção ou não-incidência nas subseqüentes”. (IN/STF 380, de 23.3.2005). Na linha precedente e com fundamento no art. 557, do C. Pr. Civil, nego seguimento ao recurso extraordinário.

Brasília, 5 de abril de 2005.

Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator

(Despacho publicado no DJU 06.05.2005, p. 68).

**LUCRO ARBITRADO. PRESUNÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. PRESUNÇÃO LEGAL. DECRETO Nº 85.450/80.**

RECURSO ESPECIAL Nº 674.236 – PR (2004/0109481-0)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MARCELO COLETTI POHLMANN E OUTROS

RECORRIDO: PEDRO DE ALMEIDA

ADVOGADO: RONALDO JOSÉ FERREIRA

Decisão

Vistos, etc.

Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com esteio no artigo 105, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, contra o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que restou assim ementado, *verbis*:

**“IRPF. ARBITRAMENTO DE LUCRO NA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA DA PESSOA FÍSICA.**

Não estando comprovado que o lucro arbitrado sobre a pessoa jurídica tenha sido efetivamente transferido para o sócio, não lhe pode ser exigida a correspondente tributação” (fls. 106).

Os embargos declaratórios opostos pela recorrente foram rejeitados (fls. 114).

Sustenta a recorrente violação aos arts. 35 e 403 do Decreto 85.450/80, aduzindo, em síntese, que “no caso de lucro arbitrado, ocorre presunção legal de distribuição de lucros aos sócios, cabendo a eles, para afastá-la, a prova inequívoca, de que nada receberam da quantia arbitrada contra a sociedade” (fls. 118).

Relatados. Decido.

O presente recurso especial merece provimento, eis que o acórdão recorrido está dissonante da Jurisprudência desta Corte, no sentido que o contribuinte, em face do arbitramento do lucro em pessoa jurídica da qual é sócio, deve provar que não percebeu os lucros supostamente distribuídos pela empresa, uma vez que o art. 403 do Decreto 85.450/80 presume, neste caso, ter ocorrido a distribuição, *in verbis*:

“O lucro arbitrado se presume distribuído em favor dos sócios ou acionistas de sociedades não anônimas, na proporção da participação no capital social ou ao titular da empresa individual”.

Nesse sentido, os seguintes precedentes, *literals*:

**“TRIBUTÁRIO. ARBITRAMENTO DO LUCRO DA PESSOA JURÍDICA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. SÓCIO-COTISTA. ÔNUS DA PROVA.**

Nos precisos termos do art. 403, do RIR/80, o lucro arbitrado da pessoa jurídica se presume distribuído em favor dos sócios na proporção da participação no capital social.

Tratando-se de presunção legal estabelecida em benefício do Fisco, o afastamento da tributação não prescinde de prova inequívoca a ser produzida pelos sócios-cotistas.

Ausente esta, sofrem as conseqüências do arbitramento.

Recurso especial provido” (REsp nº 388.337/RS, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, DJ de 10/06/2002, p. 00148).

“TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – TRIBUTAÇÃO REFLEXA – QUADRO QUE EXPÕE OMISSÃO DE RECEITA POR PARTE DOS INTEGRANTES DA PESSOA JURÍDICA – ARBITRAMENTO DO LUCRO – LEGISLAÇÃO QUE VISA EVITAR PRÁTICAS EVASIVAS – DETRIMENTO DO INTERESSE PÚBLICO – IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária permite o arbitramento do lucro quando a escrituração contábil se afigure imprestável aos fins de apuração do lucro real.

A presunção, com força na fiscalização da Administração Tributária, de que os lucros auferidos foram distribuídos aos sócios, ou ex-sócios, da pessoa jurídica, é presunção *juris tantum*. Entretanto, em nenhum momento processual houve impugnação da prova apresentada no tocante à omissão de receita.

A interpretação isolada do art. 43 do CTN não pode ser levada a efeito de forma a infirmar que visa a evitar práticas evasivas. Recurso desprovido” (REsp nº 397.992/RS, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 03/06/2002, p. 00159).

Tais as razões expendidas, com efeito no artigo 557, caput, do Código de Processo Civil c/c o artigo 34, XVIII, do RISTJ, e artigo 38 da Lei nº 8.038/90, NEGÓCIAMENTO ao presente recurso especial.

Publique-se.

Brasília, (DF), 02 de maio de 2005.

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO.

Relator

(Despacho publicado no DJU de 13.05.2005, p. 162).

EXCLUSÃO DO REFIS. AUSÊNCIA DE CONTRADITÓRIO. PODER DE POLÍCIA. LIMITAÇÕES.

PROC.: 2005.03.00.013394-9 AG 230472

ORIG.: 200560000007416/MS

AGRTE: SANTA FÉ AGROPASTORIL LTDA.

ADV.: SILVIO LUIZ DE COSTA  
AGRO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: ELYADIR F BORGES E MIRIAM APARECIDA P DA SILVA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 3ª VARA DE CAMPO GRANDE-MS

RELATOR: DES. FED. ALDA BASTO / QUARTA TURMA

VISTOS EM DECISÃO.

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face da r. decisão que indeferiu pedido liminar, em autos de ação mandamental proposto com o fim de suspender os efeitos da Portaria CG/REFIS nº 502/2004, que determinou a exclusão da empresa agravante do REFIS, bem como qualquer sanção fiscal, mormente à execução das garantias oferecidas.

A agravante sustenta, em síntese, que foi excluída do REFIS sem que lhe tenha sido proporcionado o direito de sanar eventuais irregularidades formais, bem como oportunidade de defesa e observância ao contraditório.

Decido.

Busca o agravante através da estreita via da liminar seja reformada a decisão proferida pelo Juiz *a quo* para determinar a permanência do contribuinte no REFIS.

Depreende-se dos autos que a empresa agravante aderiu às regras do Programa de Recuperação Fiscal-REFIS, sujeitando-se à aceitação plena e irretirável de todas as condições estabelecidas pelo Fisco.

Posteriormente, o beneficiário deixou de cumprir o acordo fiscal, ficando sujeito à exclusão do parcelamento.

Os motivos de convicção do Juiz *a quo* estão fundamentados, contudo, as razões trazidas pela agravante são relevantes e demonstram, ao menos em sede de cognição sumária, alguma plausibilidade do direito invocado.

Assim, tem-se presente o requisito ensejador da requerida antecipação dos efeitos da tutela, pois o exercício antecipado do

direito somente se justifica se ultimado de forma eficaz a garantir o resultado final da demanda.

Conforme preceitua o § 5º, do Art. 15, do Decreto nº 3.431, de 24.04.2000, a exclusão do REFIS será precedida de representação fundamentada da Secretaria da Receita Federal, do INSS ou da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Por sua vez, a Resolução CG/REFIS nº 20/2001, em seu artigo 5º, determina a exclusão do contribuinte do REFIS de forma sumária, posterga o direito do contraditório para depois da aplicação da punição e, ainda, conclama que eventual impugnação do contribuinte será apreciada em única instância.

A Constituição Federal não permite que sanção administrativa, decorrente do Poder de Polícia, possa ser aplicada previamente à defesa administrativa e, além disto, é cabalmente questionável a criação monocrática irrecorrível, sem respaldo em lei.

Se a administração fazendária atesta a mora de pagamentos do contribuinte dentro do REFIS, deve lhe conceder a oportunidade de apresentar defesa antes de aplicar a exclusão do programa, preservando os efeitos suspensivos até a decisão administrativa final.

Não se olvide, outrossim, que, na forma do Direito Tributário, os recursos administrativos têm efeito suspensivo, o que obsta qualquer sanção antes do devido processo de defesa.

Assim, a Portaria nº 502, de 1º/06/2004, do Comitê Gestor do programa de REFIS, ao excluir várias pessoas jurídicas inadimplentes, por meio de um único ato administrativo, sem a específica imputação da infração cometida, dos tributos devidos e seus respectivos valores, viola o princípio da legalidade e da necessidade de fundamentação, bem como o princípio do contraditório, em vista de ausência de defesa prévia.

Por estes argumentos, a agravante deve ser reintegrada ao REFIS, assegurando-lhe o direito de impugnar administrativamente a decisão e ao recurso inerente.

O perigo de dano está latente porque a exclusão da agravante do REFIS implica na imediata cobrança executiva dos débitos parcelados.

Evidentemente, a concessão da liminar permite a agravante retornar ao REFIS, contudo, não pode o judiciário se substituir à administração, pois o Fisco tem o direito de excluir o impetrante, desde que o faça através de processo administrativo, com decisão fundamentada, onde se assegure o contraditório e a ampla defesa.

Ante o exposto, defiro a pleiteada antecipação dos efeitos da tutela recursal, para reintegrar a empresa agravante no REFIS, determinando à autoridade administrativa que intime a autora através de decisão fundamentada sobre as razões da eventual possibilidade de exclusão do REFIS, abrindo-lhe prazo para a impugnação administrativa e lhe assegure o direito de recorrer à instância superior, ficando, enquanto isto, suspensa qualquer exigibilidade dos débitos ou sanções fiscais.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*.

Intime-se a agravada, nos termos do inc. V, do art. 527, do Código de Processo Civil.

Publique-se.

São Paulo, 28 de abril de 2004.

ALDA BASTO

Desembargadora Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 13.05.2005, p. 598).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.  
RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO. JUROS.  
CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO  
EM JULGADO.

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 437.710-1

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

AGTE.(S): INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

- IPERGS

ADV.(A/S): PGE-RS – KARINA DA SILVA BRUM E OUTROS(A/S)  
AGDO.(A/S): DALILA GONÇALVES DA ROSA  
ADV.(A/S): TELMO RICARDO SCHORR E OUTROS(A/S)

Decisão:

1. Com razão o agravante.

Já não havendo nenhuma dúvida de que é tributária a natureza jurídica da contribuição previdencial dos inativos (cf. ADI nº 3.128-7/DF, Rel. p/ o acórdão Min. CEZAR PELUSO, DJ de 18.02.2005), não pode subsistir a decisão que mandou, na restituição da verba, contar juros de mora desde a citação, quando, nos termos do art. 167, § único, do Código Tributário Nacional, e da Jurisprudência asentada pela Corte a respeito, devem fluir a partir do trânsito em julgado da sentença, como se vê à seguinte ementa exemplar:

“CONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO DO INDEBÍTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS. CTN, art. 167, parág. único.

I – Restituição do que foi pago indevidamente, com correção monetária e juros de mora de 1% ao mês a partir do trânsito em julgado da decisão que determina a restituição. CTN, art. 167, parágrafo único.

II – Precedentes ao STF.

III – Agravo não provido” (RE nº 250.609, Rel Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 21.03.03).

2. Ante o exposto, atendo ao agravo e reconsidero a decisão de fls. 152/153, para, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, com a redação dada pela Lei nº 9.756/98, conhecer do recurso extraordinário e dar-lhe parcial provimento, para julgar indevidas as contribuições vencidas no interstício entre a vigência da EC nº 20/98 e a EC nº 41/03, devendo, caso tenham sido pagas pela parte recorrente, ser restituídas em execução, com valores atualizados desde a data de cada pagamento, mais juros de mora, contados estes desde o trânsito em julgado da sentença, compensando-se proporcionalmente os ônus da sucumbência, salva hipótese de benefício da justiça gratuita.

Publique-se. Int.

Brasília, 29 de abril de 2005.

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 17.05.2005, p. 49).

COFINS. LEI Nº 10.833/2003. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. ONERAÇÃO EXACERBADA DO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE. SUSPENSÃO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO.

SUSPENSÃO DE SEGURANÇA – SP

PROCESSO Nº: 2717

REGISTRO Nº: 2004.03.00.066142-1

REQUERENTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

REQUERIDO: JUÍZO FEDERAL DA 9ª VARA/SP

INTERESSADO SINDICON – SINDICATO DAS EMPRESAS DE ASSEIO E CONSERVAÇÃO NO ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: RICARDO ARO

RELATORA: DES. FEDERAL PRESIDENTE DECISÃO

A União Federal (Fazenda Nacional), com fundamento nos arts. 4º da Lei nº 4.348/64 e 279 do RITRF-3ª Região, e sob motivação de grave lesão à ordem (jurídica e administrativa) e economia públicas, pugnou pela neutralização dos efeitos de sentença, proferida pelo MM. Juiz Federal da 9ª Vara/SP, que, nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2003.61.00.035094-3, ajuizado pelo Sindicato das Empresas de Asseio e Conservação no Estado de São Paulo – Sindicon, contra atos do Superintendente da Receita Federal em São Paulo e do Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo – Derat, julgou extinto o processo, com relação à primeira autoridade impetrada, por ilegitimidade passiva *ad causam*, e quanto ao mais, concedeu parcialmente, a ordem, para afastar a cobrança das diferenças de valores a título de Cofins, nos moldes da Lei nº 10.833/2003, fruto da conversão da MP nº 135/2003, devendo,

a demandante, apurar e recolher tal contribuição, segundo a sistemática até então vigente, em relação aos seus filiados, afetos às atribuições do Derat.

A prol de sua pretensão, a postulante coligiu os seguintes argumentos: *a)* a via mandamental coletiva não se destina à defesa de direitos individuais e disponíveis; *b)* a exordial do *mandamus* não indicou os endereços dos associados e filiados do impetrante (art. 5º, inc. XXI, da CR/88 e art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 9.494/97), o frustraria o cumprimento da ordem judicial, com pertinência às empresas não domiciliadas no âmbito da competência do Delegado da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo - Derat, *c)* inaplicável, na espécie, o art. 246 da CR/88, porquanto a Lei nº 10.833/2003 não objetivava regulamentar o art. 195, inc. I, alínea "a", da CR/88, tratando-se de exercício regular de competência tributária; *d)* vige, entre nós, o princípio da presunção da constitucionalidade das leis; *e)* improcede a alegação de ocorrência, *in casu*, de confisco, visto que as associadas e filiadadas do impetrante não estarão impedidas de executarem suas atividades profissionais, posto consistirem em contribuintes de direito, não suportando a eventual majoração do tributo em foco; *f)* o decisório alterado implica em grave lesão à economia pública, decorrente da perda de recurso ao Erário, à ordem de R\$ 772 mil no Município de São Paulo e R\$ 44 milhões no Estado de São Paulo, no período de um ano, reforçando lesão em eventual efeito multiplicador, oriundo da repetição de demandas similares.

Com vista dos autos, o ilustre representante ministerial, a fls. 199/203, opinou pelo deferimento da medida, frente à demonstração de materialismo aos valores insertos na norma de regência, invocando, ainda, o princípio da presunção de constitucionalidade das normas.

Passo a decidir.

Por primeiro, consoante venho, reiteradamente, frisando, o excepcional juízo em

torno de pedido de suspensão, seja de liminar, tutela antecipada ou de sentença, destina-se, propriamente, à avaliação da possibilidade e efetiva demonstração de sobreviver grave lesão a interesses privilegiados, consistentes na ordem, saúde, segurança ou economia públicas, em decorrência de provimento exarado pelo órgão juridicamente singular.

Vale atentar, ainda, que o conceito de ordem pública vem sendo elástico, de molde a compreender a ordem administrativa em geral, é falar, a normal execução do serviço público e o regular exercício das funções da Administração Pública.

Conforme se vê, tais feitos não se constituem no foro adequado a indagações acerca da legalidade ou juridicidade do *decisum* impugnado, descabendo analisar, com profundidade, as questões de fundo envoltas na lide, comportando, somente, e se as especificidades do caso assim exigirem, juízo de deliberação acerca do mérito da questão envolvida.

Pois bem. Examine-se, à partida, a arguição da proponente, dando conta da impropriedade do emprego de mandado de segurança coletivo, para preservar direitos individuais e disponíveis.

Consoante agasalhado na doutrina, aludida ação tem por objetivo a defesa dos interesses coletivos em sentido amplo, tutelando direitos coletivos em sentido estrito, interesses individuais homogêneos e interesses difusos, contra ato ou omissão ilegais ou perpetrados com abuso de poder de autoridade, desde que presentes os atributos da liquidez e certeza.

Nesse contexto, vê-se que a questão posta a desate subsume-se à hipótese de interesse individual homogêneo, o qual se erige em espécie de direito coletivo, de origem comum, com titulares, plenamente, determináveis.

De outro vértice, conforme entendimento pacificado na doutrina e Jurisprudência, em sede de *mandamus* coletivo, falece necessidade de constar, na petição inicial, os nomes de todos os associados ou filiados,

uma vez não se tratar de litisconsórcio ativo, em mandado de segurança individual. Todavia, no momento da execução da sentença, imperiosa se torna a análise da situação individual dos representados, tocando, à autoridade impetrada, ao cumprir a decisão judicial, exigir que cada beneficiário comprove pertencer à entidade beneficiária, bem assim enquadrar-se na situação fática descrita na petição inicial. Dessa feita, não parece proceder a alegação da demandante, quanto à imprescindibilidade da indicação do endereço dos beneficiados, no momento da propositura da ação.

Por outro lado, alega-se a constitucionalidade da MP nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.883/2003, pendendo controvérsia acerca de ter regulamento, no que tange à Cofins o art. 195, inc. I, alínea "b", da CR/88, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98.

Considerando que o art. 246 da CR/88 veda a adoção de medida provisória, na regulamentação de artigo da Constituição, cuja redação tenha sido alterada por emenda promulgada a partir de 1º de janeiro de 1995, até a sobrevinda da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001, discussão se faz relevante, porém na sede própria, e não neste foro, onde se admite, quando muito, cognição sumária.

Sucedendo que há dissídio jurisprudencial acerca da problemática, a qual não se acha pacificada nas Cortes Superiores, e o juízo monocrático esposou, em conformidade com o princípio do livre convencimento motivado, uma das orientações encontradas na Jurisprudência, qual seja, a de que a aludida medida provisória está eivada de inconstitucionalidade, lesionando o disposto no art. 246 do Texto Excelso, ao inserir modificação substancial, no critério material de hipótese de incidência da Cofins, quando da instituição de contribuição sobre a receita.

Na medida em que a questão nem sequer chegou a ser ventilada nas Superiores Instâncias, e não se prestando a excepcional

via do pedido de suspensão à sedimentação de posicionamentos, não se pode ante-ter lesão à ordem jurídica, no aspecto enfocado.

Porém, respeitada a estreiteza da cognição admitida nessa via, algumas ponderações ainda se fazem mister.

Como se sabe, a Cofins, instituída, originalmente, pela Lei Complementar nº 70/91, é tributo devido pelo empregador, vocacionando ao financiamento da Seguridade Social, lançando raízes no art. 195 da CR/88.

É cediço, também, que, em se cuidando de Seguridade Social, vigoram os princípios da solidariedade e da equidade, na forma de participação no custeio.

Objetivando garantir a equidade, conceito, umbilicalmente, ligado à isonomia ou igualdade tributária, inadmissível, ao legislador, tratar os contribuintes iguais de forma desigual, sendo-lhe defeso estabelecer qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou (CR/88, art. 150, II).

Contudo, atento às desigualdades existentes nas categorias de contribuintes, pode, sim, discriminar pessoas, fatos e situações, elegendo, para tanto, critério lógico e razoável, sempre ao lume dos valores prestigiados pela ordem constitucional.

Destarte, ainda por força do princípio da isonomia, e de molde a assegurar a Justiça Fiscal, torna-se de rigor a graduação das exações, simetricamente ao poder econômico do particular, vale dizer, à sua capacidade contributiva (CR/88, art. 145, § 1º). Ora, o § 9º do art. 195 da CR/88, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 20/98, é claro e textual ao prever, em tema de contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da Lei, a possibilidade de instituição de contribuições diferenciadas, até mesmo pela alíquota, em atenção à atividade econômica exercida ou utilização intensiva de mão-de-obra, como aparenta ser o caso

das empresas prestadoras de serviços de asseio e conservação.

Preceitua o reportado dispositivo:

“As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”

Nessa vereda, não se divisa, num mero juízo delibatório, imanente à sede eleita, qual a razão do *discrimen* aplicado às empresas particulares, exploradoras de serviços de asseio e conservação, diante das demais prestadoras de serviços.

Com efeito, o aumento da alíquota em questão não parece consentâneo com precitado cânone constitucional, já que as empresas abarcadas pela sentença monocrática utilizam, intensivamente, mão-de-obra, bem assim com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, os quais pressupõem que reportado aumento não deve ser ínfimo ou excessivo.

Sobremais, não pode o Estado criar tributo a ser utilizado com efeito de confisco, oneando, de forma exacerbadada, o patrimônio do contribuinte, consoante o disposto no art. 150, inc. IV, da CR/88.

No que respeita à grave lesão à economia pública, também não assiste sorte a de mandante.

Destarte, verificar-se-á prejuízo aos cofres da Previdência Social, na hipótese de inviabilidade do exercício da profissão, pelas empresas em foco, em decorrência da grande quantidade de mão-de-obra que tais prestadoras de serviço soem empregar.

A par disso, a decisão hostilizada manteve a alíquota, anteriormente, assinalada, garantindo a continuidade do percibimento do valor antes recolhido aos cofres públicos, não se vislumbrando, assim, prejuízo de relevo, apto a supedanejar a concessão da medida propugnada.

Nesse juízo sumário, afigura-se que a manutenção do aumento da alíquota da exação em comento, nos moldes especificados, poderia prejudicar outros segmentos

da sociedade, como comércio e indústria, haja vista a tendência de incremento da utilização, pelas empresas, de funcionários terceirizados, culminando no repasse da diferença aos consumidores. Inverte-se, assim, a meu ver, a situação de perigo: o deferimento da suspensão pleiteada é que teria aptidão a configurá-lo.

Em arremate, apenas a título ilustrativo, deixo consignado que, a meu sentir, não recai, ao caso em estudo, o contido na Súmula nº 276 do C. STJ (“*As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado*”), porquanto o enunciado nesse verbete respeita, tão-apenas, às sociedades prestadoras de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, o que não corresponde à espécie em comento.

Diante do exposto, indeferir a medida vindicada.

Dê-se ciência.

Em, 19 de abril de 2005.

ANNA MARIA PIMENTEL

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 26.05.2005, p. 171).

#### EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE OFÍCIO AO BANCO CENTRAL. BLOQUEIO DE CONTAS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS. INDEFERIMENTO.

AGRAVO DE INSTRUMENTO  
2005.04.01.027576-7/PR

RELATOR: Des. Federal WELLINGTON M DE ALMEIDA

AGRAVANTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ADVOGADO: Mauro Luciano Hauschild  
AGRAVADO: IND. E COM. DE CARNES LIDER LTDA.

Decisão

Trata-se de agravo de instrumento que assenta contra decisão indeferitória de pleito no sentido de que fosse expedido ofício ao Banco Central solicitando o bloqueio, até

o limite do crédito em execução, das contas, depósitos ou aplicações financeiras titularizadas pelo agravado.

Esgrime que, por força do Convênio de Cooperação Técnico Institucional celebrado entre o STJ/CJF e o Bacen, e tendo em vista a inexistência de bens passíveis de constrição em nome do executado, requereu a expedição de ofício e a conseqüente penhora do numerário encontrado, medida que se ultimou indeferida.

O agravante reverbera ter esgotado os recursos persecutórios de créditos e haveres dos recorridos suscetíveis de penhora.

Decido.

Com efeito, a jurisprudência pátria, capitaneada pelo c. STJ, vem-se firmando no sentido de que as medidas por demais invasivas na privacidade e intimidade dos particulares devem responder a anseios de ordem pública, justificadas não apenas em interesses creditícios, ainda que sejam estes atrelados ao Erário, o que, em princípio, repeliria a pretensão esposada no presente processo, por força da reverência que se há de prestar à Constituição, artigo 5º, incisos X e XII. Insta consignar, outrossim, que o exequente detém o ônus de localizar os bens do devedor, sendo que a requisição de informações acerca da existência de bens passíveis de penhora somente é dada ao magistrado em raras hipóteses, quando se fizer necessária sua intervenção para a plena satisfação jurisdicional, proibindo-lhe substituir-se à parte exequente na procura dos aludidos bens, sob o grave risco de instaurar desequilíbrio entre as partes litigantes. À mingua de comprovação do exaurimento dos esforços tendentes a encontrar bens servíveis à penhora, não se há de acolher a pretensão do INSS.

Insta aclarar, outrossim, que a legislação apontada pela autarquia parte de premissa dissociada da pretensão de direito material incrustada no feito executivo, porquanto as espécies normativas que excetam o sigilo das operações financeiras dizem com medidas protetivas à higidez do sistema tributário desde uma perspectiva holística,

o que se exprime, quanto ao suscitado art. 5º da LC 105/01, por exemplo, pelo conteúdo do seu parágrafo 2º, que preconiza:

“§ 2º. As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.”

Dentro dessa ótica há de ser interpretado, portanto, o artigo 8º da Lei 8.021/90, exigindo a existência de procedimento fiscal mercê de afastar o sigilo das movimentações financeiras dos administrados, não se desgarrando dos comandos permissivos contidos nas estritas hipóteses articuladas pela LC 105/01.

Quanto ao prolapado artigo 38 da Lei 4.595/64, encontra-se o mesmo expressamente revogado por força do art. 13 da LC 105/01, não cabendo debruçar-se sobre a sua aplicação no caso concreto.

De todo o exposto, impende relatar que *inexiste arrolamento legal tipificando causa excludente do segredo bancário em se tratando de abordagem tendente à identificação de patrimônio penhorável*. Nesse diapasão, de ser rechaçada a pretensão deduzida no agravo.

Trago à baila aresto de veras elucidativo proferido pelo c. STJ, que bem ilustra a *quaestio vexata*:

“PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. EXPEDIÇÃO DE OFÍCIO AO DETRAN. SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE VEÍCULO DO EXECUTADO. EXCEPCIONALIDADE DA MEDIDA. NÃO ESGOTAMENTO DE TODOS OS MEIOS PARA LOCALIZAR BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. PRECEDENTES.

1. Não tem qualquer amparo legal pedido para que se notifique o DETRAN para que se proceda à anotação da existência da execução nos registros de veículo do executado junto àquele órgão, posto que

apenas tem-se por cabível tal procedimento após formalizada a penhora (art. 14, II, da Lei nº 6.830/80).

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica e remansosa no sentido de que:

– “A requisição judicial à Receita Federal, à Telesp, ao Detran para que informem sobre a declaração de bens do executado somente se admite em casos excepcionais, demonstrado que a exequente esgotou os esforços possíveis para obtê-los, com resultado infrutífero.” (RESP nº 191961/SP, 4ª Turma, DJ de 05/04/1999, Rel. Min. RUY ROSADO DE AGUIAR)

– “A jurisprudência do STJ acolhe entendimento no sentido de que não se justifica pedido de expedição de ofício a órgãos públicos para obter informações sobre bens de devedor, no exclusivo interesse do credor, mormente quando não demonstrado qualquer esforço de sua parte nesse sentido, devendo prevalecer o sigilo de que aquelas são revestidas.”

(AgReg no AG nº 189288/AL, 3ª Turma, DJ de 18/12/1998, Rel. Min. WALDEMAR ZVEITER)

– “A requisição judicial, em matéria deste jaez, apenas se justifica desde que haja intransponível barreira para a obtenção dos dados solicitados por meio da via extrajudicial e, bem assim, a demonstração inequívoca de que a exequente envidou esforços para tanto, o que se não deu na espécie, ou, pelo menos, não foi demonstrado.

Falecendo demonstração cabal de que foram exauridas, sem êxito, as vias administrativas para obtenção de informações referentes aos bens dos sócios, não há demonstração de vulneração aos arts. 399 do CPC e 198 CTN, que conferem ao magistrado a possibilidade de requisita-las.” (RESP nº 204329/MG, 2ª Turma, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 19/06/2000)

– “As informações sobre a movimentação bancária do executado só devem ser expostas em casos de grande relevância para a prestação jurisdicional. In casu, a varre-

dura das contas em nome do executado, visando posterior penhora, não justifica a quebra do sigilo bancário.” (AgReg no AG nº 225634/SP, 2ª Turma, Relª Minª NANCY ANDRIGHI, DJ de 20/03/2000)

– “Não merece trânsito recurso especial que discute questão já superada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, qual seja, a impossibilidade de quebra de sigilo bancário como forma de possibilitar, no interesse exclusivo da instituição credora e não da Justiça, a expedição de ofício ao Banco Central para obtenção de dados acerca de depósitos em nome do devedor passíveis de penhora pela exequente.” (RESP nº 181567/SP, 4ª Turma, Rel. Min. ALDIR PASSARINHO JÚNIOR, DJ de 21/02/2000)

3. Inexistência de esgotamento de todos os meios para localizar bens em nome do executado.

4. Recurso não provido.

(RESP 499949/MG, 1T, julg. 06/05/2003, pub. DJ 02/06/2003, pág. 219, Relator Min. José Delgado, unânime)

E, no âmbito desta Casa, merece aplausos o seguinte aresto:

**AGRAVO DE INSTRUMENTO. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE RETENÇÃO DE VALORES PORVENTURA EXISTENTES EM CONTA DOS EXECUTADOS. SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA.**

1. A LC 105/2001 estabelece no art. 1º que as instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. O art. 2º da lei reza: o dever de sigilo é extensivo ao Banco Central do Brasil, em relação às operações que realizar e às informações que obtiver no exercício de suas atribuições.

2. Estaria a exclusiva informação sobre existência de contas-correntes excluída do âmbito do direito à intimidade? A LC 105 esclarece que não. Basta interpretar-se o § 1º do art. 2º, onde dispõe-se que o sigilo, inclusive quanto a contas de depósitos, aplicações e investimentos mantidos em instituições financeiras, não pode ser oposto ao Banco Central do Brasil. Disso

deflui a conclusão evidente no sentido de que a existência de contas de depósitos e aplicações financeiras ficam resguardados pelo sigilo, só não oponível ao BACEN.

3. A quebra do sigilo somente pode ser autorizada nas hipóteses taxativamente disciplinadas na LC 105 (art. 1º, § 4º, art. 3º e art. 6º). Descobrir bens penhoráveis não constitui motivo para autorizar a quebra do sigilo bancário. Essa foi opção política do legislador ao formular a regra.

4. Dessa maneira, não se poderá ignorar os limites impostos pela LC 105, o que até pode tipificar o crime do art. 10 da lei em questão.

5. Enquanto não houver lei que tutele o erário, expondo a vida econômica dos devedores, pela relativização de seu direito à intimidade, não se pode quebrar sigilo bancário por sistema algum. É ilícito administrativo e penal.

6. Agravamento de instrumento improvido.

(AG 200304010389090/RS, 2T, julg. 11/11/2003, pub. DJU 26/11/2003, p. 576, Relator Juiz Fábio Rosa, unânime)

Assim sendo, nego provimento ao presente agravo.

Intimem-se.

Publique-se.

Porto Alegre, 01 de agosto de 2005.

Des. Federal Wellington Mendes de Almeida  
Relator

(Despacho publicado no DJU II de 08.08.2005, p. 467).

LEI Nº 8212/91. ART. 45. PRAZO DE 10 ANOS PARA LANÇAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2005.04.01.027466-0/PR

RELATOR: Des. Federal WELLINGTON M DE ALMEIDA

AGRAVANTE: FUNBEP – FUNDO DE PENSÃO MULTIPATROCINADO

ADVOGADO: Marcus Bechara Sanchez e outros

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ADVOGADO: Mauro Luciano Hauschild e Rubia Akemi Hirayama Gheller

Decisão

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão indeferitória de antecipação de tutela na qual o autor pleiteava a suspensão da exigibilidade do crédito tributário encartado na NFLD nº 35.582.217-2.

Sustenta, em síntese, a decadência do direito da autarquia agravada em proceder ao lançamento dos créditos em questão, pois inaplicável o art. 45 da Lei 8.212/91. Registra que a notificação, relativa a contribuições da seguridade social incidentes sobre a remuneração devida a seus trabalhadores empregados, competências de janeiro a maio de 1993, somente foi lavrada em 25.09.2003, tendo a agravante recebido ciência do lançamento em 23.10.2003. Postula seja imprimido efeito suspensivo ao recurso, forte no art. 558 do CPC, em virtude do perigo consubstanciado na negativa de CND e na inscrição no CADIN. Decido.

Enceto por consignar a inaplicabilidade do prazo decadencial vertido no art. 45 da Lei 8.212/91, conforme arguição de inconstitucionalidade nº 2000.04.01.092228-3/PR, que mereceu acolhida no âmbito desta Corte, incidente cuja decisão, nos termos do art. 97 da Constituição Federal, c/c art. 151 do RITRF4, é vinculativa aos órgãos fracionários da Corte. Eis a ementa do precedente citado:

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. 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. (Corte Especial, julg. 22/08/2001, pub. DJU 05/09/2001, pág. 510, Relator Juiz Amir Sarti).”

D’outra banda, verifico que a tese empregada pelo MM. magistrado *a quo*, ao

propugnar pela incidência conjugada e sucessiva dos artigos 150, § 4º, e 173, inc. I, do CTN, não está consentânea à jurisprudência tranqüila deste Tribunal, ilustrada pelo aresto seguinte:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CTN, ART. 173, I. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA DE PROVA CONCRETA E INEQUÍVOCA. TRABALHADOR AUTÔNOMO. SERVIÇO DE FRETE.

1. É absolutamente inviável a aplicação conjunta dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN, somando-se o prazo da homologação tácita com o prazo propriamente dito de decadência, por implicar a aplicação cumulativa de duas causas de extinção do crédito tributário. ... 3. 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.... (AC 200404010029650, DJU 06/04/2005, de minha pena).

Quanto às contribuições sociais submetidas ao regime de lançamento por homologação, aplica-se o prazo do art. 150, § 4º, do CTN no caso de o contribuinte efetuar o pagamento antecipado, correndo a partir do fato gerador o prazo quinquenal para que o Fisco efetue o lançamento de ofício relativamente a valores não declarados, findos os quais opera-se a homologação tácita e tem início a fluência do prazo prescricional.

Se o contribuinte declara em GFIP o montante do tributo devido, mas não efetua o pagamento antecipado, incide o art. 173, I, do CTN, deflagrando-se o prazo, também quinquenal, para que o Fisco proceda ao lançamento de ofício no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, os prazos dos artigos em destaque são excludentes.

Do *periculum in mora*, justifica-se a concessão da tutela recursal antecipada sobre duplo aspecto:

a) Quanto ao agravante, manifesta-se na possibilidade de negar-se-lhe certidões de quitação de tributos que já se encontram, de há muito, fulminados pela caducidade, bem assim na probabilidade de inscrição de seu nome junto aos cadastros de inadimplentes. Socorre-lhe, outrossim, o favor da ameaça de sobrevir execução fiscal, exigindo-se-lhe, então, para o exercício do direito de defesa, nomeie bens à penhora e os surpreenda constrictos.

b) Na perspectiva do INSS, não se olvida que sua função precípua consiste na tutela dos interesses públicos. Se, trazida a questão ao Poder Judiciário, percebe-se vício flagrante na formalização do crédito, lancinado pela decadência, obvia-se deva ser suspensa a sua exigibilidade, ao temor de envidarem-se atos administrativos de total inocuidade, ao que se repara dinheiro público esgotado em medidas de futura e certa anulação.

Não há perigo em mora reverso, porquanto, a se manter suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, V, do CTN), igualmente embaraçada restará a prescrição contrária à Fazenda Pública.

Do exposto, defiro a antecipação da tutela recursal, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário embutido na NFLD nº 35.582.217-2.

Intimem-se.

Publique-se.

Comunique-se.

Porto Alegre, 01 de agosto de 2005.

Des. Federal Wellington Mendes de Almeida  
Relator

(Despacho publicado no DJU II de 08.08.2005, p. 468/469).

IMUNIDADE. FASCÍCULOS EDUCATIVOS RELATIVOS A CURSO DE ELETRÔNICA. NÃO-ABRANGÊNCIA.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 424.819-1  
PROCED.: RIO DE JANEIRO  
RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S): NOVA LENTE EDITORA LTDA.  
ADV.(A/S): MARIA CAROLA GUDIN E  
OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN – RONALDO JOSÉ DE  
SANT'ANNA

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição Federal, em face de acórdão assim ementado:

"CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, "d", DA CF/88. IMPORTAÇÃO DE FASCÍCULOS EDUCATIVOS RELATIVOS A CURSO DE ELETRÔNICA. ACOMPANHADOS DE MATERIAL DEMONSTRATIVO.

– Em se tratando de norma tributária qualificada pelo atributo da objetividade, impõe-se exegese restritiva, a impedir o uso de extensão do preceito nela contido ou de analogia.

– A referida imunidade, embora constitucionalmente assegurada, não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas somente aqueles compreendidos na expressão "papel destinado a sua impressão".

– Material importado, ainda que vendido junto com fascículos, não se encontra amparado da aludida imunidade."

Alega-se violação ao art. 150, VI, "d", da Constituição Federal.

O Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, em seu parecer de fls. 252/254, manifestou-se pelo desprovimento do presente recurso, nos seguintes termos:

"Recurso Extraordinário. Tributário.

Imunidade. Interpretação que só encontra limite no objetivo constitucional. Afronta à Carta Magna não vislumbrada. Pelo desprovimento do recurso."

O acórdão recorrido está em consonância com orientação desta Corte, firmada no julgamento do AgRRE 324.600, 1ª T, Rel. Ellen Gracie, DJ 25.10.02, assim ementado:

"Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibi-

lidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão". Precedentes do Tribunal.

– Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos."

Assim, nego seguimento ao recurso (art. 557, caput, do CPC). Publique-se.

Brasília, 23 de junho de 2005.

Ministro GILMAR MENDES

Relator

(Despacho publicado no DJU de 12.08.2005, p. 113).

### CONTRIBUIÇÃO AO SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. INCIDÊNCIA SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A AVULSOS.

AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 530.577-7

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGTE.(S): A B B NANSEN MEDIDORES DE ÁGUA S/A

ADV.(A/S): GUILHERME PIERUCCETTI DE LIMA E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ADV.(A/S): REGINA CELIA S. ALVES

DECISÃO: Trata-se de agravo regimental contra decisão que negou seguimento ao agravo de instrumento, sob o fundamento de que a pretensão deduzida no recurso extraordinário está em manifesto confronto com a jurisprudência desta Corte.

2. Inconformada, a agravante alega que, no precedente citado na decisão recorrida, não foi explorada a questão referente à incidência da contribuição social destinada ao custeio do Seguro de Acidente de Trabalho-SAT sobre as retribuições pagas aos trabalhadores avulsos. Sustenta que a orientação desta Corte é no sentido de que as retribuições pagas a esses trabalhadores não integram a "folha de salários".

3. Não restam dúvidas a respeito da constitucionalidade da contribuição para o

custeio do SAT, tendo em vista que o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE n. 343.446, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 4.4.2004, declarou a constitucionalidade da contribuição, bem como sua regulamentação, refutando, dessa maneira, a alegação de inconstitucionalidade do artigo 3º, II, da Lei n. 7.787/89, e do artigo 22, II, da Lei n. 8.212/91, que adotaram como base de cálculo o total das remunerações pagas aos empregados.

4. Nesse julgamento o Tribunal rejeitou a alegação de exigência de lei complementar para a instituição da nova contribuição, por encontrar-se a exação expressamente prevista no artigo 201, § 4º, da Constituição do Brasil, redação anterior à EC n. 20/98. Foi declarada a improcedência da arguição de ofensa ao princípio da isonomia, dado que a alíquota única de 2% foi fixada independentemente da atividade empresarial exercida, uma vez que o artigo 4º da Lei n. 7.787/89 previa que, havendo índice de acidentes de trabalho superior à média setorial, a empresa se sujeitaria a uma contribuição adicional, não sendo o caso de falar-se em tratamento igual entre contribuintes em situação desigual.

5. Quanto aos decretos regulamentares (Decreto n. 612/92 e posteriores alterações pelos Decretos n. 2.173/97 e n. 3.048/99), que estabeleceram os conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio ou grave”, a Corte repeliu a argumentação de contrariedade do princípio da legalidade tributária (CB, artigo 150, I), uma vez que a lei fixou padrões e parâmetros, deixando para o regulamento a delimitação dos conceitos necessários à aplicação concreta da norma.

6. Ocorre, entretanto, que no julgamento do RE n. 166.772, Relator o Ministro Marco Aurélio, esta Corte decidiu que não se compreendem no artigo 195, I, da Constituição do Brasil, quando se refere a “folha de salários”, as retribuições pagas aos que não se encontram em situação de empregados, em sentido estrito, relativamente aos empregadores, previstos no texto normativo.

7. É notório que a Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998, alterou a redação do inciso I do artigo 195 da Constituição do Brasil e incluiu no referido inciso a aliena “a”, preceituando que a contribuição social incidirá sobre 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. Como no caso concreto os fatos geradores são anteriores à EC n. 20, assiste razão, em parte, à empresa recorrente, uma vez que, em respeito ao princípio de que o tempo rege o ato, são indevidas as prestações recolhidas, à época, sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos.

Dessa forma, torno sem efeito a decisão de fls. 128/129 e determino a subida dos autos principais para melhor exame. Publique-se.

Brasília, 15 de agosto de 2005.

Ministro Eros Grau Relator

(Despacho publicado no DJU de 26.08.2005, p. 91).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTAS DIFERENCIAIS. AUSÊNCIA DE PRECEDENTES.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 223.652-8  
PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. CARLOS VELLOSO

RECTES.: BANCO MULTIPLIC S/A E OUTROS

ADVDS.: LEO KRAKOWIAK E OUTRO(A/S)

RECD.: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ADV.: ADÉLIA LEAL RODRIGUES

DECISÃO: - Vistos. Trata-se de agravo regimental, interposto por BANCO MULTIPLIC S/A E OUTROS, da decisão (fls. 164-170) que negou seguimento ao recurso extraordinário, ao entendimento de que não viola o princípio da isonomia a instituição da alíquota diferenciada, nos ter-

mos do art. 19 da Lei 9.249/95, referente a Contribuição Social Sobre o Lucro das instituições financeiras elencadas no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91.

Sustentam os agravantes, em síntese, o seguinte:

a) os precedentes utilizados na decisão agravada (RE 299.435/PR; RE 197.790/MG; RE 209.013/RS), não se aplicam ao caso presente, dado que, o RE 299.235/PR analisa a possibilidade de estabelecer alíquotas diferenciadas da contribuição social sobre o lucro líquido instituída pelo art. 19 da Lei 9.249/95, e no caso presente pretende-se a inconstitucionalidade do art. 3º, § 2º, da Lei 7.787/89, que trata do estabelecimento de alíquotas diferenciadas na contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, e os RE 209.013/RS e RE 197.617/MG tratam da não-violação aos princípios da anterioridade e irretroatividade no caso de elevação de alíquota da CSL para as pessoas jurídicas não-financeiras de 8% para 10 %, nos termos do art. 2º da lei 7.856/89;

b) violação ao princípio da isonomia (art. 5º, caput, da CF), qualquer que seja a natureza jurídica do tributo sob exame, porquanto não há fundamento válido para o estabelecimento da discriminação, quanto ao de adicional de 2,5% sobre a base de cálculo da contribuição social ao INSS estabelecida para as demais empresas em geral imposta às empresas referidas no art. 3º, § 2º, da Lei 7.787/89, mormente porque "(...) a discriminação efetuada é absolutamente gratuita e arbitrária, posto que inexistente qualquer correlação lógica entre o fator diferenciador eleito pelo legislador e o tratamento diferenciado daí resultante" (fl. 180). Ademais, o adicional só existira "se as entidades discriminadas causassem um maior encargo à seguridade social ou dela auferissem um especial benefício (contribuição), ou então se possuissem maior capacidade contributiva (imposto)" (fl. 181);

c) violação ao princípio da equidade do custeio da seguridade social, uma vez que

as instituições financeiras contribuem também por meio do pagamento ao PIS, COFINS, CSL, e sendo assim, a carga tributária das instituições "já é proporcionalmente maior do que daqueles contribuintes que apresentem menor faturamento, receita, ou lucro que estes" (fl. 185);

d) inaplicabilidade do art. 557 do CPC, porquanto inexistente jurisprudência pacífica no Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do art. 3º, § 2º, da Lei 7.787/89, reproduzido no art. 2º, § 1º, da Lei 8.212/91 (fl. 186).

Autos conclusos em 10.6.2005.

Decido.

Nos termos do decido no RE 439.880-Agr/CE, reconsidero a decisão agravada de fls. 164-170.

Publicada esta decisão, venham-me os autos conclusos.

Brasília, 15 de agosto de 2005.

Ministro CARLOS VELLOSO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 26.08.2005, p. 91).

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.  
INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍ-  
QUOTAS DIFERENCIAIS. AUSÊNCIA DE  
PRECEDENTES.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 260.18  
8-8

PROCED.: CEARÁ

RELATOR: MIN. CARLOS VELLOSO

RECTE(S): BANFORT – BANCO FORTALEZA S/A (EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL)

ADV.(A/S): JOSÉ PERDIZ DE JESUS E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ADV.(A/S): MARIA FABIANNA RIBEIRO DO VALLE ESTIMA

DECISÃO: – Vistos. Trata-se de agravo regimental, interposto por BANFORT – BANCO FORTALEZA S/A (em liquidação extrajudicial), da decisão (fls. 143-145)

que negou seguimento ao recurso extraordinário, ao entendimento de que não viola o princípio da isonomia a exigência da contribuição adicional de 2,5% para seguridade social sobre a folha de salários das instituições financeiras, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 7.787/89 e art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91.

Sustenta o agravante, em síntese, o seguinte:

- a) inaplicabilidade do fundamento do art. 195, § 9º, da CF, uma vez que o dispositivo foi inserido na Constituição pela EC 20/98 de 15.12.98, em data posterior ao ajuizamento do mandado de segurança (22.10.98) e, conforme jurisprudência do Eg. STF (MS 2.924/DF, Relator Ministro Nelson Hungria e RE 117.323-ED/DF, Relator Ministro Maurício Corrêa) é inaplicável dispositivo de lei superveniente à impetração do mandado de segurança. Ademais, não houve o necessário debate sobre o referido dispositivo constitucional nas instâncias ordinárias (fls. 149-150);
- b) antes da EC 20/98, não havia amparo constitucional para o tratamento diferenciado para as instituições financeiras com aplicação de uma alíquota maior de contribuição previdenciária;
- c) violação ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, porquanto nada justifica a discriminação tributária sofrida pelas instituições financeiras que contribuem com um adicional de 2,5% sobre a folha de salários, enquanto que a contribuição social para as demais empresas é de 20% (fl. 150).

Autos conclusos em 16.5.2005.

Decido.

Nos termos do decido no RE 439.880-AgR/CE, reconsidero a decisão agravada de fls. 143-145.

Publicada esta decisão, venham-me os autos conclusos.

Brasília, 15 de agosto de 2005.

Ministro CARLOS VELLOSO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 26.08.2005, p. 91/92).

RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. SOLICITAÇÃO DE INFORMAÇÕES POR AUTORIDADE DE DIFERENTE REGIÃO FISCAL. LEGALIDADE.

PROC.: 2005.03.00.063331-4 AG 242052

ORIG.: 200561000141366/SP

AGRTE: REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A e outro

ADV: EDUARDO CARVALHO CAIUBY

AGRDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 19ª VARA SAO PAULO Seção Judiciária de SP

RELATOR: DES. FED. MAJRAN MAIA / SEXTA TURMA

Vistos.

Insurgem-se as agravantes contra decisão que, em mandado de segurança com o objetivo de não-sujeição aos atos administrativos decorrentes dos mandados de procedimento fiscal expedidos pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região - São Paulo, indeferiu a liminar.

Alegam as agravantes estarem sujeitas à fiscalização tributária da Superintendência Regional da Receita Federal do Rio de Janeiro - 7ª Região Fiscal.

Aduzem terem recebido os mandados de procedimento fiscal nº 08.1.90.00-2005-1362-2 e 08.1.90.00-2005-1363-0, expedidos pela Superintendência Regional da Receita Federal de São Paulo - 8ª Região Fiscal, órgão que não dispõe de atribuições administrativas de fiscalização tributária capaz de determinar às agravantes a entrega de informações sobre sua rotina fiscal e contábil.

Inconformadas, requerem a concessão nesta instância da medida postulada *in initio litis* indeferida pelo Juízo de primeiro grau.

DECIDO.

Para a concessão da medida liminar em mandado de segurança, a lei exige cumulativamente a presença de dois pressupos-

tos: a relevância do fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida caso seja deferida a segurança.

O fundamento jurídico deve ser relevante, vale dizer, que seja apto a formar o convencimento do julgador de que a tese esposada tem possibilidade de provimento favorável por ocasião do julgamento definitivo. Desta forma, a relevância do fundamento não é apenas fumaça de direito. Consiste na plausibilidade do direito invocado, valorada à vista da prova pré-constituída carreada aos autos pelo impetrante.

O segundo pressuposto, ineficácia da medida caso procedente o pedido ao final, nada mais é do que o periculum in mora. Tem por escopo dotar de eficácia provável sentença de procedência do pedido, permitir que o seu comando não esteja esvaziado pelo decurso do tempo.

Por sua vez, o recurso interposto contra decisão que defere ou indefere pedido de liminar devolve ao órgão julgador apenas o exame da presença ou ausência destes pressupostos legais ensejadores da concessão.

As agravantes impetraram mandado de segurança com o objetivo de não-sujeição aos atos administrativos decorrentes dos mandados de procedimento fiscal expedidos pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região – São Paulo. A Secretaria da Receita Federal, órgão desconcentrado da administração direta da União, possui atribuições e limites para a prática de seus atos no universo da Administração Pública. Esta competência se mostra como um dos requisitos ou condições de validade para os atos administrativos em geral. Por competência entende-se a fixação pela norma das atribuições e limites para seu exercício.

Nesse sentido, compete à Secretaria da Receita Federal, dentre outras atribuições, fiscalizar o recolhimento dos tributos que administra. Para melhor atender ao princípio constitucional da eficiência, houve a subdivisão deste órgão em regiões, o que

por si só não cinge a competência da Secretaria como um todo.

Por outro lado, a Portaria SRF nº 3.007/01, que trata do planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, dispõe:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores – Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência (MPF-D).

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I – de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário ou apreensão de mercadorias;

II – de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.” (grifei)

Por seu turno, prevê o artigo 904, §§ 2º e 3º do Decreto nº 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza:

“Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.225, de 10 de janeiro de 1985).

§ 1º ...

§ 2º A ação do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional poderá estender-se além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir, atendidas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 3º A ação fiscal e todos os termos a ela inerentes são válidos, mesmo quando formalizados por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).”

O fato dos mandados de diligências fiscais serem expedidos pela Secretaria da Receita Federal de São Paulo, por si só, não desnatura a atribuição geral desse órgão em solicitar informações por meio dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições que administra já que as suas atribuições não se encerram em critérios regionais.

Deve-se assinalar, ainda, que a fiscalização a cargo da Receita Federal envolve a possibilidade de requisitar documentos essenciais para a verificação da obediência à legislação tributária, não implicando a diligência em qualquer lançamento fiscal. Nesse sentido, destaco que o poder fiscalizatório do Estado previsto nos artigos 194 e seguintes do Código Tributário Nacional é amplo a fim de atender à sua própria finalidade. Entende-se que a criação de

mecanismos de fiscalização e apuração do crédito tributário deve ser exercida a fim de permitir a verificação da aplicação da lei.

Considerando a cognição sumária desenvolvida na via estreita do agravo de instrumento, mormente neste momento de apreciação de efeito suspensivo ao recurso, tenho que a agravante não logrou demonstrar a presença dos requisitos ensejadores da concessão da medida pleiteada, pois os expedientes administrativos em questão se formalizaram de acordo com as disposições contidas nos artigos 904 e seguintes do Decreto 3.000/99 e artigos 2º e 3º da Portaria nº 3.007/01, da Secretaria da Receita Federal.

Destarte, indefiro a medida postulada.

Comunique-se ao juízo de origem, o teor dessa decisão.

Intime-se a agravada, nos termos do art. 527, inciso V, do Código de Processo Civil.

Após, abra-se vista ao Ministério Público Federal.

Intimem-se.

São Paulo, 25 de agosto de 2005.

MIGUEL DI PIERRO Juiz Federal Convocado, em Substituição Regimental (Despacho publicado no DJU II de 05.09.2005, p. 398).

## Ementas

PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.  
VISTA DOS AUTOS POR ADVOGADO.  
DIREITO DO ADVOGADO.

PROC.: 91.03.032836-8 REOMS 50942  
ORIG.: 0009060723/SP  
PARTE A: EDUARDO SILVEIRA ARRUDA  
ADV.: EDUARDO SILVEIRA ARRUDA  
PARTE R: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS  
ADV.: HERMES ARRAIS ALENCAR  
INTERES.: RAMIRES E BONI LTDA.  
REMTE.: JUÍZO FEDERAL DA 18ª VARA  
SÃO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. LAZARANO NETO /  
SEXTA TURMA

Ementa

REMESSA OFICIAL EM MANDADO DE SEGURANÇA - VISTA DE AUTOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO FORA DA REPARTIÇÃO - PRERROGATIVA DO ADVOGADO CONSTITUÍDO - ART. 89, XVII, E OAB (LEI 6.215/63), VIGENTE À ÉPOCA DA IMPETRAÇÃO.

1 - Prevalência do direito do advogado de reiterar os autos de processo administrativo da repartição competente, justificando-se a exceção quando ocorrerem

circunstâncias relevantes que justifiquem a permanência dos autos em secretaria, entre as quais a existência de documentos de difícil restauração, devendo ser reconhecida essa circunstância em despacho motivado da autoridade administrativa.

2 – Inexistência de despacho motivado nesse sentido. Não há necessidade de se impedir o acesso do advogado aos documentos originais constantes do processo administrativo, uma vez que a permanência e integridade dos mesmos são de interesse do próprio contribuinte, para a defesa de seus direitos.

3 – Remessa oficial a que se nega provimento. Acórdão

Vistos, discutidos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas DECIDE a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 20 de abril de 2005.

(Ementa publicada no DJU II de 06.05.2005, p. 393).

**CONTRIBUIÇÃO AO PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 10/96. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. MP Nº 727/94. ALÍQUOTAS DIFERENCIAIS. POSSIBILIDADE.**

PROC.: 98.03.038370-1 AMS 184253

ORIG.: 9600071071 /SP

APTE: BANCO CITIBANK S/A e outros

ADV: LEO KRAKOWIAK e outros

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

RELATOR: DES. FED. LAZARANO NETO / SEXTA TURMA

Ementa

PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO Nº 10/96. DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. PRINCÍPIO

DA LEGALIDADE. EXCLUSÕES DETERMINADAS PELA MP 727/94. VALIDADE. REGULACÃO POR MEIO DE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195 § 6º. INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL.

1. Remessa oficial tida por interposta, nos termos do parágrafo único do artigo 12 da Lei nº 1.533/51, eis que se trata de sentença concessiva da segurança.

2. A base de cálculo da contribuição ao PIS foi definida, pelo art. 72, do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, como sendo a receita bruta operacional, tal como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

3. Interpretando-se conjuntamente o art. 44, da Lei 4.506/64, com os artigos 12, 17 e 18, do Decreto-Lei 1.598/77, chega a definição da base de cálculo da exação em foco, não havendo que se falar em violação ao princípio da legalidade, por ausência de fixação legal daquele elemento da obrigação tributária.

4. Prevendo os artigos 17 e 18, do Decreto-Lei 1.598/77, que não só o preço dos serviços prestados, como também os juros, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, as contrapartidas das variações monetárias, os ganhos cambiais, entre outros, compõem a base de cálculo do PIS, perfeitamente válidas são as exclusões estabelecidas pela MP 727/94 (reedição da MP 517/94).

5. Nos exatos termos do art. 73, do ADCT, a medida provisória não é instrumento adequado apenas para a regulação do Fundo Social de Emergência, não existindo qualquer vedação para disciplinar a contribuição ao PIS.

6. Aplica-se a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pelo § 6º, do art. 195, da CF, em função de seu caráter de contribuição destinada ao financiamento do sistema de seguridade social. Isto, aliás, já foi observado pelo § 1º do art. 72 das disposições transitórias.

7. Os recursos carregados para o Fundo de Estabilização Fiscal pela EC nº 10/96, inclusive os oriundos da parcela do "PIS", têm aplicação prioritária no custeio de ações governamentais destinadas a atender a necessidades condizentes com os objetivos da Seguridade Social fixados no artigo 194, caput, do Texto Constitucional, pelo que não perdeu a contribuição para o "PIS", em razão dessa Emenda, a sua natureza de contribuição social, para transformar-se em imposto novo, sujeito à observância do artigo 154, I da mesma Constituição.

8. Havendo dita Emenda restabelecido para o período de 01/01/1996 a 30/06/1997, o aumento de alíquota para 0,75% e a alteração da base de cálculo anteriormente introduzidos pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, para vigorar apenas até 31/12/1995, está sujeita à observância do princípio da anterioridade nonagesimal, estabelecido no artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, revelando-se inconstitucional a exigência da exação "PIS" nos moldes ali estabelecidos no período de 01/01/1996 a 03/06/1996.

9. Considerando que a Emenda Constitucional nº 10/96 foi publicada em 07 de março de 1996 e pretendeu retroagir para alcançar fatos ocorridos em janeiro do mesmo ano, flagrante sua inconstitucionalidade, por violar o artigo 195 § 6º da Carta Magna.

10. O artigo 60 § 4º, inciso IV da Constituição Federal prevê a impossibilidade de ser objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir direito ou garantia individual. O princípio da anterioridade, que no caso das contribuições sociais, é o de 90 dias, artigo 195 § 6º da Carta Constitucional, não pode ser abolido, nem sequer por Emenda Constitucional.

11. No período entre janeiro de 1996, quando extinto o Fundo Social de Emergência, até 90 dias após a publicação da Emenda Constitucional nº 10/96, a contribuição ao PIS deve ser recolhida na for-

ma da Lei Complementar nº 07/70 e suas alterações.

12. A fixação de alíquota maior para os bancos e instituições de crédito em geral não configura situação antiisonômica, vedado Texto Constitucional.

13. Não há que se falar em desigualdade pois todas as entidades regidas pelo Sistema Financeiro devem recolher a exação de forma majorada, ou seja, não há diferenciação entre aqueles que se encontram em situação semelhante.

14. Improvimento da remessa oficial, tida por interposta.

(Ementa publicada no DJU II de 20.05.2005, p. 496).

**CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EXIGIDA DE PRODUTOR RURAL. ADQUIRENTE NÃO SUPORTA O VALOR DO TRIBUTO. ILEGITIMIDADE.**

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 626.046 – RS (2004/0119211-3)

Relator: Ministro Luiz Fux

Agravante: Elegê Alimentos S/A

Advogado: Ricardo Josué Puntel e outro  
Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS

Procurador: Sibele Regina Luz Grecco e outros

Ementa

**AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. EMPRESA ADQUIRENTE. ILEGITIMIDADE.**

1. A jurisprudência hodierna da Primeira Turma reconhece a legitimidade ativa ad causam da empresa adquirente, consumidora ou consignatária e da cooperativa tão-somente para discutir a legalidade da contribuição para o Funrural, carecendo-lhes condição subjetiva da ação para repetir o indébito respectivo:

"1. A legitimidade para postular em juízo a restituição de valores indevidamente reco-

lhidos, em princípio, é do sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, daquele a quem a lei impõe o dever de pagar o tributo, seja ele contribuinte (CTN, art. 121, I) ou responsável (CTN, art. 121, II).

2. Moderando essa orientação, a fim de evitar enriquecimento ilícito de quem não suportou de fato o ônus financeiro da tributação, o art. 166 do CTN e a Súmula 546/STF preconizam que somente cabe a restituição quando evidenciado que o contribuinte de direito não recuperou do contribuinte de fato o valor recolhido.

3. Na hipótese da contribuição previdenciária exigida do produtor rural (Lei 8.212/91, art. 25, I e II) incumbe ao adquirente de sua produção destacar do preço pago o montante correspondente ao tributo e repassá-lo ao INSS (Lei 8.212/91, art. 30, III e IV). Evidencia-se, nessa sistemática, que o adquirente não sofre diminuição patrimonial pelo recolhimento da exação, pois separou do pagamento ao produtor rural o valor do tributo.

4. Hipótese em que o adquirente não detém legitimidade ad causam para postular a repetição de valores indevidamente recolhidos a título da referida contribuição. Permite-se-lhe, de outro lado, discutir a legalidade da exigência, caso a entenda descabida, de modo a obter provimento jurisdicional que lhe autorize a recolhê-la da forma que entende conforme à lei.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, desprovido." (RESP 554203/RS, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 24.05.2004).

2. Ressalva do ponto de vista do relator no sentido de que a contribuição para o FUNRURAL, através da técnica de desconto na nota fiscal do produtor quando da alienação do produto à cooperativa, caracteriza-se como exação indireta, motivo pelo qual, em princípio, a repetição caberia ao contribuinte de fato. Por conseguinte, tendo em vista que a relação entre produtor e o adquirente ou cooperativa é de direito privado e, *res iter alios* em relação ao fisco e suas entidades arrecadoras a Fazenda não pode eximir-se de restituir o que

percebeu indevidamente, figurando a sub-rogação legal como a autorização a que se refere o art. 166, do CTN, muito embora, no plano privatístico, possa haver regresso do produtor em face do adquirente ou da cooperativa, por força do princípio que veda o enriquecimento sem causa.

3. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

4. Agravo regimental desprovido.

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, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão. Brasília, 3 de maio de 2005.

(Ementa publicada no DJU de 30.05.2005, p. 225).

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.  
PRAZO DECADENCIAL. LEI Nº 8212/91.  
INAPLICABILIDADE FACE AO CTN.**

PROC.: 2005.03.99.012950-7 AC 1016720  
ORIG.: 0300000677 /SP

APTE: Instituto Nacional do Seguro Social  
- INSS

ADV: HILTON PLACIDO DE OLIVEIRA  
ADV: HERMES ARRAIS ALENCAR  
APDO: VALENTIM LUCIETTO NETTO  
ADV: DERCY ANTONIO DE MACEDO  
RELATOR: DES. FED. RAMZA TARTUCE /  
QUINTA TURMA

Ementa  
TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PRAZO DECADENCIAL - ART. 173 DO CTN - RECURSO IMPROVIDO - SENTENÇA MANTIDA.

1. A emissão de certidão negativa de débito, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por

homologação, não impede que a autoridade administrativa lance, de ofício, débito com fato gerador anterior a sua expedição, desde que o faça dentro do prazo previsto na lei, o que não ocorreu na hipótese.

2. O art. 45 da Lei 8.212/91, em vigor, que dispõe sobre o prazo de decadência, fixando-o em 10 (dez) anos, é ineficaz por ter sido veiculado por lei ordinária, não podendo alterar o Código Tributário Nacional, que é materialmente uma lei complementar.

3. Reconhecida a ocorrência de decadência do direito, vez que o crédito previdenciário foi constituído após o decurso previsto no art. 173 do CTN.

4. Recurso improvido. Sentença mantida. Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes os acima indicados, ACORDAM os Desembargadores da Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, nos termos do relatório e voto da Senhora Relatora, constantes dos autos, e na conformidade da ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso.

São Paulo, 04 de julho de 2005. (data de julgamento)

Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE  
Relatora  
(Ementa publicada no DJUII de 17.08.2005, p. 301).

IRPJ. DEDUÇÕES DE ROYALTIES. LEI Nº 4.506/64. AUSÊNCIA DE REVOGAÇÃO DA LEI Nº 3.470/58.

RECURSO ESPECIAL Nº 204.696 - RJ (1999/0015757-5)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

RECORRENTE: POSTES CAVAN S/A  
ADVOGADO: ÁLVARO LEITE GUIMARÃES E OUTROS

RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR: MARIA DA GRAÇA SANTIAGO DE ALMEIDA E OUTROS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MARCAS E PATENTES. DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS. ROYALTIES. ARTS. 122 DO CÓDIGO COMERCIAL E 129 DO CÓDIGO CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS N. 282 E 356 DO STF. ART. 74 DA LEI N. 3.470/58. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 4.506/64. NÃO-OCCORRÊNCIA. ARTS. 174 E 175 DO REGULAMENTO DO IR. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

1. Ressente-se o recurso do indispensável prequestionamento, se os dispositivos infraconstitucionais apontados como violados não foram objeto de específico exame na instância ordinária. (Súmulas n. 282 e 356/STF).

2. "A Lei n. 4.506/1964, embora haja estabelecido modificações, no que concerne a dedutibilidade de despesas como 'royalties', não revogou o art. 74, da Lei n. 3.470/1958. R.I.R. de 1966, arts. 174 e 175" (STF, RE n. 104.368-7-SP, Primeira Turma, rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA).

3. Recurso especial a que se nega provimento. Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha  
Brasília, 19 de maio de 2005.  
(Ementa publicada no DJU de 22.08.2005, p. 175).

LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. PRAZO PRESCRICIONAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DESNECESSIDADE.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 665.289 - DF (2004/0086357-3)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

AGRAVANTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: MÁRCIO MENEZES DE CARVALHO E OUTROS

AGRAVADO: AFONSO PIRES FARIA E OUTROS

ADVOGADO: IVO EVANGELISTA DE ÁVILA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. TESE DOS "CINCO MAIS CINCO". LC N. 118/2005. NORMA AINDA SEM EFICÁCIA. OBSERVÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE QUE SE FAZ NECESSÁRIA, EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.

I - Na esteira da jurisprudência deste colendo Tribunal, o prazo prescricional observado no tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação opera-se em cinco anos, contados da data do fato gerador, acrescidos de mais cinco, na hipótese de homologação tácita. Tal asserção é objeto de resignação, na peça recursal ora examinada.

II - Em verdade, funda-se o regimental em nova argumentação jurídica, relativa à interpretação que concedeu o art. 3º da LC n. 118/2005 ao inc. I do art. 168 do Código Tributário Nacional. Todavia, tal norma entrará em vigor somente 120 dias após a sua publicação a qual, por sua vez, deu-se em 9 de fevereiro último. Noutras palavras, invoca a agravante norma ainda sem eficácia para sustentar a sua posição.

III - No particular, convém lembrar, ainda, que a norma pode mesmo sequer gozar de eficácia, caso haja modificação legislativa antes de findo o prazo mencionado, de maneira que, também sob o pálio da segurança jurídica, a jurisprudência deste Sodalício há de ser observada, *in casu*.

IV - Agravo regimental desprovido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por

maioria, rejeitar a preliminar do Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI suscitando incidente de inconstitucionalidade e, no mérito, unanimemente, negar provimento ao agravo regimental, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator. Custas, como de lei.

Brasília(DF), 15 de março de 2005. (data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 29.08.2005, p. 168).

CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS.  
EMPRESA CONSTITUÍDA PELOS MESMOS SÓCIOS DE EMPRESA DEVEDORA.  
CARACTERIZAÇÃO DE SIMULAÇÃO.  
NEGATIVA DE FORNECIMENTO.

RECURSO ESPECIAL Nº 650.852 - MG (2004/0040557-0)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

RECORRENTE: DISTRIBUIDORA ISAGAM LTDA.

ADVOGADO: ILDEU DA CUNHA PEREIRA E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: ALBERTO GUIMARÃES ANDRADE E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. EXPEDIÇÃO. DESCABIMENTO. EMPRESA CRIADA PELOS MESMOS SÓCIOS DA EMPRESA DEVEDORA DO FISCO. SIMULAÇÃO.

I - Verificada pelo Tribunal *a quo* a irregularidade na constituição de nova pessoa jurídica, com o mesmo objeto social e os mesmos sócios de sociedade devedora do fisco, restando assente o intuito simulatório da medida, tem-se como legítimo o óbice da Fazenda para a emissão da certidão negativa de débito.

II - Na hipótese vertente, conforme demonstrado pelo Tribunal *a quo*, a simples mudança de sociedade, no mesmo ramo de comércio e com os mesmos sócios da sociedade devedora, implica em verdadeira transformação societária, remanescendo clarividente a tentativa de se eximir das dívidas fiscais.

III - Conceder certidão negativa na hipótese presente implica em prestigiar a fraude contra o Fisco, em verdadeira quebra da isonomia em detrimento de milhões de contribuintes que com dificuldade operam suas empresas com regularidade.

IV - Recurso especial improvido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros TEORI ALBINO ZAVASCKI, DENISE ARRUDA e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro LUIZ FUX. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI. Custas, como de lei.

Brasília(DF), 07 de junho de 2005. (data do julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator

(Ementa publicada no DJU de 05.09.2005, p. 233).

ISS. ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO POR DECRETO. INCONSTITUCIONALIDADE.

AG. REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 523.423-1 PARANÁ  
RELATOR: MIN. EROS GRAU  
AGRAVANTE(S): MUNICÍPIO DE CURITIBA  
ADVOGADO(A/S): JOSÉ ALBERTO COUTO MACIEL E OUTRO(A/S)

ADVOGADO(A/S): ROBERTO DE SOUZA MOSCOSO

AGRAVADO(A/S): FEDERAÇÃO PARANAENSE DE TÊNIS E OUTRO(A/S)

ADVOGADO(A/S): SANDRO MARCELO KOZIKOSKI E OUTRO(A/S)

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. ALTERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. DECRETO MUNICIPAL. IMPOSSIBILIDADE.

O acórdão recorrido encontra-se em sintonia com o entendimento desta Corte de que somente por lei o Município pode introduzir alterações na base de cálculo que importem em majoração do imposto.

Agravo regimental a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, negar provimento ao agravo regimental no agravo de instrumento, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 16 de agosto de 2005.

(Ementa publicada no DJU de 09.09.2005, p. 37).

IPI. CRÉDITOS DE MATERIAIS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA-ZERO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 530.182 - RS (2004/0161426-3)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

EMBARGANTE: FRIGORÍFICO FAMILIE S/A  
ADVOGADO: ANGÉLICA SANSON DE ANDRADE

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL  
PROCURADOR: ARTUR ALVES DA MOTA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. IPI. MATERIAIS UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTO ISENTO, NÃO TRIBUTADO OU SUJEITO À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA, JÁ QUE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS NA ÉPOCA PRÓPRIA FOI IMPEDIDO PELO FISCO.

1. A jurisprudência do STJ e do STF é no sentido de ser indevida a correção monetária dos créditos escriturais de IPI, relativos operações de compra de matérias-primas e insumos empregados na fabricação de produto isento ou beneficiado com alíquota zero.

2. Todavia, é devida a correção monetária de tais créditos quando o seu aproveitamento, pelo contribuinte, sofre demora em virtude da resistência oposta por ilegítimo ato administrativo ou normativo do Fisco. É forma de se evitar o enriquecimento sem causa e de dar integral cumprimento ao princípio da não-cumulatividade. Não teria sentido, ademais, carregar ao contribuinte os ônus que a demora do processo acarreta sobre o valor real do seu crédito escritural. Precedentes do STJ e do STF. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 468.926/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ 02.05.2005; EREsp 614660/PR, Min. Castro Meira, DJ de 06.06.2005; EREsp 490660 / RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ 09.05.2005.

3. Embargos de divergência a que se dá provimento, para autorizar a correção monetária dos créditos escriturais durante o período compreendido entre (a) a data em que o crédito poderia ter sido aproveitado e não o foi por óbice estatal e (b) a data do trânsito em julgado da decisão judicial, que afasta o referido óbice.

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, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arru-

da, Eliana Calmon, Franciulli Netto, Luiz Fux e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins e José Delgado.

Brasília, 24 de agosto de 2005.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

(Ementa publicada no DJU de 12.09.2005, p. 199).

EMPRESA SEM EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO DA COFINS ANTES DA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE.

PROC.: 2000.03.99.001559-0 AMS 197567

ORIG.: 9700357074 /SP

APTE: CARLISA S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES

ADV: PAULO SERGIO MENDONCA CRUZ e outro

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES / TERCEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DA COFINS. ARTIGO 195, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REDAÇÃO ANTERIOR À EC 20/1998. EMPRESA QUE NÃO POSSUI EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

1. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE n. 166.772-9/RS, firmou o entendimento de que a definição do termo “empregadores” veiculado no artigo 195, I, do texto constitucional original é a mesma daquela utilizada no artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho.

2. Indevida a afirmação de que a citada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por tratar da não-incidência da contribuição social de autônomos e administradores, não se aplica ao caso presente, eis que o voto condutor do acórdão da Suprema

Corte, cuidou da questão sob o aspecto da hermenêutica, da exata interpretação do conceito de empregador como sujeito passivo de qualquer contribuição social estribada no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal.

3. A expressão “...pessoas jurídicas...” constante da Lei Complementar n. 70/1991 deve ser entendida, na redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, como abrangendo aquelas que tinham empregados, já que eles é que foram beneficiados com o custeio da previdência social.

4. Não há que se cogitar em ofensa aos princípios da solidariedade ou equidade no custeio da seguridade social, que não têm pertinência à espécie diante da clara e direta dicção do texto constitucional.

5. Infundado o raciocínio pelo qual os conceitos de faturamento e lucro independem da relação de emprego e da figura do empregador para se concluir pela incidência da COFINS a qualquer empresa.

6. Inexiste na CLT a figura do “empregador em potencial”, eis que seu artigo 2º conceitua como empregador aquele que pratica o ato de admitir, assalariar e dirigir a prestação pessoal de serviço.

7. A EC n. 20/1998, ao incluir no artigo 195, I, a empresa e a entidade equiparada como sujeitos passivos da COFINS, apenas evidenciou que, anteriormente à sua edição, era impossível a cobrança deste tributo daqueles que não possuíam empregados, e, portanto não eram empregadores.

8. Ainda que se admitisse emenda constitutiva interpretativa, dotada de efeito retroativo, teria a EC n. 20/1998 que conter tal previsão de maneira expressa.

9. Indevida ainda a afirmação de que o termo “empregador” deveria ser haurido no direito previdenciário, já que sob tal ótica, o que justificava a participação do empregador no custeio da previdência social, mesmo antes da EC n. 20/1998, era o vínculo antecedente do contrato de trabalho.

10. Apelação provida.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por maioria, dar provimento à apelação, nos termos do voto do Relator, vencido o Desembargador Federal Nery Júnior que lhe negava provimento.

São Paulo, 3 de agosto de 2005.

MÁRCIO MORAES

Desembargador Federal Relator

(Ementa publicada no DJU II de 14.09.2005, p. 227).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

PROC.: 93.03.108191-9 AC 148215

ORIG.: 9000000163 /SP

APTE: SERGIO TOMITSUGU YAMADA

ADV: ADELIA MIYUKI YANO e outro

APDO: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO RENATO BARTH / TERCEIRA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IMPOSTO SOBRE A RENDA – PESSOA FÍSICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA RAZOÁVEL. APELAÇÃO IMPROVIDA.

1. A falta de comprovação de que o aumento de patrimônio tenha sido decorrente da alienação de imóvel, cujo valor de escritura é várias vezes superior ao do compromisso de compra e venda, justifica o lançamento tributário.

2. Apresentação de recibo do valor das diferenças encontradas, relativo a benfeitorias que teriam sido realizadas pelos vendedores. Alegação inverossímil e descharacterizada pela prova testemunhal e documental produzida.

3. Apelação a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

São Paulo, 24 de agosto de 2005. (data do julgamento)

RENATO BARTH

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 14.09.2005, p. 236).

DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA DE DÉBITO. OBTENÇÃO DE CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS COM EFEITOS DE NEGATIVA. CONCESSÃO.

PROC.: 2004.61.00.012831-0 AMS 267873  
APTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

APDO: APLIGRAF APLICATIVOS E GRAFICOS LTDA.

ADV: ALEXANDRA FONTES EUZEBIO

RELATOR: JUIZ CONV. SILVA NETO / TERCEIRA TURMA

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA OU CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITO DE NEGATIVA. REJEITADAS AS PRELIMINARES DE ILEGITIMIDADE PASSIVA DO PROCURADOR CHEFE DA FAZENDA NACIONAL E AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DISCUSSÃO REVISIONAL ADMINISTRATIVA EM TRAMITAÇÃO COMO CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ADEQUAÇÃO AO ART. 206, CTN. CONCESSÃO DA SEGURANÇA.

1. Preliminar de ilegitimidade passiva do Procurador Chefe da Fazenda Nacional superada. Após inscrição dos débitos, incum-

bência da Procuradoria da Fazenda Nacional a expedição da certidão buscada.

2. Ainda em sede preliminar, a ausência de liquidez do direito pertine, verdadeiramente, ao “meritum causae”.

3. Discussão revisional administrativa em tramitação coaduna-se com as hipóteses previstas nos arts. 151 e 206, ambos do CTN.

4. Insustentabilidade dos óbices administrativos inicialmente firmados. Adequação ao art. 206, CTN.

5. Apelação e remessa oficial improvidas.

6. Concessão da Segurança.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, rejeitar as preliminares argüidas e, por maioria, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado, vencida a Desembargadora Federal CECÍLIA MARCONDES, que lhe dava provimento.

São Paulo, 10 de agosto de 2005. (data do julgamento)

SILVA NETO

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 14.09.2005, p. 252).

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. IMPOSSIBILIDADE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. INADMIÇÃO DE ALTERAÇÃO DA CAUSA DE PEDIR.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 215.837 – SP (2003/0230561-1)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

R.P./ACÓRDÃO: MINISTRO FRANCIULLI NETTO

EMBARGANTE: ADBRAS ADMINISTRADORA BRASIL S/C

ADVOGADO: ANDRÉ KESSELRING DIAS GONÇALVES E OUTROS

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL  
 PROCURADOR: OLÍVIA DA ASCENÇÃO  
 CORRÊA FARIAS E OUTROS

Ementa

PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES - SUPERVENIÊNCIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA AUTORIZADORA - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO DIREITO SUPERVENIENTE EM GRAU DE RECURSO ESPECIAL - ENTENDIMENTO SUFRAGADO EM JULGADO UNÂNIME DA COLENDIA 1ª SEÇÃO (EREsp 488.992-MG, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 7/6/2004).

- É incabível, nesta instância especial, a aplicação retroativa de novel diploma legal acerca de compensação de tributos, ou seja, o exame de recurso especial com espeque em direito superveniente não se compatibiliza com o preenchimento do requisito específico do questionamento prévio, inerente a esse recurso, sob pena de se admitir a alteração da causa de pedir nesta instância excepcional.

- Embargos de divergência improvidos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça "Proseguindo no julgamento, após o voto de desempate da Sra. Ministra Eliana Calmon, a Seção, por maioria, rejeitou os embargos, vencidos os Srs. Ministros José Delgado (Relator), Luiz Fux e Castro Meira." Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e Eliana Calmon (voto-desempate) votaram com o Sr. Ministro Franciulli Netto que lavrará o acórdão .

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Francisco Falcão, João Otávio de Noronha e Francisco Peçanha Martins. Brasília (DF), 25 de agosto de 2004. (data do Julgamento)

MINISTRO FRANCIULLI NETTO, Relator. (Ementa publicada no DJU de 15.09.2005, p. 210).

ISS. CONTRATO DE SEGURO-SAÚDE. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS VALORES ENTREGUES A TERCEIROS PRESTADORES DE SERVIÇOS. POSSIBILIDADE.

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 227.293 - RJ (1999/0074596-5)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

EMBARGANTE: GOLDEN CROSS ASSISTÊNCIA INTERNACIONAL DE SAÚDE

ADVOGADO: ANTÔNIO VILAS BOAS TEIXEIRA DE CARVALHO E OUTROS

EMBARGADO: MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

EMBARGADO: LUÍS CLÁUDIO MIRALDES E OUTROS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE SEGURO SAÚDE. ISS. BI-TRIBUTAÇÃO.

I - Nas operações decorrentes de contrato de seguro-saúde, o ISS não deve ser tributado com base no valor bruto entregue à empresa que intermedeia a transação, mas sim pela comissão, ou seja, pela receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros, efetivamente prestadores dos serviços.

II - Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, a fim de permitir à empresa-recorrente a dedução dos valores correspondentes aos repasses entregues aos terceiros prestadores de serviço.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Relator, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, acolher os embargos de declaração para conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto-vista do Sr.

Ministro FRANCISCO FALCÃO, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro FRANCISCO FALCÃO (voto-vista) os Srs. Ministros LUIZ FUX, TEORI ALBINO ZAVASCKI (voto-vista) e DENISE ARRUDA. Custas, como de lei.

Brasília(DF), 09 de agosto de 2005. (data do julgamento)

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator p/Acórdão

(Ementa publicada no DJU de 19.09.2005, p. 184).

**IMPOSTO DE RENDA. INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS DE PESSOA FÍSICA AO CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA.**

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 569.009 – RS (2003/0213982-7)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

AGRAVANTE: ANTÔNIO CHIAMULERA

ADVOGADO: OLÍVIO SANTINI E OUTROS

AGRAVADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: DOLIZETE FÁTIMA MICHELIN E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS DE PESSOA FÍSICA AO CAPITAL SOCIAL DE PESSOA JURÍDICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL TRIBUTÁVEL. TAXA SELIC. LEGALIDADE. LEI N. 9.250/95. PRECEDENTES. SÚMULA N. 83 DO STJ.

1. É legítima a incidência do imposto de renda na transferência de bens imóveis do patrimônio de pessoa física, a título de integralização do capital social, por se constituir acréscimo patrimonial tributável.

2. O art. 161 do CTN, ao ressaltar, expressamente, no seu § 1º, “se a lei não dispuser de modo diverso”, elide o suposto vício de ilegalidade na aplicação da taxa SELIC, por se encontrar devidamente prevista no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95.

3. “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do

Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida” – Súmula n. 83 do STJ.

4. Agravo regimental improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e Franciulli Netto votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 2 de agosto de 2005. (data do julgamento)

(Ementa publicada no DJU de 19.09.2005, p. 259).

**CISÃO PARCIAL. ELABORAÇÃO DE BALANÇO. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS.**

Processo nº: 10880.001006/90-83

Recurso nº: 134.934

Matéria: IRPJ – EX.: 1985

Recorrente: CARGILL AGRÍCOLA S/A

Recorrida: 3ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO/SP I

Sessão de: 13 de abril de 2005

Acórdão nº: 105-15.008

CISÃO PARCIAL – APURAÇÃO DOS RESULTADOS – Nos casos de cisão parcial, o lucro líquido apurado no período-base da sociedade cindida, cujo imposto, na data da cisão, ainda não tiver sido pago, será tributado na pessoa jurídica que absorver o seu patrimônio, proporcionalmente a essa absorção, no exercício-financeiro correspondente ao período-base da sociedade cindida, nos termos do art. 150, do RIR/80.

BALANÇO ELABORADO NA DATA DO EVENTO – Salvo se efetuado exatamente ao final do exercício social da sociedade cindida, o demonstrativo contábil não

produz efeitos tributários e fiscais, uma vez que não corresponde a procedimento do qual derive diretamente o lucro real, caracterizando-se como mero balancete, ou 'balanço intermediário', ou, ainda, o balanço da cisão.

**DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS NOS CASOS DE CISÃO** – A sociedade remanescente, no caso de cisão, em relação ao período-base completado antes da cisão, ainda não submetido a tributação, deve apresentar declaração de rendimentos que indique como imposto a pagar parte proporcional ao patrimônio que nela tiver permanecido. O resultado referente ao período compreendido entre o encerramento do exercício social anterior e a data da cisão, será apurado segundo as normas relativas à apuração anual, ao final de seu período-base sujeito à declaração no exercício financeiro respectivo.

**IRPJ – LUCRO DA EXPLORAÇÃO – LUCRO DA EXPLORAÇÃO NEGATIVO – GLOSA DE EXCLUSÃO** – Constatada pelo Fisco, após revisão da DIRPJ, a ocorrência de lucro da exploração negativo, incabível a exclusão na apuração do lucro real do lucro da exploração.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso.

José Clóvis Alves – Presidente

Daniel Sahagoff – Relator

5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes

(Ementa publicada no DOUI de 29.09.2005, p. 19.)

**FINSOCIAL. PRESTADORAS DE SERVIÇOS. SÚMULA 343/STF. INAPLICABILIDADE QUANDO A NORMA É DECLARADA CONSTITUCIONAL.**

**RECURSO ESPECIAL Nº 449.828 – DF (2002/0089048-4)**

**RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**

**RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL**

**PROCURADOR: FABIOLA INES GUEDES DE CASTRO SALDANHA E OUTROS**

**RECORRIDO: JOFER REPRESENTAÇÕES LTDA. – MICROEMPRESA**

**ADVOGADO: EDUARDO GOMES M. SIQUEIRA**

Ementa

**AÇÃO RESCISÓRIA. ART. 485, V, DO CPC. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA N. 343/STF. NÃO-INCIDÊNCIA.**

1. É cabível ação rescisória para desconstituir acórdão que tenha deixado de aplicar determinado dispositivo de lei por considerá-lo inconstitucional, sobrevindo decisão do STF que atesta sua constitucionalidade. Hipótese que não se subsume no enunciado da Súmula n. 343/STF.

2. É devida a contribuição para o Finsocial pelas empresas dedicadas exclusivamente à prestação de serviços nos moldes previstos nos arts. 7º da Lei n. 7.787/89, 1º da Lei n. 7.894/89 e 1º da Lei n. 8.147/90.

3. Recurso especial provido.

Acórdão

Os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro João Otávio de Noronha, acordam, por maioria, dar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro João Otávio de Noronha, que lavrará o acórdão. Vencida a Sr. Ministra Relatora. Votaram com o Sr. Ministro João Otávio de Noronha os Srs. Ministros Castro Meira e Francisco Peçanha Martins.

O Sr. Ministro Franciulli Netto, nos termos do art. 162, § 2º, do RI, não participou do julgamento.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília, 1º de setembro de 2005. (data do julgamento)

**MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA**

Relator

(Ementa publicada no DJU de 19.09.2005, p. 166).

**PRESCRIÇÃO. CONTAGEM DE PRAZO A PARTIR DA DATA DE VENCIMENTO DO TRIBUTO E NÃO DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.**

RECURSO ESPECIAL Nº 647.721 - SP (2004/0039327-0)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA  
RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: MARCOS NARCHE LOUZADA E OUTROS

RECORRIDO: INDÚSTRIAS MATARAZZO DE PAPÉIS S/A

ADVOGADO: GUILHERME ESCUDERO JUNIOR

Ementa

TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA INFORMADA EM DECLARAÇÃO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

1. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte, por GIA, 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.

2. 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.

3. 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 recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator." Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 15 de setembro de 2005. (data do julgamento)

Ministro Castro Meira

Relator

(Ementa publicada no DJU de 19.09.2005, p. 188.)

**ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA OPERAÇÃO ANTERIOR. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO INTEGRAL. VEDAÇÃO. ISENÇÃO FISCAL PARCIAL.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 174.478-2 SÃO PAULO

RELATOR ORIGINÁRIO: MIN. MARCO AURÉLIO

RELATOR PARA O ACÓRDÃO: MIN. CEZAR PELUSO

RECORRENTE: MONSANTO DO BRASIL S/A

ADVOGADOS: HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: PGE-SP - ELEONORA LUCCHESI MARTINS FERREIRA

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, negou-lhe provimento, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio (Relator). Votou o Presidente, Ministro Nelson Jobim. Redigirá o acórdão o Senhor Ministro Cezar Peluso. Falou pelo recorrido o Dr. Aylton Barbosa da Silva, Procurador do Estado. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministro Carlos Velloso, Carlos Britto e, neste julgamento, o Senhor Ministro Eros Grau. Plenário, 17.03.2005.

TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização

de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra "b", da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, incs. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88 (Ementa publicada no DJU de 30.09.2005, p. 5).

**TAXA DE FISCALIZAÇÃO DO IBAMA.  
LEI Nº 10.165/2000. CONSTITUCIONALIDADE.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 416.601-1  
DISTRITO FEDERAL  
RELATOR: MIN. CARLOS VELLOSO  
RECORRENTE(S): ASSOCIAÇÃO GAÚCHA  
DE EMPRESAS FLORESTAIS - AGEFLOR

ADVOGADO(A/S): ANNA MARIA DA TRINDADE DOS REIS E OUTRO(A/S)  
RECORRIDO(A/S): INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS - IBAMA  
ADVOGADO(A/S): LIRIA H. I. ESPÍNDOLA  
O Tribunal, por unanimidade, nos termos do voto do relator, conhecer, em parte, do recurso e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Votou a Presidente. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente) e, neste julgamento, os Senhores Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes. Plenário, 10.08.2005.  
EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUNÁRIO. IBAMA: TAXA DE FISCALIZAÇÃO. Lei 6.938/81, com a redação da Lei 10.165/2000, artigos 17-B, 17-C, 17-D, 17-G. C.F., art. 145, II.  
I. - Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental - TCFA - do IBAMA: Lei 6.938, com a redação da Lei 10.165/2000: constitucionalidade.  
II. - R.E. conhecido, em parte, e não provido. (Ementa publicada no DJU de 30.09.2005, p. 5.)