

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO II - EDIÇÃO 07 - SETEMBRO 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 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 Gráfica Vida e Consciência

Todos os direitos desta edição reservados a

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

AUTORES	9
ARTIGOS	11
TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO: O CASO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	13
<i>André Luiz Fonseca Fernandes</i>	
1. Introdução	13
2. A introdução do IGF na Constituição Federal de 1988 e os projetos de lei complementar que pretendem disciplinar o tributo	15
3. Classificação dos impostos sobre o patrimônio	18
4. A tributação sintética do patrimônio no Direito Comparado: argumentos favoráveis e desfavoráveis	24
5. Conclusão: o IGF deve ou não ser cobrado no Brasil?	32
A ILEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR À LUZ DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA FIRMADAS PELO BRASIL: UM CASO DE <i>DOUBLE NON-TAXATION</i>	37
<i>André Ricardo Passos de Souza</i>	
1. Delimitação do tema	37
2. Escorço legislativo	37
3. A tributação do lucro das empresas no regime convencional	47
4. Conclusão	57
IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA DUPLA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DO EXTERIOR, NOS MOLDES PRESCRITOS PELA LEI Nº 10.865/2004	59
<i>Fabiana Del Padre Tomé</i>	
1. Introdução	59
2. Disciplina jurídica das contribuições no Direito positivo brasileiro	60
3. Rígida discriminação das competências tributárias e vedação ao <i>bis in idem</i> relativamente às contribuições para a seguridade social	62
4. Identidade de fundamento de validade da COFINS-importação e do PIS/PASEP-importação	66
5. Conclusão	68
A ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 22, IV, DA LEI Nº 8.212/91	69
<i>Gabriel Lacerda Troianelli</i>	

O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	77
<i>Gilberto de Castro Moreira Junior</i>	
1. Definição	77
2. Causas	86
3. Métodos para eliminar ou atenuar a bitributação	89

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE ABONO	109
<i>Guilherme Cezaroti</i>	
1. Introdução	109
2. Abono	111
3. A função do decreto regulamentador	111
4. A ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos	114
5. A jurisprudência	115
6. Conclusão	117

O CONCEITO DE NORMA MERAMENTE INTERPRETATIVA FACE À LEI COMPLEMENTAR 118/05	119
<i>Lais Vieira Cardoso</i>	
1. Resumo	119
2. Espécies de normas jurídicas	120
3. A hermenêutica jurídica	122
4. Norma meramente interpretativa e a separação dos poderes	128
5. Natureza da norma contida no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9.2.2005	130
6. Início de vigência da lei que reduz prazos	134
7. Conclusão	138
8. Referências	139

PARECER

EMPRESA DE AQUISIÇÃO DE DADOS SÍSMICOS, QUE CEDE SEU USO PARA TERCEIROS – NÃO SUJEIÇÃO AO ISS – ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEI COMPLEMENTAR – PARECER	143
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	

ACÓRDÃO - INTEIRO TEOR

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. DEZ ANOS. 185

EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. PIS. COFINS. CSLL. IRPJ. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. 196

EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135, III, CTN. 203

DESPACHOS

IMUNIDADE. SOFTWARE UTILIZADO NA IMPRESSÃO DE JORNAIS. INADMISSIBILIDADE. 212

EMENTAS

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO DO VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE SUSPENSA. SUBSTITUIÇÃO DO DEPÓSITO PELA FIANÇA BANCÁRIA. 213

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS E PIS. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA ADVINDA DA VARIAÇÃO MONETÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 9.718/98. EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. MOMENTO DE INCIDÊNCIA DAS EXAÇÕES. 214

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE LOTE DE AÇÕES. VARIAÇÃO RELATIVA A CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. OMISSÃO DE RECEITA. AUTO DE INFRAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA DE ACOLHIMENTO PARCIAL PARA EXCLUIR DA TRIBUTAÇÃO A PARCELA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DESPROVIMENTO DA REMESSA OFICIAL. 214

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ABATIMENTO DA RENDA BRUTA. PERDAS EXTRAORDINÁRIAS. ARTIGO 87 DO DECRETO Nº 58.400/66. RIR. DESPESAS COM PRESTAÇÕES DO FINANCIAMENTO E COM DEMOLIÇÃO. IMÓVEL DEMOLIDO. COMPROMETIMENTO ESTRUTURAL. CHUVAS. FALTA DE PROVA DA RELAÇÃO DE CAUSALIDADE. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. 215

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FUNDADA EM RAZÕES REMISSIVAS. NÃO CONHECIMENTO. REMESSA OFICIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. TRIBUTOS ADUANEIROS. DIFERENÇA TRIBUTÁVEL. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. ERRO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. 216

DIREITO ADUANEIRO. INFRAÇÃO CAMBIAL. ARTIGO 169 DO DECRETO-LEI Nº 37/66, QUE ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 60 DA LEI Nº 3.244/57. IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS PRODUZIDOS NA ALEMANHA. DESCRIÇÃO NA GUIA DE IMPORTAÇÃO DE ORIGEM ITALIANA. DIVERGÊNCIA QUE, EM TESE, PODERIA CARACTERIZAR A INFRAÇÃO CAMBIAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM A FISCAL. INEXISTÊNCIA, PORÉM, DE AFERIÇÃO DA EXTENSÃO DO DANO CAMBIAL, CONSIDERANDO A VARIAÇÃO MÁXIMA DE 10% NO VALOR DO PREÇO, ADMITIDA PELA LEGISLAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. 216

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FUNDADA EM RAZÕES REMISSIVAS. NÃO CONHECIMENTO. REMESSA OFICIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE REMESSA AO EXTERIOR DE DIVISAS PARA PAGAMENTO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESA, QUE NÃO OPERA NO PAÍS. DECISÃO DA SUPREMA CORTE, EM WRIT ANTERIORMENTE IMPETRADO, CONCEDENDO, EM DEFINITIVO, A ORDEM. PROVA DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO INDEVIDO. TERMO INICIAL DOS JUROS DE MORA. ARTIGO 167, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. 217

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FUNDADA EM RAZÕES REMISSIVAS. NÃO CONHECIMENTO. REMESSA OFICIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SUPLEMENTAR DE RENDA. REMESSA DE LUCROS E DIVIDENDOS AO EXTERIOR. ARTIGO 43 DA LEI Nº 4.131/62, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 4.390/64. PARECER NORMATIVO CST Nº 77/88. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 49/82. APLICAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS. ARTIGOS 161, § 1º, C/C 167, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN.	218	INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA DA REPÚBLICA – PEDIDO RESCISÓRIO PROCEDENTE – INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA RECONHECIDA – AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.	222
AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO DE SÓCIO NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS. FALÊNCIA.	219	FATO GERADOR – OCORRÊNCIA – COMPROVAÇÃO	224
PLATAFORMA DE PETRÓLEO. CONCEITO. EMBARCAÇÃO. 6ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES.	220	DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – TRATADO – RECIPROCIDADE BRASIL E REINO UNIDO	224
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO	220	AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – REDUÇÃO DE ALÍQUOTA – CREDITAMENTO – POSSIBILIDADE – RESPEITO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – INCLUSÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES – MANTIDO O ENTENDIMENTO DA CORTE DE ORIGEM – AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.	225
TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – DECRETO-LEI 2318/86 – RECURSO IMPROVIDO.	221	AGRAVO REGIMENTAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO TRIBUTÁRIO – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – EMPRESA DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA COM SEDE EM OUTRO MUNICÍPIO – ENTENDIMENTO PACIFICADO – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83 DO STJ.	225
CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. LEI MUNICIPAL Nº 13.476/2002. ALTERAÇÕES. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.	222	AGRAVO REGIMENTAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO COTISTA – LIMITES – ARTS. 134 E 135 DO CTN.	226
CONSTITUCIONAL – PROCESSO CIVIL – AÇÃO RESCISÓRIA – INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I DO ARTIGO 3º DA LEI 7.787/89 – PRELIMINARES – DECADÊNCIA – ARTIGO 495 DO CPC – APLICAÇÃO DA SÚMULA 343 DO STF – PRELIMINARES REJEITADAS – MÉRITO – MATÉRIA PACIFICADA PELO JULGAMENTO DA ADIN 1102-2/DF – INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO RECONHECIDA COM EFICÁCIA “EX TUNC” – INVIABILIDADE DE		CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS DE NEGATIVA. INCONFORMISMO EQUIPARÁVEL A RECURSO ADMINISTRATIVO, ART. 151, III, CTN. REDAÇÃO ATUAL DO § 11º, ART. 74 DA LEI 9.430/96 (LEI 10.833/03). CONCESSÃO DA SEGURANÇA.	227
		AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA.	228

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE CARÁTER FILANTRÓPICO. DECRETO-LEI N. 1572/77. ISENÇÃO.	228	TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. TAXA SELIC. CORREÇÃO MONETÁRIA.	231
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LUBRIFICANTES LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DE PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENTRE DISTRIBUIDORA E CONSUMIDOR FINAL. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA.	229	PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS DE MORA. TERMO A QUO. TRÂNSITO EM JULGADO.	238
TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – PORTADOR DE CARDIOPATIA GRAVE – ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 6º, XI, DA LEI Nº 7.713/88.	229	TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. DECLARAÇÃO. GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO (GIA). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PRECEDENTES.	238
PROCESSUAL CIVIL – TRIBUTÁRIO – OBRIGAÇÕES REAJUSTÁVEIS DO TESOURO NACIONAL – ORTN/CAMBIAL – DECRETOS-LEIS NºS 2.014/83 E 2.029/83 – MAXI-DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA NACIONAL – RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.	230	TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. ART. 135, III, DO CTN.	239
TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. LC Nº 118/2005. ART. 3º. NORMA DE CUNHO MODIFICADOR E NÃO MERAMENTE INTERPRETATIVA. INAPLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO.	230	TRIBUTÁRIO – BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – INCIDÊNCIA SOBRE O SOMATÓRIO DE PROVENTOS PAGOS EM ATRASO – INADMISSIBILIDADE.	239

CONSELHO EDITORIAL

André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edson Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Ives Gandra da Silva Martins
Júlio Maria de Oliveira
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Paulo Caliendo
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

ANDRÉ LUIZ FONSECA FERNANDES

Mestrando em Direito Político e Econômico na Universidade Presbiteriana Mackenzie

Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP

Advogado em São Paulo.

ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA

Advogado em São Paulo e no Rio de Janeiro.

FABIANA DEL PADRE TOMÉ

Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP

Professora nos cursos de Especialização em Direito Tributário da PUC-SP e do IBET

Advogada em São Paulo

GABRIEL LACERDA TROIANELLI

Doutor em Direito Público pela UERJ

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes

Professor e advogado

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 Ordem (OAB-SP).

GUILHERME CEZAROTI

Advogado em São Paulo

Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP

Membro do IPT e do Conselho Consultivo da APET

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

LAIS VIEIRA CARDOSO

Especialista em Direito Tributário pela PUC-Campinas

Mestra em Direito Obrigacional pela UNESP de Franca

Professora de Direito Tributário, Financeiro e Econômico da PUC-MG em Poços de Caldas

ARTIGOS

TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO: O CASO DO IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

André Luiz Fonseca Fernandes

1. Introdução

O Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) é de competência da União Federal (art. 153, VII da CF).¹ Tal competência ainda não foi, entretanto, exercida.

Apesar da existência de alguns projetos de lei complementar sobre o assunto – dos quais destacam-se um de autoria do Poder Executivo e outro de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, alterado pelo Senador Roberto Campos (Projeto de Lei do Senado nº 162, de 1989) – o IGF ainda não é cobrado no Brasil.

Mas nada impede que isto ocorra a qualquer momento. O art. 11, *caput*, da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000) impõe tal conclusão. O dispositivo tem a seguinte redação: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”. A União tem a obrigação de criar o tributo. Ou então será vista, definitivamente, como ente irresponsável na gestão fiscal.

E também não se pode esquecer do art. 1º da Emenda Constitucional nº 31, de 14.12.2000, que acrescentou os arts. 79 a 83 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O citado art. 79 instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza. Já o art. 80,

1. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VII – grandes fortunas, nos termos da lei complementar.”

III (relembre-se, do ADCT), destinou o produto da arrecadação do IGF a tal Fundo.

Além disto, há a proposta de reforma tributária do Governo Luís Inácio Lula da Silva (Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 30.4.2003 – versão original). Ela pretendeu alterar, entre outros, o art. 153, inciso VII da CF/88. A alteração consistia, segundo a exposição de motivos da referida proposta, na “eliminação da necessidade de regulamentação [do IGF] por lei complementar, equiparando-o, neste aspecto, aos demais impostos que são regulamentáveis por lei ordinária”.

A proposta de modificação constitucional parece indicar a intenção do Governo de levar a cabo a efetiva cobrança – mediante lei ordinária – do IGF em futuro próximo (notando-se que tal dispositivo do referido projeto de emenda não foi aprovado até o momento, sendo impossível prever se e quando o será).

Tais circunstâncias tornam relevante a discussão do IGF no Brasil, o que se pretende fazer sem a pretensão de esgotar o assunto, dadas as inúmeras facetas nele contidas.

Assim é que o IGF será estudado a partir das circunstâncias que levaram à sua introdução na competência tributária da União (na CF/88). Espera-se ver, aí, o que se pretendeu – e ainda se pretende – com tal tributo.

Em seguida, o IGF será apreciado tendo em vista a distinção entre as várias espécies de impostos sobre o patrimônio, de acordo com a classificação comumente adotada pela doutrina.

Postas as características de um tributo do tipo do IGF, o foco da observação será deslocado para o direito comparado, com o objetivo de verificar (i) se tributo deste tipo é – ou não – cobrado em outros países e (ii) caso o seja, o que pensa a doutrina estrangeira sobre o assunto.

A apreciação mencionada no parágrafo anterior permitirá voltar ao caso brasileiro para concluir pela pertinência ou não do IGF aos fins a que se propõe.

2. A introdução do IGF na Constituição Federal de 1988 e os projetos de lei complementar que pretendem disciplinar o tributo

A idéia de introdução do IGF na Constituição Federal de 1988 precedeu os trabalhos da Assembléia Nacional Constituinte instalada em 1º.2.1987.

A “Comissão Provisória de Estudos Constitucionais”, criada pelo Decreto nº 91.450, de 18.7.1985, para “desenvolver pesquisas e estudos fundamentais no interesse da Nação brasileira” e presidida por Afonso Arinos de Melo Franco, previu um tributo algo parecido em seu anteprojeto constitucional, ao menos no que se refere ao possível fato econômico objeto da incidência do IGF. Tratava-se do “imposto de bens móveis de caráter suntuário”.

Segundo Hamilton Dias de Souza, a referida Comissão (e também a Comissão do Instituto dos Advogados de São Paulo e da Associação Brasileira de Direito Financeiro, que igualmente pôs o referido imposto de bens móveis de caráter suntuário em seu anteprojeto constitucional) tinha em vista um imposto assemelhado ao então cobrado na Espanha – o “Impuesto Extraordinário sobre el Patrimonio de las Personas Físicas” – que o mencionado autor denomina de “imposto sobre o luxo” por se tratar de imposto cobrado fundamentalmente sobre a ostentação, sobre determinados bens.²

A Assembléia Nacional Constituinte não adotou o imposto contido no anteprojeto Afonso Arinos. Preferiu o “Imposto sobre Grandes Fortunas”, de inspiração francesa (a França cobrou, entre 1982 e 1987, o *Impôt sur les Grandes Fortunes*; tal imposto retornou ao sistema tributário francês – em 1º.1.1989 – com o nome de *Impôt de Solidarité sur la Fortune*). Tal inspiração se repete, como

2. SOUZA, Hamilton Dias de. Os tributos federais. In: VÁRIOS AUTORES. *A Constituição Brasileira de 1988: interpretações*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988. p. 320.

reconhece Luciano Amaro³, no já mencionado projeto de lei complementar de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso.

É interessante observar as justificativas do Deputado Antônio Mariz, da Paraíba, para a criação deste imposto. O Deputado sustentou:

Esse dispositivo [referência ao artigo que dispunha sobre o IGF] visa a corrigir graves disparidades econômicas entre pessoas e classes sociais, que a função extrafiscal da tributação pode reduzir injustiças provocadas pela obtenção e acúmulo de grandes fortunas, muitas vezes decorrentes até da sonegação de impostos pelo beneficiário ou por seus ancestrais, que a tributação normal dos rendimentos ou mesmo das heranças e doações nem sempre são suficientes (*sic*) para produzir as correções desejáveis, que daí a necessidade de novo imposto que alcance as situações anormais de riqueza acumulada e não produtiva.⁴

Pode-se afirmar, com razoável grau de correção, que as justificativas acima foram fundamentais na inclusão do IGF na Constituição Brasileira. Também é possível afirmar que elas são comuns à maioria dos países que cobram tributo assemelhado ao IGF (França, Espanha, entre outros).⁵

Será que tais justificativas fazem sentido? Será que o IGF pode corrigir a concentração exagerada de riquezas nas mãos de poucos? Será que um tributo deste tipo pode realmente atuar na erradicação da pobreza e na redução das desigualdades sociais, permitindo a

3. AMARO, Luciano. Imposto sobre Grandes Fortunas. *Resenha*, n. 24, ABDF, jan./90-dez./91, p. 18.

4. SZKLAROWSKY, Leon Freda. Impostos sobre Grandes Fortunas. *Revista de Direito Tributário*, n. 49/50.

5. MARTINEZ, Jean-Claude; MALTA, Pierre di. *Droit Fiscal Contemporain: Les Impôts, Le Droit Français, Le Droit Comparé*, t. 2. Paris: Litec, 1989. p. 189-91.

construção de uma sociedade justa e solidária (objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil – art. 3º, I e III, da CF)?

A indagação não é meramente retórica. Como visto nos tópicos anteriores, nada impede que o IGF seja efetivamente instituído no Brasil a qualquer momento (sendo – obviamente – necessária para sua cobrança a observância do princípio da anterioridade – art. 150, III, “b” e “c” da CF).

E a resposta – ou, pelo menos, uma possível resposta – passa pela apreciação das variadas espécies de impostos sobre o patrimônio.

Antes de tal apreciação, porém, é necessário fazer uma ressalva.

Como explicado, após a introdução do IGF na Constituição brasileira, seguiram-se alguns projetos de lei complementar que pretendiam regulamentá-lo. Dois projetos devem ser destacados. O projeto de autoria do Poder Executivo tem por objetivo, *nos termos de sua exposição de motivos* (repetindo, uma vez mais, as afirmações comuns à maioria dos países que cobram tributo assemelhado ao IGF), não a criação de mais uma fonte de recursos financeiros, mas sim a maior equidade no sistema fiscal como um todo, tanto pelo caráter redistributivo quanto pela melhor estruturação imposta no conjunto de impostos diretos.⁶

O outro projeto, de autoria do então Senador Fernando Henrique Cardoso, adaptado na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal pelo Senador Roberto Campos teve, como anotado, inspiração francesa, traduzindo para a realidade brasileira alguns dispositivos do *Impôt de Solidarité sur la Fortune*.

Ambos os projetos têm por propósito tributar o *patrimônio* dos contribuintes *acima de determinado valor*, que configuraria, portanto, uma “grande fortuna”. Não cabe fazer aqui uma análise

6. SZKLAROWSKY, Leon Freda. Impostos Sobre Grandes Fortunas. *Revista de Direito Tributário*, n. 49/53.

de ambos, sobretudo porque não se sabe se serão aproveitados na futura cobrança do tributo.

A referência a eles tem outro objetivo: revelar as características de um imposto sobre o patrimônio acima de determinado valor – já que esta seria, possivelmente, a feição do IGF – em contraposição com os demais impostos incidentes sobre o patrimônio.

3. Classificação dos impostos sobre o patrimônio

Há diferentes espécies de imposto sobre o patrimônio. Este é, de fato, um só, constituído por um conjunto de bens e direitos de conteúdo econômico. Mas pode ser visto sob ângulos diversos, de acordo com o critério adotado pelo observador. É tal variedade de ângulos que explica a existência de diferentes impostos sobre o patrimônio, diferentes formas de tributar o patrimônio.

Entre tais impostos, vale a pena destacar alguns. Assim é que, com base em critério material, é possível falar em imposto sobre categorias específicas do patrimônio, sobre parcelas específicas de riqueza mobiliária ou imobiliária (*tributação analítica*) e em imposto sobre categoria mais ampla, sobre a quase totalidade do patrimônio (*tributação sintética*).

São exemplos brasileiros de tributação analítica do patrimônio: o IPTU, o IPVA e o ITR. Exemplo de tributação sintética do patrimônio seria o IGF, que englobaria, nos termos dos projetos de lei complementar antes mencionados, todo (ou quase todo) o patrimônio dos contribuintes acima de determinado valor.

É importante salientar que:

(i) o direito comparado mostra inexistir tributo que englobe a totalidade do patrimônio. Há sempre regras isentivas que reduzem

o conjunto de bens e direitos sujeitos ao gravame⁷. Apesar disto, a distinção entre tributação analítica e tributação sintética do patrimônio é válida – a primeira abrange, normalmente, parcela menos ampla de patrimônio que a segunda;

(ii) a distinção referida na parte final do item acima pode não ser muito nítida. Henry Tilbery cita o caso da *property tax* (EUA), um tributo sobre parcela específica do patrimônio que chegou a ter abrangência muito ampla, quase como uma tributação sintética do patrimônio.⁸

Ainda com base em critério material, seria possível falar em imposto *nominal* – (medido) pelo patrimônio e imposto *real* – sobre o patrimônio. O primeiro seria nominal porque sua base de cálculo seria o patrimônio, mas o tributo seria suportado pela renda. O segundo seria real porque sua base de cálculo seria o patrimônio e o tributo atingiria efetivamente a substância patrimonial, oneraria o patrimônio.

Henry Tilbery revela a preferência da maioria dos países pelo imposto *nominal* sobre o patrimônio.⁹ Mas tal preferência é, às vezes, posta de lado. Assim é que, por exemplo, *situações excepcionais* poderiam levar à adoção do imposto real sobre o patrimônio (que, dadas as circunstâncias de sua criação, poderia ser considerado ainda um imposto *extraordinário* sobre o patrimônio, em contrapartida a um imposto *ordinário, periódico*, cobrado regularmente por períodos de incidência definidos).

Um das situações citadas no parágrafo anterior seria o término de conflito internacional gerador de grande dívida pública. Henry Tilbery cita o caso da Inglaterra, que criou a *Special Contribution* em

7. TORRES, Ricardo Lobo. Imposto sobre Grandes Fortunas no Direito Comparado. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Direito Tributário e reforma do sistema. São Paulo: RT/CEU, 2003. p. 96-107.

8. TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. In: *Imposto de Renda – Estudos n° 4*. São Paulo: Resenha Tributária, 1987. p. 293.

9. *Idem*, p. 286-7.

1948 para fazer frente às despesas decorrentes da Segunda Guerra Mundial. Tal tributo elevou a carga tributária inglesa da época a patamar superior a 100% do rendimento dos contribuintes, atingindo, assim, a substância de seu patrimônio.¹⁰

Um imposto real sobre o patrimônio também poderia ser adotado com o objetivo de promover a fragmentação de fortunas muito grandes em mãos de um pequeno grupo de pessoas (correção de concentração exagerada de riquezas). Henry Tilbery não menciona qualquer país que tenha adotado tal imposto nestes termos. Mas cita relatório elaborado por comissão nomeada pelo Governo Britânico em 1974 (*Green Paper*) que permite ver o imposto de que se cuida como alternativa para a redistribuição de riquezas.¹¹

É interessante distinguir ainda a tributação *estática* e a tributação *dinâmica* do patrimônio. Tributação estática é a que atinge a situação estática, isto é, o estoque de bens patrimoniais em determinado momento, geralmente o primeiro dia do exercício fiscal. Já a tributação dinâmica atinge o movimento dinâmico do patrimônio, isto é, o acréscimo patrimonial por transferência de bens, o acréscimo decorrente do ingresso de novos bens.

3.1. Classificação dos impostos sobre o patrimônio e o IGF

O art. 153, VII, da CF não permite aferir muita coisa sobre o IGF. Observando-se os demais dispositivos constitucionais que cuidam de competência tributária, os projetos de lei complementar que disciplinam o IGF e, sobretudo, a inspiração francesa do imposto em comento, explicitada a seguir, poder-se-ia dizer, como explicado linhas atrás, que o IGF seria exemplo de tributação sintética do patrimônio: englobaria a quase totalidade daquele (e não parcela

10. *Idem*, p. 291.

11. *Idem*, p. 288.

específica, como a riqueza imobiliária, o que configuraria tributação analítica do patrimônio) acima de determinado valor.

Não se pode afirmar, porém, que o IGF teria necessariamente a feição de imposto nominal sobre o patrimônio (como sói ocorrer na maioria dos países) ou de imposto real sobre o patrimônio. Também não se pode dizer que o IGF seria exemplo de tributação estática ou tributação dinâmica do patrimônio.

E por que não se pode chegar às afirmações acima? Porque não há um conceito constitucional (ou legal) de “grandes fortunas”. Trata-se, na verdade, de um tipo, obviamente aberto, e não de um conceito. Qual a diferença de ambos (tipo e conceito)?

A citada diferença está bem explicada na obra de Luís Eduardo Schoueri.¹² Dali é possível extrair várias conclusões:

(i) um tipo é necessariamente aberto e, por isto, se opõe ao conceito. Enquanto um conceito jurídico permite uma definição exata, com contornos precisos, um tipo, por outro lado, não define, mas descreve. O conceito se define a partir de seus contornos, indicando os pontos que ele não pode ultrapassar; o tipo se descreve a partir de seu cerne, ou daquilo que deve preferencialmente possuir. Sua descrição não apresenta os elementos necessários para uma diferenciação, mas aqueles característicos de acordo com um determinado ponto de vista, ou “típicos”;

(ii) pensamento por conceitos e por tipos implica abstração da realidade, forma de que se vale o Direito para captar uma mesma realidade: eles tomam algumas propriedades, relações ou proporções comuns e dão nome ao conjunto. O primeiro (pensamento por conceitos) procura, entretanto, uma nova abstração, por meio

12. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e desenvolvimento econômico*: contribuição ao estudo do regime jurídico do emprego de normas tributárias indutoras como instrumento de intervenção sobre o domínio econômico. 2002. Tese (Concurso de Professor Titular na Cadeira de Legislação Tributária) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. p. 176-86.

da eleição de algumas das características antes escolhidas, gerando conceito mais geral. O segundo (pensamento por tipos) impõe que as características sejam tomadas sempre como um todo, descabendo novas abstrações;

(iii) o tipo exige, em sua descrição, a reunião do maior número possível de características. O conceito permite que se desprezem algumas delas;

(iv) por não apresentar limites em sua descrição, o tipo permite *evolução*: com o tempo, algumas características típicas podem predominar sobre outras, que perdem força ou mesmo desaparecem. Outras características podem prevalecer sobre as primeiras e assim por diante. A conclusão é que toda vez que determinado objeto é reconhecido como pertencente a um tipo, este é modificado, passando a admitir novas características que possibilitarão o fenômeno acima, dado que o novo objeto poderá servir como modelo típico;

(v) por fim, é possível falar em *inclusão* ou *exclusão* conforme o objeto se enquadre ou não no tipo (por semelhança). Diferencia-se do conceito, onde cabe a *subsunção* (identidade exata do objeto com o conceito).

As explicações acima permitem concluir que a tipicidade se encontra na CF exatamente na repartição das competências tributárias.

Motivo: tal repartição se enquadra na formulação tipológica porque abrange expressões fluidas (e não rígidas, como no conceito), que implicam interpenetração e permitem o nascimento de conflitos de competência. Não surgiriam conflitos, a serem resolvidos por lei complementar (art. 146, I, CF), se a repartição de competências fosse permeada por conceitos, de contornos precisos. É a lei complementar, na hipótese, que acaba por expressar a mesma realidade contida no tipo na forma de conceito. É ela, por exemplo, que define os conceitos de ICMS e ISS. É ela, também, que terá de definir o conceito do IGF, evitando conflitos, por exemplo, com a tributação analítica do patrimônio.

É de se ressaltar, por oportuno, que o tipo não encontra (ou encontrará) guarida no fato gerador abstrato do IGF. A essência constitucional da legalidade tributária (que abrange todas as matérias compreendidas no art. 97 do CTN) exige a *definição* do fato gerador da obrigação tributária principal pela lei. O que se exige é definição, e não descrição. Conceito, em vez de tipo, ainda que tal conceito seja, porventura, indeterminado.

É possível falar de uma ou algumas características envoltas no tipo do IGF? Certamente que sim. Mas há problemas na descrição daquelas.

Explica-se. “Grande fortuna” significa, obviamente, algo superior à “fortuna”. Mas o que seria “fortuna”? A palavra é ambígua. Alguns bons dicionários, tais como o *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, repetem a ambigüidade. O referido dicionário considera que “fortuna” é o “conjunto de bens e capital pertencente a um indivíduo, família, empresa etc.” Considera, por outro lado, que fazer fortuna é “acumular grande quantidade de bens ou dinheiro; enriquecer”. Nestas condições, “grande fortuna” seria tanto a posse de grande quantidade de bens quanto a posse de grande quantidade de bens e capital que torna uma pessoa rica.

É evidente que a noção corrente de “fortuna” não é somente a de possuir grande quantidade de bens. A “fortuna” é algo mais; é característica de uma pessoa “rica”. Mas isto não resolve o problema, já que é muito difícil descrever o que significa ser “rico” em país no qual a maior parte da população vive em condições miseráveis.

A dificuldade na descrição do conjunto das características do tipo IGF não afasta – pelo contrário, evidencia – a necessidade de a lei complementar definir o conceito (ainda que indeterminado) do IGF (fato gerador abstrato).

Saliente-se, porém, que a definição deve se valer de alguns e desprezar outros elementos do tipo, impondo, outrossim, que se

olhe para o lado, que sejam examinados outros objetos para compará-los com aquele definido. O que significa, em outras palavras, que a definição de “grandes fortunas” impõe a comparação das diferentes situações (compostas de diferentes características) de modo a se averiguar se uma situação está subsumida na definição posta – de grande fortuna – ou se, por exemplo, está aquém daquele conceito.

4. A tributação sintética do patrimônio no Direito Comparado: argumentos favoráveis e desfavoráveis

Como se disse linhas atrás, o IGF teve clara inspiração francesa. É o que afirma Ricardo Lobo Torres: “A novidade [o IGF] surgiu no bojo de inúmeras medidas socializantes aparecidas naquele texto [da CF] e sofreu, até no nome, a influência do direito francês, que passara pela experiência do *Impôt sur les Grandes Fortunes (IGF)* nos primeiros anos do governo socialista de Mitterrand (1982-1986).”¹³

A inspiração francesa do tributo brasileiro parece indicar que nenhuma análise do IGF pode prescindir da apreciação das características do tributo assemelhado hoje cobrado na França (o que não significa que tributo do mesmo tipo não seja cobrado em outros países, como é o caso de Espanha e de Suíça).

Neste sentido, é importante lembrar que o tributo francês que serviu de inspiração ao IGF foi suprimido em 1º.1.1987, tendo retomado ao sistema tributário francês, com feição similar, em 1º.1.1989. Recebeu, então, o nome de imposto de solidariedade sobre a fortuna (*Impôt de Solidarité sur la Fortune – ISF*).

Ricardo Lobo Torres esclarece que a regulamentação básica do ISF francês aparece no art. 885 do Código Geral de Impostos (*Code*

13. *Idem*, p. 97.

General des Impôts). O autor destaca alguns de seus principais aspectos:¹⁴

(i) o ISF incide sobre fortunas superiores a 4.000.000 de francos (equivalentes a, aproximadamente, 609.796,07 euros);

(ii) os contribuintes são as pessoas físicas com domicílio fiscal na França, em razão de seus bens situados na França ou no estrangeiro, e as pessoas físicas domiciliadas no estrangeiro em razão de seus bens situados na França;

(iii) as alíquotas são progressivas;

(iv) a base de cálculo é o valor líquido, em 1º de janeiro de cada ano, do conjunto de bens e direitos que constitui o patrimônio do contribuinte;

(v) são isentos, entre outros, os objetos de arte e os bens necessários ao exercício, a título principal, de profissão industrial, comercial, artesanal, agrícola ou liberal.

O tributo francês vem sofrendo inúmeras críticas doutrinárias. Encontra, também, defensores. Com base nas críticas e na defesa que se lhe faz – e citando-se, aqui e ali, posições pertinentes formuladas por doutrinadores de outros países, sempre tendo em vista a tributação sintética do patrimônio – é possível esclarecer quais seriam – ou deveriam ser – as principais vantagens e desvantagens do tributo em discussão.

4.1. Argumentos favoráveis à tributação sintética do patrimônio

Jean-Claude Martinez e Pierre di Malta esclarecem que as *vantagens* da tributação sintética do patrimônio seriam, resumidamente, as seguintes:¹⁵

(i) *sociais*: o imposto seria justificável por considerações de justiça (afirmação que esconde fundamentação profundamente ideológica,

14. *Idem, ibidem*, p. 98-99.

15. *Idem, ibidem*, p. 189 a 191.

normalmente incluída na plataforma de partidos políticos de esquerda – caso do partido de Mitterrand). Ele permitiria alcançar uma *equidade horizontal* e *vertical* no meio social. Equidade horizontal, por garantir a tributação equivalente da capacidade contributiva fundada no patrimônio e da capacidade contributiva fundada na renda. Equidade vertical, por limitar a acumulação de riquezas, favorecendo a repartição desta e a redução da desigualdade;

(ii) *econômicas*: o imposto influenciaria a escolha de aplicação da renda, desencorajando o acúmulo e induzindo a aplicação da riqueza na produção (favorecendo, assim, o trabalho);

(iii) *financeiras*: o imposto importaria nova fonte de receita para o Estado, sendo esta a função primeira que o imaginário popular lhe atribuiria. Este argumento desdobra-se numa espécie de *função psicológica* do referido tributo, sintetizada na certeza espalhada entre as classes sociais de que os ricos estariam pagando os impostos atinentes à sua condição social, contribuindo, desta forma, com a redução das desigualdades em um Estado que lhes possibilitou atingir a posição privilegiada que ocupam;¹⁶

(iv) *técnicas*: o imposto serviria como complemento do imposto de renda e de outros impostos. A declaração de patrimônio do contribuinte facilitaria, por exemplo, a verificação, pela administração tributária, da veracidade da declaração de imposto de renda apresentada pelo mesmo contribuinte.

Ponderações do mesmo gênero levaram Hugo de Brito Machado¹⁷, Kiyoshi Harada¹⁸ e Alysso Leandro Mascaro¹⁹ à defesa da

16. Como explica Maurice Lauré em seu livro *Science Fiscale* (Paris: PUF, 1993. p. 174-5).

17. MACHADO, Hugo de Brito. Imposto sobre Grandes Fortunas. In: I Congresso Nacional de Estudos Tributários – Tema: o Sistema Tributário na Nova Constituição do Brasil. Coord. Dejalma de Campos, São Paulo: Resenha Tributária e ABDT, 1988. p. 241-69.

18. HARADA, Kyioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 361-2.

19. MASCARO, Alysso Leandro. A refundação da universalidade. In: *Filosofia do Direito e Filosofia Política*: a justiça é possível. São Paulo: Atlas, 2003. p. 25.

cobrança do IGF no Brasil (ressaltando-se que o último autor baseia-se na premissa de um modelo socialista de organização social e institucional).

4.2. Argumentos desfavoráveis à tributação sintética do patrimônio

Já as *desvantagens* da tributação sintética do patrimônio, também apontadas por Jean-Claude Martinez e Pierre di Malta, seriam, em síntese, as seguintes²⁰:

(i) *econômicas* – o imposto desencorajaria a constituição de poupança – gravada por ele – e incitaria o consumo por parte de alguns de seus contribuintes. Os investimentos seriam fortemente afetados, com efeitos deletérios para a economia;

(ii) *financeiras* – o imposto seria caracterizado por baixa arrecadação, dada a impossibilidade de adoção de alíquota elevada (já que isto poderia levar à fuga de capitais do país);

(iii) *técnicas* – o imposto implicaria controle extremamente complexo a ser realizado por número substancial de funcionários da administração fiscal. Por controle, entenda-se a verificação da relação (declaração) do patrimônio dos contribuintes. Entenda-se, ainda, a análise da avaliação dos bens e direitos que compõem tal patrimônio, o que seria extremamente difícil para o fisco (sem falar nos problemas do contribuinte para avaliar seus bens e direitos em consonância com as normas estipuladas pela administração).

Se as vantagens da tributação sintética do patrimônio são passíveis de objeção, ao menos uma das desvantagens não o é. Pelo contrário. Tal desvantagem é reconhecida até mesmo pelos defensores de tal tributo. É disto que se passa a cuidar.

20. *Idem*, p. 192-4.

4.3. Argumentos favoráveis à tributação sintética do patrimônio: sua refutação

Jean-Claude Martinez e Pierre di Malta sustentam a inexistência de vantagens sociais na tributação sintética do patrimônio. Tal tributação não asseguraria a equidade, horizontal ou vertical.²¹

Tal tipo de tributação implicaria desconsiderar a origem do patrimônio, pondo no mesmo plano tanto aquele resultante de uma herança quanto aquele resultante de especulação imobiliária ou financeira. A tributação criaria ainda uma desigualdade inicial – que poderia perdurar por longo período – entre proprietários de bens imóveis rurais e urbanos e de veículos automotores, que recolheriam o imposto em razão da facilidade de fiscalização de seu patrimônio, e proprietários de bens móveis de elevado valor e difícil fiscalização, tais como jóias, que poderiam evitar facilmente a incidência do tributo escondendo seus bens.²²

Há de se levar em conta também a existência de outros mecanismos na área tributária tão ou mais relevantes que a tributação sintética do patrimônio para garantir a equidade horizontal ou vertical. Basta lembrar da progressividade e das isenções concedidas com o objetivo de preservar o mínimo existencial do ser humano.

Quanto às vantagens econômicas da tributação de que se cuida, Jean-Claude Martinez e Pierre di Malta também apresentam sua discordância.²³

A discordância pode ser resumida no seguinte ponto. A tributação sintética do patrimônio provavelmente incitaria o consumo, implicando a redução do investimento e da poupança. A arrecadação proveniente da tributação sobre o consumo não seria suficiente

21. *Idem*, p. 194.

22. O problema da desigualdade inicial foi apontado por Maurice Duverger em *Finances Publiques*. (Paris: PUF, 1963. p. 618-9).

23. *Idem*, p. 192.

para aplacar os efeitos econômicos negativos da diminuição de investimento/poupança.

Note-se que a premissa, aqui, é a de que a tributação do patrimônio deveria ser suficientemente elevada de modo a afetar as decisões sobre o destino da renda acumulada (que constitui o patrimônio). Mas não elevada a ponto de promover a fuga de capitais (o que, na prática, não seria nada difícil de ocorrer, ainda que a alíquota adotada não fosse elevada).

Acresça-se a isto que a tributação sintética do patrimônio – por incitar o consumo e implicar a redução de investimento e poupança – poderia levar ao enfraquecimento de certas áreas da economia e, portanto, ao desemprego. Uma desvirtuação de suas vantagens, portanto.

As vantagens financeiras também podem não existir. A doutrina reconhece que, em geral, a tributação sintética do patrimônio implica a adoção de alíquotas baixas, sob pena de estimular a evasão fiscal (com a fuga de capitais do país).²⁴ Sendo baixa a alíquota, a arrecadação do tributo provavelmente seria – e geralmente é – baixa (como reconhece Henry Tilbery²⁵).

Sendo baixa a arrecadação, tal tributação normalmente não implica qualquer vantagem financeira para o Estado, dadas as elevadas despesas da administração tributária com fiscalização/controle.

Por fim, quanto às supostas vantagens técnicas da tributação de que se cuida, é de se notar que ela *não* serviria como complemento do imposto de renda. Ela não tornaria possível a descoberta de patrimônio oculto ou de renda oculta.

Pelo contrário. Como afirma Henry Tilbery: “Esse argumento não interessa ao Brasil, uma vez que a sistemática existente na declaração de bens já propicia à Fiscalização a mesma vantagem de

24. Conferir, novamente, as explicações de Maurice Lauré (*Op. cit.*, p. 176-7).

25. *Idem*, p. 330.

controle. Portanto, em face do instituto que já faz parte da legislação brasileira, que obriga os contribuintes a juntarem à declaração anual do imposto de renda também um anexo contendo uma relação da situação patrimonial, torna-se óbvio que a introdução do imposto anual no Brasil por este aspecto não traria vantagem, ou seja, *não haveria novidade nesse ponto*".²⁶

4.4. A principal desvantagem da tributação sintética do patrimônio

Como anteriormente explicado, uma das desvantagens da tributação sintética do patrimônio é reconhecida até mesmo pelos defensores de tal modalidade de tributação.

Trata-se da desvantagem técnica (item iii do tópico 3.2), ou do que se poderia chamar de problema de revelação (*disclosure*) e de avaliação do patrimônio.

Para compreender o problema, admita-se que certo patrimônio englobe dinheiro, jóia, metais preciosos, objetos de arte e outros.

Nesta situação, como o fisco tomaria conhecimento do patrimônio submetido ao tributo? Da seguinte forma: o contribuinte apresentaria declaração discriminando tal patrimônio, patrimônio este previamente avaliado por ele – contribuinte. É o que ocorre nos países que adotam hoje a tributação sintética (França e Espanha, entre outros).

E qual é o problema daí decorrente (problema este que não impediu, porém, a utilização de tal tributação nos países mencionados no parágrafo anterior)? É simples.

É muito fácil para o contribuinte ocultar seu patrimônio e muito difícil para o fisco encontrar tal patrimônio, sobretudo se este estiver além das fronteiras do Estado (o que é reconhecido por

26. *Idem*, p. 327.

John F. Due, um dos grandes defensores da tributação sintética do patrimônio²⁷).

Além disto, a avaliação por declaração do próprio contribuinte traz outros graves problemas para a administração tributária e, pior, também pode acarretar evasão, o que desvirtua ainda mais os motivos de adoção da tributação sintética.

Explica-se. A administração escolhe os critérios de avaliação dos diferentes bens e direitos. Isto normalmente exige grande número de normas, com diferentes formas de cálculo a cargo do contribuinte. Henry Tilbery cita o caso alemão: uma lei dispunha sobre a avaliação em 123 parágrafos²⁸ (notando-se que a Alemanha não mais cobra imposto sintético sobre o patrimônio; como explica Ricardo Lobo Torres, o tributo citado por Tilbery foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional alemão, por ofensa ao princípio da igualdade²⁹).

A complexidade é, então, inerente à tributação sintética. Pode-se dizer que os erros do contribuinte são constantes. E também são constantes as diferenças de opinião (sobre a avaliação) entre contribuinte-fisco.

É por isto que William Vickrey, outro defensor da tributação sintética do patrimônio, afirma que tal tributação só faz sentido se houver uma boa e importante razão. Se não houver, não é recomendável se utilizar dela: “o procedimento de valoração requerido é custoso, incerto e provoca diferenças de opinião”.³⁰

E mais: pode-se concluir que a avaliação por declaração resulta quase sempre em sub-avaliação. Por quê? Porque dificilmente o fisco está preparado – mesmo nos países que se servem da tribu-

27. DUE, John F. La Imposición sobre el Patrimonio Neto. In: *El Impuesto sobre el Patrimonio*. Madri: Instituto de Estudios Fiscales/Ministério de Hacienda, 1972. p. 191.

28. *Idem*, p. 302.

29. *Idem*, p. 104.

30. VICKREY, William. La Imposición sobre el Patrimonio Neto. In: *El Impuesto sobre el Patrimonio*, p. 258.

tação sintética – para fiscalizar todos os contribuintes e verificar a correção de todas as avaliações por eles efetuadas. Se o fisco não está preparado, o contribuinte se sente à-vontade para praticar evasão.

Victor Uckmar também chegou à conclusão acima, o que o levou a se posicionar contra a introdução da tributação sintética na Itália. O fisco também não teria, naquele país, o grau de eficiência necessária para administrar tributo tão complexo.³¹

Ou seja: a revelação (*disclosure*) e a avaliação são os principais problemas da tributação sintética do patrimônio. São problemas bastante graves que, crê-se, deveriam levar ao abandono de tal sistemática. Motivo: tal tributação é normalmente posta em prática sob o fundamento da correção de injustiças; a evasão aí insita (problemas de revelação e de avaliação) não apenas impede que se alcance tal objetivo, mas também cria novas injustiças, possivelmente piores.

5. Conclusão: o IGF deve ou não ser cobrado no Brasil?

O argumento posto no parágrafo anterior parece ser suficiente para dar uma resposta negativa à indagação acima. Todas as vantagens atinentes à tributação sintética do patrimônio não se sustentam depois de uma análise mais detida. Já a desvantagem explicada no tópico 3.4 encontra abrigo até mesmo nas opiniões daqueles que defendem tal tipo de tributação.

E os problemas de revelação (*disclosure*) e de avaliação são mesmo os mais graves no que concerne à tributação sintética do patrimônio. É a partir de tais problemas que se pode dizer que um imposto sintético sobre o patrimônio – como o IGF – dificilmente

31. TILBERY, Henry. *Op. cit.*, p. 318-9.

poderá ser cobrado no Brasil, já que resultará, normalmente, em ofensa ao princípio da igualdade.

A explicação é de Klaus Tipke: “Ambos, legislador e autoridades fiscais, devem observar o princípio da igualdade. Ele vale para a aplicação da lei do mesmo modo que para sua elaboração. Somente se considera atendido o princípio da igualdade quando tanto o Legislativo como o Executivo o observam, cada um destes poderes dentro de sua própria esfera. Se as leis tributárias ferem o princípio da igualdade, então essa infração persiste mesmo que o Executivo aplique de modo igual a lei inconstitucional. Em sentido oposto: leis tributárias que correspondem ao princípio da igualdade não são em si suficientes para a realização do princípio da igualdade; para tanto, é necessário que as leis tributárias também sejam executadas (aplicadas) de modo igual. Este mandamento é ferido por todos os países do mundo.”³²

Uma lei tributária somente será executada em consonância com o princípio da igualdade se a administração tiver condições efetivas de exercer fiscalização/controle do respectivo tributo. É possível dizer que, bem ou mal, a administração tributária brasileira (no caso, a União) tem hoje condições mínimas de controlar/fiscalizar os tributos federais ora cobrados.

Tal administração dificilmente disporá de tais condições no caso de fiscalização/controle do IGF, tributo normalmente mais complexo do que o já complexo imposto de renda. Os problemas de ocultação e de sub-avaliação de bens e direitos – ambos acarretando evasão – já foram referidos nos parágrafos anteriores. Eles são uma constante nos países que adotam a tributação sintética do patrimônio.

Deste modo, se se quer dar uma efetiva aplicação ao princípio da igualdade no Brasil – a aplicação preconizada por Tipke

32. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 363.

– pondo de lado o mau exemplo dado pelos países que adotam a tributação sintética do patrimônio, será necessário ter em vista que o IGF somente poderá ser cobrado caso os problemas acima sejam definitivamente superados. É neste sentido que se afirmou que o IGF dificilmente poderá ser cobrado no Brasil.

Outra linha de raciocínio leva à mesma conclusão. Recorde-se: as vantagens – sociais, econômicas, financeiras e técnicas – atinentes à tributação sintética do patrimônio não se sustentam depois de uma análise mais detida.

A constatação tem reflexos importantes, que decorrem da teoria das causas do imposto. De acordo com Luís Eduardo Schoueri, “parece acertada a idéia de que a causa dos impostos está na necessidade financeira geral do Estado”³³ (causa esta conectada à função arrecadatória do imposto). O ingresso de receitas se daria em consonância com os valores da justiça e da solidariedade (art. 3º da CF), a partir dos ditames da capacidade contributiva.

Pode haver outra causa para os impostos? Pode. A causa do tributo pode estar conectada à função de distribuição da carga tributária, à função indutora ou à função simplificadora (ou a todas ou a algumas delas).³⁴

O imposto sintético sobre o patrimônio não exerce as funções mencionadas no item anterior (já que suas supostas vantagens não se sustentam). Resta saber se exerce a função arrecadatória. A resposta é, só aparentemente, positiva.

E por quê? Porque um tributo não exerce a função arrecadatória simplesmente por dar causa à arrecadação. Pode-se dizer que ele somente exerce tal função se contribuir para as necessidades financeiras gerais do Estado. Se não contribuir, não se pode dizer que o tributo tem, efetivamente, função arrecadatória.

33. *Idem*, p. 118.

34. É o que explica Klaus Vogel. Neste sentido, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 21.

O que ocorre no caso da tributação sintética do patrimônio? Como exposto no tópico 3.3, a doutrina reconhece que, em geral, a tributação sintética do patrimônio implica baixa arrecadação.

Sendo baixa a arrecadação, tal tributação normalmente não implica qualquer vantagem financeira para o Estado, dadas as elevadas despesas da administração tributária com fiscalização/control. Inexistente vantagem financeira, não será possível falar em função arrecadatória do IGF; não será possível dizer que o imposto contribui para as necessidades financeiras gerais do Estado. Pelo contrário. Ele promoverá, em última análise, o acréscimo de tais necessidades.

Nestes termos, assim como na linha de raciocínio inicialmente desenvolvida neste tópico, o IGF somente poderá ser cobrado no Brasil caso tenha função arrecadatória, caso realmente contribua para as necessidades financeiras gerais do Estado brasileiro. Caso não a tenha – e normalmente não a tem (a função arrecadatória) nos países que adotam a tributação sintética do patrimônio – o IGF não estará de acordo com os ditames da justiça e da solidariedade (art. 3º da CF).

A conclusão do parágrafo anterior leva a um paradoxo: o IGF somente poderá ser cobrado no Brasil se tiver função arrecadatória. Mas, se tiver tal função, o tributo estimulará, sem dúvida, a evasão e a fuga de capitais. Como resolver o paradoxo? Deixando de cobrar o IGF no Brasil.

É bem verdade que não se podem deixar de lado, de modo algum, os fundamentos apresentados pelos defensores do IGF. Há que se fazer algo para resolver os problemas crônicos da pobreza e da miséria. A saída não é, porém, a cobrança do IGF, que traria mais problemas do que soluções.

De fato, o Brasil não está em condições de adotar um imposto de benefícios duvidosos e malefícios quase certos. O caminho que se apresenta é outro: a redução do deficit público, acompanhada de

maior eficiência na aplicação dos recursos públicos, contribuirão em maior grau para a redução das desigualdades sociais e para o estímulo da economia brasileira do que a criação de um novo imposto que, ao fim e ao cabo, deve acabar sendo absorvido pelas classes média e baixa da população brasileira.

A ILEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR À LUZ DAS CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA FIRMADAS PELO BRASIL: UM CASO DE *DOUBLE NON-TAXATION*

André Ricardo Passos de Souza

1. Delimitação do tema

O presente estudo visa abordar tão-somente os aspectos jurídicos atinentes à legitimidade da tributação dos resultados positivos decorrentes da variação cambial de investimentos feitos por sociedades brasileiras em sociedades controladas ou coligadas no exterior pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), diante das disposições contidas nas Convenções para Evitar a Dupla Tributação da Renda firmadas pelo Brasil.

2. Esforço legislativo

A questão da tributação no Brasil da renda auferida no exterior por subsidiárias de empresas brasileiras vem ganhando vulto desde a promulgação da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, que, nos arts. 25 a 27, instituiu a tributação dos lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, a denominada tributação da renda mundial (*worldwide income*).

Desde a edição daquela Lei, a disciplina da questão vem sofrendo ajustes que objetivam conciliar a nova sistemática com aquela pertinente à tributação das rendas auferidas por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

De fato, tanto as normas legais que sucederam a promulgação da Lei nº 9.249/95, quanto às normas administrativas editadas, tiveram por objetivo a compatibilização da nova sistemática de tributação em bases mundiais com os princípios constitucionais que informam a tributação da renda e do lucro no Brasil.

Logo após a promulgação da Lei nº 9.249/95, foi editada a Instrução Normativa/SRF nº 38/96 que dispôs sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, com o condão de estabelecer “hipóteses de disponibilização” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Ocorre que, diante dos questionamentos acerca da validade do referido ato administrativo, em 14.11.1997, foi editada a Medida Provisória nº 1.602, posteriormente convertida na Lei nº 9.532/97, tratando no art. 1º da hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Tanto a Instrução Normativa/SRF nº 38/96 quanto a Lei nº 9.532/97 procuraram compatibilizar o regime jurídico do Imposto de Renda que exige a disponibilidade econômica ou jurídica da renda (art. 43, *caput*, do CTN) para que ocorra o fato gerador da obrigação tributária de pagar o Imposto de Renda, com a nova sistemática de tributação de rendas em bases mundiais, criando as “hipóteses de disponibilização” dos lucros auferidos no exterior através de filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

A Instrução Normativa/SRF nº 38/96 excluía, expressamente, em seu art. 15, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6 (atualmente em vigor sob o nº 2.158-35/01), em 29.6.1999, o Poder

Executivo passou a exigir a CSL sobre os lucros auferidos no exterior, conforme se verifica da redação da norma contida no art. 19 que assim dispõe: “Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997”.

Em 27.1.2000, com a promulgação da Lei nº 9.959/00, foram inseridas no rol da Lei nº 9.532/97, mais duas hipóteses de disponibilização de lucros.

Objetivando adequar esse arcabouço legislativo relativo a disponibilização dos lucros auferidos no exterior com as disposições do CTN, em 10.1.2001, foi acrescentada ao referido Código, no bojo da reforma que culminou com a promulgação da Lei Complementar nº 104, a norma do § 2º do art. 43, que dispõe que “na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

Foi editada em 24.8.2001 a Medida Provisória nº 2.158-35, que permanece em vigor, dispondo no *caput* do seu art. 74 que “para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”.

Com a introdução desta norma foi criada mais uma hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior, que teve por escopo alcançar tais lucros a partir de uma presunção legal de disponibilização no encerramento do exercício financeiro da entidade estrangeira, cuja análise da legitimidade não é objeto desse estudo.

Após a edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/04, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 213, de 7.10.2002, dispondo sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, revogando expressamente a Instrução Normativa/SRF nº 38/96, e disciplinando no âmbito da Secretaria da Receita Federal todas as questões relacionadas à tributação de lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas brasileiras.

Referida norma administrativa, em obediência ao disposto no art. 74, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, adotou, em seu art. 7º, os resultados positivos de equivalência patrimonial dos investimentos no exterior como o mecanismo através do qual se reconheceriam, no balanço da controladora ou coligada no Brasil, os lucros auferidos no exterior para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ocorre que, com a edição destas normas, o cenário envolvendo a questão jurídica da tributação da renda em bases mundiais no Brasil foi sensivelmente alterado na medida em que, com a introdução da nova presunção legal de disponibilização da renda auferida no exterior, os contribuintes do IRPJ e da CSL não podiam mais diferir a tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior para o momento em que estes lucros retornassem ao País sob qualquer forma ou fossem utilizados no exterior em benefício da controladora ou coligada brasileira, passando a tributá-los quando fossem computados no balanço do ente estrangeiro e, por via de equivalência patrimonial, fossem refletidos no balanço da controladora ou coligada brasileira.

A partir da edição dessas normas surgiram dúvidas em torno da aplicação destes dispositivos aos resultados de variação cambial dos investimentos estrangeiros que estivessem considerados na apuração do resultado de equivalência patrimonial.

Em virtude dessas questões alguns contribuintes formularam consultas às autoridades fiscais federais visando definir a questão e alguns outros ajuizaram medidas judiciais visando garantir o direito à não-tributação da variação cambial dos investimentos no exterior no âmbito dos resultados positivos de equivalência patrimonial.

Em 30.12.2004, foi editada a norma do art. 9º, *caput*, da Medida Provisória nº 232, que expressamente determinou a tributação pelo IRPJ e pela CSLL da variação cambial decorrente dos investimentos de empresas brasileiras no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Recentemente o art. 9º da Medida Provisória nº 232 foi revogado pela Medida Provisória nº 243, de 31.3.2005.

Entretanto, a questão relativa à possibilidade jurídica da tributação das variações cambiais de investimentos no exterior pelo Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ainda necessita de um debate mais aprofundado e amplo de forma a definirmos os contornos dessa tributação face às normas de direito interno vigentes e face às normas contidas nos tratados para evitar a dupla tributação da renda firmados pelo Brasil.

2.1. O regime jurídico e tributário dos resultados dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial na sociedade investidora domiciliada no Brasil

A equivalência patrimonial, segundo a legislação societária (Lei nº 6.404/76), consiste em:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com vinte por cento ou mais do capital social,

e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I – o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta lei, na mesma data, ou até sessenta dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos; se no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do curso de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Segundo os moldes societários do instituto, a equivalência patrimonial é um método que visa o reconhecimento no balanço de sociedade controladora ou coligada (investidora) dos resultados apurados pela controlada ou coligada (investida), na proporção do investimento, antes que os resultados auferidos pela sociedade investida venham a ser distribuídos à sociedade investidora.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Instrução nº 247, de 27.3.1996, determina que os resultados de equivalência patrimonial sejam assim registrados na companhia investidora:

Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I – Receita ou despesa operacional, quando corresponder:

a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada, em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores; e

b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior.

II – Receita ou despesa não operacional, quando corresponder a eventos que resultem na variação da porcentagem de participação no capital social da coligada e controlada;

III – Aplicação na amortização do ágio em decorrência do aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação dos ativos que lhe deram origem; e

IV – Reserva de reavaliação quando corresponder a aumento ocorrido no patrimônio líquido por reavaliação de ativos na coligada e controlada, ressalvado o disposto no inciso anterior.

Parágrafo Único – Não obstante o disposto no artigo 12, o resultado negativo da equivalência patrimonial terá como

limite o valor contábil do investimento, conforme definido no parágrafo 1º do artigo 4º desta Instrução.

Conforme tratamento contábil determinado na norma acima transcrita, o registro destes resultados gera para a sociedade investidora uma receita ou despesa operacional que, em conformidade com o disposto na legislação do IRPJ e da CSL, não poderá impactar a apuração do lucro real ou a base de cálculo da CSL, devendo ser excluídos ou adicionados se positivos ou negativos, respectivamente (art. 389 e parágrafos do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 e art. 2º, § 1º, alíneas “c”, item 1 e 4, da Lei nº 7.689/88), na apuração das bases tributáveis.

Este era o tratamento dispensado, inclusive, aos resultados de equivalência patrimonial advindos das investidas estrangeiras de companhias brasileiras, conforme dispunha a norma do § 6º do art. 26 da Lei nº 9.249/95.

Entretanto, após a entrada em vigor da norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, e de sua regulamentação na Instrução Normativa nº 213/02, os resultados de equivalência patrimonial auferidos por pessoa jurídica domiciliada no Brasil em decorrência de investimentos em empresas controladas ou coligadas sediadas no exterior passaram a ter outra disciplina, permanecendo o tratamento anterior para os resultados de equivalência patrimonial decorrentes de investimentos em sociedades domiciliadas no Brasil.

Com efeito, o § 1º do art. 7º da Instrução Normativa/SRF nº 213/02 dispõe que: “Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

Ocorre que as normas do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e do art. 7º da Instrução Normativa em referência não fizeram

qualquer distinção entre o tratamento fiscal dos lucros decorrentes dos negócios praticados pela entidade estrangeira e registrados no balanço daquela sociedade e o tratamento do resultado positivo registrado no balanço da sociedade investidora em decorrência da variação cambial da moeda brasileira diante da moeda utilizada na expressão do capital destes investimentos no exterior para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apenas uma antiga Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal, nº 98, de 21.7.1987, que não mais estava em vigor à época da edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, dispunha acerca do tratamento da variação cambial de investimentos no exterior para fins de tributação pelo IRPJ.

Diante do silêncio das normas atinentes à matéria, o receio dos contribuintes que detinham investimentos em sociedades coligadas ou controladas no exterior era de que, por compor o resultado de equivalência patrimonial, na forma da legislação societária, os resultados positivos de variação cambial dos investimentos no exterior viessem a ser tributados juntamente com os lucros auferidos pelas sociedades no balanço levantado no encerramento do exercício.

Tal cenário de incertezas fez com que os contribuintes consultassem a Secretaria da Receita Federal para saber que procedimento adotariam na apuração das bases tributáveis pelo IRPJ e da CSLL diante da apuração de resultados positivos de equivalência patrimonial decorrentes de variação cambial de investimentos estrangeiros.

No Processo de Consulta nº 46/03, a Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal manifestou-se expressamente no sentido de que “a contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.¹

1. Decisão proferida em 10.11.2003, publicada no DOU de 18.12.2003.

O entendimento manifestado pelas autoridades administrativas estava calcado no fato de as normas vigentes à época da decisão terem silenciado quanto ao tratamento específico da variação cambial do investimento no exterior ao mesmo tempo em que mantinham o tratamento fiscal de exclusão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL para os resultados positivos de equivalência patrimonial de sociedades estrangeiras (§ 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95).

Em outras palavras, decidiu o Fisco que as normas do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e do art. 7º da Instrução Normativa/SRF nº 213/02, somente se aplicam aos resultados positivos de equivalência patrimonial decorrente da apuração de lucros no balanço das coligadas ou controladas estrangeiros, mantendo-se o tratamento fiscal de exclusão da base tributável pelo IRPJ e pela CSLL, dos resultados positivos de equivalência patrimonial decorrentes da variação cambial destes investimentos.

Ocorre que a norma do art. 9º, *caput*, da Medida Provisória nº 232/04, visou modificar a sistemática vigente ao tratar a variação cambial positiva de investimentos no exterior como “receitas financeiras” e não como “resultados positivos de equivalência patrimonial”.

Tal manobra do Poder Executivo que tinha por única finalidade “burlar” o tratamento “neutro” conferido pela legislação vigente às variações cambiais, conforme reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal, de forma a incrementar a arrecadação de IRPJ e de CSLL sobre tais resultados positivos, nos fez atentar para o fato de que a questão precisa ser aprofundada diante das normas internacionais para evitar a dupla tributação de rendimentos, normas estas que garantem aos investidores internacionais proteção efetiva contra os casuísmos que invariavelmente assaltam os estados nacionais na condução de suas políticas fiscais.

3. A tributação do lucro das empresas no regime convencional

3.1. O regime jurídico do lucro das empresas na convenção-modelo da OCDE e nas convenções firmadas pelo Brasil

O Brasil firmou ao longo das últimas décadas alguns tratados para evitar a dupla tributação da renda que têm por escopo disciplinar a tributação internacional da renda auferida por indivíduos ou corporações que tenham sede ou residência em outro país e façam negócios no Brasil, ou vice-versa, de forma a repartir a competência tributária sobre rendimentos tributáveis produzidos no âmbito dessas relações jurídicas internacionais.

Esta é a tônica das convenções para evitar a dupla tributação da renda que, no dizer de Klaus Vogel, os Estados celebram “geralmente dois-a-dois, nos quais, para usar uma expressão antiga, eles dividem entre si os ‘objetos de tributação’”.²

Para celebrar tratados para evitar a dupla tributação da renda com outros países, o Brasil adotou o modelo de convenção recomendado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) que, conforme também asseverou Klaus Vogel, tem como principal finalidade proporcionar “um meio de solucionar de forma uniforme os problemas mais comuns que surgem no campo da dupla tributação internacional.”³

Nesse sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri apoiado nas valiosas lições de Victor Ukmar que “o modelo da OCDE teve uma

2. VOGEL, Klaus. Problemas na interpretação de acordos de bitributação. v. II. Trad. Luís Eduardo Schoueri. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 962.

3. _____. Double Taxation Convention. *Kluwer Law International*, p. 2. Texto original em inglês: “a means of settling on a uniform basis the most common problems which arise in the field of international juridical double taxation”.

influência marcante nos acordos de bitributação celebrados desde a sua publicação”.⁴

No modelo da OCDE e, por conseguinte, nas convenções firmadas pelo Brasil, o regime tributário do “lucro das empresas” é tratado no art. 7º da convenção, que assim dispõe:

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.⁵

A regra geral prevista no art. 7º da convenção modelo da OCDE é de que a tributação dos “lucros das empresas” é de competência exclusiva do Estado de residência da empresa cujo lucro se visa tributar.

Em outras palavras, segundo a convenção modelo da OCDE, só o Estado de residência de uma empresa tem competência para tributar o lucro dessa empresa, com exceção, apenas, para os casos em que a empresa residente desse Estado exerça suas atividades em outro Estado através de estabelecimento permanente, o que não é objeto desse estudo.

-
4. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. *Notas a Propósito do 11º Encontro do Grupo ad hoc de Peritos em Cooperação Internacional em Questões Tributárias na Organização das Nações Unidas*. Inédito.
 5. Redação original em inglês: “1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits on the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.”

3.2. A variação cambial de investimentos como “lucro das empresas” no âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação da renda

Com efeito, conforme assinala Alberto Xavier em obra clássica acerca do tema, o “lucro das empresas” no modelo convencional da OCDE “abrange uma pluralidade de rendimentos imputáveis a uma unidade de exploração – rendimentos esses sujeitos, por vezes, a regimes tributários específicos (como é o caso dos dividendos, juros) regidos por outros preceitos das convenções –, as convenções esclarecem que esses regimes especiais não são afetados pelo regime genérico dos lucros, traçado no art. 7º do Modelo”.⁶

Ou seja, nas convenções para evitar a dupla tributação da renda, a regra é da aplicação do regime específico atribuído pela convenção a uma determinada categoria de rendimentos, considerando-se como “lucros das empresas”, apenas os rendimentos que não estejam sujeitos a regimes tributários específicos. É o que Alberto Xavier denomina *princípio da prevalência dos regimes especiais* ou do *caráter residual* da noção de lucro de empresa, *verbis*:

Trata-se do princípio da prevalência dos regimes especiais ou do caráter residual da noção de lucro da empresa. Assim, se os elementos do lucro, isoladamente considerados, têm um tratamento especial (como é o caso dos dividendos, dos juros e dos royalties) aplicam-se as disposições específicas que lhes respeitam. Se não têm um tratamento especial, como é o caso da venda de bens e serviços, aplica-se o art. 7º.⁷

Como a variação cambial não tem um tratamento específico nas convenções firmadas pelo Brasil, até por decorrerem de fenô-

6. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 674-5.

7. *Op. cit.*, p. 696.

meno de ordem econômica que é consequência imediata da desvalorização da moeda de origem do investidor em face da moeda do país em que ele investiu, os rendimentos decorrentes da variação cambial não são tratados especificamente pelas convenções.

Nesse sentido o tratamento de “lucros das empresas” para efeitos de aplicação das normas convencionais decorreria do fato de estarem conectados indissolúvelmente à formação do capital da empresa investida e aos sucessivos reinvestimentos de lucros e/ou formação de reservas de capital nessa empresa.

A existência dos resultados positivos ora cogitados depende essencialmente da realização do investimento no exterior com o intuito de obter lucro, essência da formação e existência de qualquer empresa.

Em outras palavras, não há resultado positivo de variação cambial de investimento no exterior se não existir o investimento. A variação é mera decorrência da existência do investimento no exterior. Não fosse assim, não haveria que se cogitar na possibilidade de se tributar rendimentos produzidos por variação cambial de investimentos realizados por empresa domiciliada no Brasil em outras empresas residentes no exterior.

Destarte, a possibilidade jurídica de se tratar os resultados positivos de variação cambial como “lucros das empresas” para fins de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo Brasil decorre: (i) da própria natureza destes rendimentos, que se originam da simples existência dos investimentos no exterior, (ii) do *caráter residual da noção de lucro da empresa* nos tratados para evitar a dupla tributação da renda, e (iii) do tratamento dispensado pela legislação interna brasileira aos resultados positivos de variação cambial de investimentos relevantes mantidos no exterior, que são tratados no Brasil como “lucro” decorrente do exercício das atividades da empresa investida situada no exterior, pois, como assinala Klaus Vogel com propriedade: “O significado do termo ‘lucros’,

e como os lucros são determinados, é governado pela lei doméstica do Estado Contratante correlato”.⁸

3.3. Do tratado como norma de atribuição de competências tributárias

Admitir que o resultado positivo decorrente da variação cambial do investimento tem tratamento de “lucros das empresas” para fins de aplicação das convenções para evitar a dupla tributação da renda firmadas pelo Brasil, tem a conseqüência jurídica de se negar ao Brasil a competência para tributar os rendimentos de variação cambial obtidos pelos investidores domiciliados no Brasil em decorrência da realização de investimentos relevantes em empresas residentes dos países com os quais o Brasil firmou tratado para evitar a dupla tributação da renda.

Isto porque a norma convencional, por ser norma especial⁹, aplica-se em detrimento da lei interna às situações por ela reguladas e, como vimos no item 3.1 acima, a competência para tributar os “lucros das empresas” no regime convencional é delegada em caráter exclusivo ao Estado de residência da empresa, o que significa que somente o Estado de residência da empresa investida poderia tributar qualquer acréscimo patrimonial tratado e reconhecido como “lucro da empresa” pelas normas convencionais.

Tal distinção é assinalada por Helenilson Cunha Pontes que assim se posiciona sobre o tema:

Os tratados para evitar a Dupla Tributação da Renda con-
substanciam juridicamente, em um primeiro plano, autên-

8. *Op. cit.*, p. 404. Texto original em inglês: “*The meaning of the term “profits”, and how profits are determined, is governed by the domestic law of the contracting state concerned*”.

9. XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 149.

ticas “normas de competência”, na medida em que têm por escopo central definir o sujeito ativo titular da competência para alcançar cada respectiva renda, caso, evidentemente, a legislação tributária interna do país autorizado para tributá-la determine a tributação desta renda.

A norma convencional, em sua essência, é uma norma de definição de competência, na medida em que, ao fim e ao cabo, estabelece o balizamento subjetivo, no que tange ao pólo ativo da relação obrigacional tributária.¹⁰

Para depois concluir:

Portanto, no que concerne à definição da hipótese de incidência, os tratados têm, portanto, mero efeito limitador ou restritivo dos comandos emanados da lei interna do Estado contratante definido como competente pelo mesmo Tratado para tributar a respectiva situação fática.¹¹

Nesse mesmo sentido é a lição de Alberto Xavier:

A orientação unânime da doutrina é no sentido de que os tratados de dupla tributação desempenham uma função negativa, como corolário do princípio da legalidade ou tipicidade da tributação, segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido senão com base na lei. [...]

Assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de uma norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha. E daí que seja necessária uma investigação em duas

10. PONTES, Helenilson Cunha. Parecer inédito.

11. *Op. cit.*

fases: uma primeira, consistente em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; em caso afirmativo, uma segunda, na qual se apure se tal pretensão foi eventualmente limitada por norma convencional.¹²

Assim, em virtude do denominado *efeito negativo* das normas convencionais e da prevalência de sua aplicação em detrimento das leis internas, em razão do critério de especialidade do tratado internacional, a conseqüência jurídica imediata de se reconhecer que a variação cambial compõe o “lucro da empresa” do exterior para fins de aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação da renda firmados pelo Brasil, é a impossibilidade de o Brasil pretender tributar os resultados positivos de variação cambial decorrentes dos investimentos realizados em países com os quais o Brasil firmou tratados, na medida em que, no regime convencional, tal competência é exclusivamente atribuída ao país de residência da empresa investida estrangeira.

3.4. Um caso de *Double non-taxation*

Nesse momento aqueles que não comungam desse entendimento perguntariam: Como o país de residência da empresa investida poderia tributar um resultado de variação cambial que não está refletido nas demonstrações financeiras da sociedade investida e que se apresenta somente nos livros contábeis e fiscais da sociedade investidora domiciliada no Brasil em razão de variações de taxa de câmbio? Existe a possibilidade de o país de residência da empresa investida estrangeira simplesmente deixar de exercer a sua competência tributária definida pelo tratado? Ao deixar de exercer referida competência, poderia então o Brasil tributar tais rendimentos?

12. *Op. cit.* p. 154 e 155.

Ora, conforme anteriormente aludimos, uma convenção para evitar a dupla tributação da renda é uma norma de repartição de competências tributárias. Ao celebrá-la, um Estado abre mão de parte de sua soberania em favor de outro Estado Contratante de forma a evitar a dupla tributação dos rendimentos tratados pela convenção.

Por tal razão, nos tratados para evitar a dupla tributação da renda, são definidas competências exclusivas (como a do Estado de residência para a tributação dos lucros da empresa) ou competências repartidas, mas com limites, para o Estado de fonte e o de residência, como no caso dos dividendos.

No caso dos rendimentos decorrentes de variação cambial do investimento, como tais rendimentos são tratados pelos regimes convencionais como “lucros das empresas” investidas, não há atribuição de competência para a jurisdição da residência do investidor tributar tais valores na forma definida na sua legislação interna.

No regime convencional somente o Estado de residência da empresa investida goza dessa competência. Entretanto, o resultado positivo de variação cambial não ocorre, no plano dos fatos, no Estado de residência da empresa investida, somente no Estado de residência do investidor.

Tal fato ocorre em virtude de tais resultados positivos representarem mera decorrência da desvalorização cambial da moeda do investidor diante da moeda em que está registrado o investimento internacional. O acréscimo patrimonial decorrente das oscilações cambiais somente se apresenta na sociedade investidora e, portanto, no âmbito de atuação da legislação interna da jurisdição de sua sede.

Em outras palavras, a variação cambial do investimento somente configura acréscimo patrimonial para a sociedade investidora; é realidade fática estritamente vinculada à jurisdição de residência do investidor. Configura-se espécie fenomênica peculiar que não guarda similitude com outros elementos formadores do “lucro das empresas”, apesar de integrar o regime convencional a eles atribuído.

A combinação destas características peculiares dos rendimentos oriundos da variação cambial com a atribuição pelas convenções modelo da OCDE de competência exclusiva ao Estado de residência da sociedade investida para tributar o “lucro das empresas” tem por conseqüência jurídica a impossibilidade de que tais resultados positivos possam ser tributados na jurisdição sede do investimento e no Estado no qual reside o investidor.

Este, portanto, é um caso explícito de *Double non-taxation*, fenômeno que foi objeto das discussões travadas no 58º Congresso da International Fiscal Association (IFA), ocorrido em 2004, em Viena, Áustria.

No relatório geral do citado congresso o professor Michael Lang reforça a idéia de que a *Double non-taxation* é decorrência do fenômeno de repartição das competências tributárias, conforme se verifica do excerto abaixo:

Os casos nos quais os Estados Contratantes simplesmente dividem o direito de tributar certa renda entre eles são particularmente freqüentes. Nesses casos, os tratados para evitar a dupla tributação da renda simplesmente conferem aos Estados o direito de tributar, mas não determinam a obrigação de exercer este direito. O relatório ilustra que a falha de um Estado Contratante no exercício do seu direito de tributar pode levar à *double non-taxation*. Os tribunais, em regra, confirmam que esta conseqüência deve ser juridicamente aceita.¹³

13. LANG, Michael. General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*. v. 89a. 58th Congress of the International Fiscal Association. Viena, 2004, p. 83. Texto original em inglês: “The cases in which the contracting states merely divide the rights to tax certain income between themselves are particularly frequent. In these cases, the DCTs merely assign the states the right to tax but do not provide for an obligation to exercise this right. The reports illustrate that the failure by a contracting state to exercise the right to tax can lead to double non-taxation. As a rule, the courts confirm that this consequence must be accepted.”

Mais adiante, no relatório que apresentou no referido congresso, Alberto Xavier assim assevera acerca do fenômeno da *Double non-taxation* à luz dos tratados para evitar a dupla tributação da renda firmados pelo Brasil:

Outro argumento que demonstra que a *double non-taxation* não é um objetivo perseguido pelos tratados brasileiros é embasado na reserva expressa que o Brasil (sob a condição de Estado não-membro) estabeleceu acerca do novo parágrafo 4º do Artigo 23 A do modelo da OCDE, um parágrafo que reconhece na máxima extensão possível uma política para prevenção da *double non-taxation*.

Entretanto, nenhuma das convenções negociadas pelo Brasil depois de 1999 – data do Relatório sobre a *Partnership* – no qual o objetivo de afastar a *double non-taxation* foi em primeiro lugar declarado pelo Comitê Fiscal da OCDE, aprova o princípio. Mesmo que, todavia, tal objetivo venha a ser reconhecido nas futuras convenções (o que é altamente improvável considerando a reserva feita acerca do parágrafo 4º do artigo 23A), sua invocação como um critério para se interpretar convenções assinadas anteriormente não é possível baseado nos precedentes julgados pelos tribunais brasileiros que reconheceram a proteção diante das expectativas incompatíveis com os tratados anteriormente firmados criadas a partir de novos e impensáveis critérios na interpretação das convenções já firmadas.¹⁴

14. XAVIER, Alberto. Branch report. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Volume 89a. 58th Congress of the International Fiscal Association. Viena, 2004. p. 227. Texto original em inglês: “Another argument that shows double non-taxation is nor a relevant objective of Brazilian treaties is found in the Express reservation that Brazil (under its condition of non-member state) established in the new paragraph 4 of article 23A of the OECD model, a paragraph that recognizes to the maximum extent possible a possible a policy in favor of preventing double non-taxation. Nevertheless, none of the

Com base nos ensinamentos acima transcritos podemos concluir que a *Double non-taxation* decorre da impossibilidade de os Estados signatários de um acordo para evitar a dupla tributação da renda tributarem algum rendimento auferido por um ente residente em um dos Estados contratantes em uma situação determinada em virtude de não possuírem competência para tributá-los ou em razão de terem abdicado, expressamente, do exercício da competência tributária através de suas legislações internas.

Tal fenômeno que é legítimo perante as normas de Direito Tributário Internacional e perante o ordenamento jurídico dos Estados envolvidos em uma situação dessa natureza deriva da combinação da repartição de competências tributárias objeto dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda com lacunas ou isenções existentes nas legislações internas relativas a cada situação fática específica.

4. Conclusão

Destarte, com base no raciocínio desenvolvido acima se conclui que:

(i) A variação cambial, no âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação da renda, é um dos elementos componentes do “lucro das empresas” controladas ou coligadas de empresas brasileiras

conventions negotiated by Brazil after 1999 – date of the Partnership Report – where the objective of avoiding double non-taxation was first stated by the OECD Fiscal Committee, acclaims the principle. Even if, however, such an objective comes to be recognized in future conventions (which however, such an objective comes to be recognized in future conventions (which is high unlikely considering the reservation made to paragraph 4 of article 23A), its invocation as a criterion for interpreting conventions signed earlier will not be possible in view of the case precedents in Brazil courts that have favored the protection of expectations incompatible with the application of new and unpredictable criteria to the conventions were signed.”

residentes no exterior e, como tal, tratados pela legislação interna brasileira;

(ii) O Brasil, ao firmar tratados para evitar a dupla tributação da renda com outros países, abriu mão, expressamente, de sua competência para tributar os lucros das empresas residentes dos outros países e, portanto, em virtude da especialidade da norma convencional diante da norma interna, não pode alcançar a variação cambial decorrentes dos investimentos realizados em países com os quais mantêm tratado para evitar a dupla tributação; e

(iii) A *Double non-taxation* que se origina desta situação goza de juridicidade e legitimidade no sistema jurídico brasileiro, na medida em que os tratados firmados pelo Brasil não contêm cláusulas que permitam a prevenção da *Double non-taxation*.

IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DA DUPLA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DO EXTERIOR, NOS MOLDES PRESCRITOS PELA LEI Nº 10.865/2004

Fabiana Del Padre Tomé

1. Introdução

A Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, conferiu nova redação aos arts. 149 e 195 da CF, autorizando a incidência de contribuições sobre a importação de bens e serviços do exterior, nos seguintes termos:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]

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

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

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

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

Com fundamento nesses dispositivos constitucionais, foi introduzida no ordenamento jurídico a Medida Provisória nº 164/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004. Por meio desse veículo normativo, instituíram-se dois tributos distintos: (i) a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, incidente sobre operações de importação de produtos estrangeiros ou serviços; e (ii) a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devida pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior. Criaram-se, com isso, duas contribuições para a seguridade social, ambas incidentes sobre idêntico fato jurídico (importação de bens e serviços), caracterizando inaceitável *bis in idem*. É o que demonstraremos a seguir.

2. Disciplina jurídica das contribuições no Direito positivo brasileiro

As contribuições configuram espécie tributária caracterizada pela exigência constitucional de que o produto de sua arrecadação seja legalmente destinado a servir como instrumento de atuação da União no âmbito social, corporativo ou interventivo. Ao disciplinar as contribuições, portanto, o constituinte utilizou como critério classificatório a sua finalidade, representada pela destinação legal do produto arrecadado.

A Constituição de 1988 faz referência a três espécies de contribuições de competência da pessoa política federal: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e as de interesse das categorias

profissionais ou econômicas (art. 149)¹. Ao tratar das contribuições sociais, por sua vez, subdivide-as em duas categorias: as genéricas (art. 149, *caput*) e as destinadas ao financiamento da seguridade social (art. 149 c/c art. 195).

Sobre a divisão das contribuições sociais em (i) genéricas; e (ii) para a seguridade social, assevera Misabel Abreu Machado Derzi² que “o conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a seguridade social”. Realmente, a seguridade social constitui apenas uma parcela da ordem social, sendo esta dirigida a objetivos mais abrangentes, tais como aqueles voltados à educação, cultura, desporto, ciência, tecnologia, comunicação social, meio ambiente, família, criança, adolescente, idoso e índio (arts. 205 a 232 da CF). O conceito de seguridade social, de outro lado, é composto, nos termos da atual Carta Magna, pelo conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194). Em suma, o Texto Constitucional atribuiu competência para a União criar contribuições que sirvam como instrumento para sua atuação no setor social, especificando, dentro desse campo social, a competência para instituir contribuições com a finalidade de custear a seguridade social (saúde, previdência e assistência social), configurando subgrupo da classe denominada contribuições sociais.

Do exposto, evidencia-se que a seguridade social é um dos objetivos sociais almejados pelo constituinte. E, dada a sua relevância, este houve por bem especificar as possíveis materialidades e sujeitos passivos das contribuições voltadas ao seu financiamento. Enquanto as contribuições sociais a que se refere o art. 149, *caput*, da Constituição têm acepção bastante abrangente, destinando-se

-
1. Deixamos de nos referir à competência municipal para criar contribuição destinada ao custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A e parágrafo único, introduzidos pela Emenda Constitucional nº 39/2002), por escapar aos objetivos deste trabalho.
 2. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*, nº 55, p. 198.

ao custeio das metas fixadas na Ordem Social (Título VIII), dentro delas especializam-se aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, disciplinadas pelo art. 195 da Carta Suprema.

3. Rígida discriminação das competências tributárias e vedação ao *bis in idem* relativamente às contribuições para a seguridade social

Ao repartir a competência para instituir tributos, o constituinte foi minucioso e detalhista, relacionando a materialidade dos impostos cuja criação poderia ser efetuada pelas pessoas políticas. No que diz respeito às contribuições, caracterizou-as pela finalidade, à qual está atrelado o destino legal do produto arrecadado, sem indicar, de modo expresso, os fatos susceptíveis de tributação. Diversamente, porém, ao estabelecer as formas de financiamento da seguridade social, o constituinte fez questão de registrar os possíveis sujeitos passivos e bases de cálculo, não podendo o legislador infraconstitucional distanciar-se de tais termos.

Vale lembrar que, sendo a base de cálculo a perspectiva dimensional da hipótese de incidência tributária³, ao indicar esse elemento do critério quantitativo o Texto Constitucional acabou conferindo limites à eleição de materialidades no âmbito infraconstitucional. O mesmo se pode dizer das regras de competência que traçam o possível sujeito passivo da exação: implicam delimitação do campo de atividade do legislador infraconstitucional, pois considerando que somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação com o fato jurídico praticado, o binômio hipótese de incidência/base de cálculo deve consistir em fato signo-presuntivo

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 331.

de riqueza inerente à atividade desenvolvida pela pessoa indicada na Constituição. É o que se observa, por exemplo, no inciso II do art. 195 da Carta Magna, que autoriza a União a instituir contribuição para o financiamento da seguridade social, exigida do trabalhador e dos demais segurados da previdência social⁴: conquanto não haja menção expressa à hipótese de incidência ou à base de cálculo, referida contribuição somente pode incidir sobre a remuneração percebida em razão do trabalho prestado, não podendo o legislador ordinário da União eleger fato diverso. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, “não pode a contribuição cobrada do trabalhador ter base em qualquer outra coisa que não seja essa remuneração, posto que é ela que o qualifica como trabalhador”.⁵ Por motivos semelhantes, a autorização para o ente federal criar contribuição exigida do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art. 195, IV, da CF), implica a eleição da importação de produtos estrangeiros ou serviços como hipótese de incidência e do correspondente valor aduaneiro como base de cálculo (art. 149, § 2º, III, *a*, da CF).

Nota-se que, assim como ocorre com os impostos, os fatos susceptíveis de tributação por contribuições para a seguridade social estão taxativamente relacionados no Texto Constitucional. Confirma tal assertiva o art. 195, § 4º, da CF, o qual, ao disciplinar a criação de novas fontes de financiamento da seguridade social, impõe a observância a determinados requisitos, tornando mais rígida a veiculação de nova imposição tributária. Em outras palavras, as contribuições para a seguridade social hão de ser instituídas nos exatos termos do art. 195, I a IV, da CF e, desejando-se criar contribuição com aspecto material diverso, é necessário: (i) que sua

4. Por expressa determinação constitucional, essa contribuição não incide sobre aposentadoria e pensão concedida pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição.

5. Contribuições sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de pesquisas tributárias*, v. 17. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. p. 104.

introdução se dê por lei complementar, (ii) que seja não-cumulativa e (iii) que a nova fonte de financiamento da seguridade social não tenha hipótese de incidência e base de cálculo iguais aos de outra já prevista na Constituição.

Não restam dúvidas, portanto, de que ao exercer a competência tributária, o legislador infraconstitucional deve observar as determinações constitucionais relativas à instituição do tributo. Tratando-se de contribuições para a seguridade social, a situação não é diferente, devendo a competência tributária ser exercida em conformidade com o disposto no art. 195, do Texto Supremo.

Além disso, o legislador federal, ao descrever a hipótese de incidência e base de cálculo de qualquer das contribuições previstas no art. 195 da Constituição, deve limitar-se a instituir uma única contribuição para cada hipótese ali relacionada. A veiculação de contribuições não deve seguir critérios diferentes daqueles exigidos para criar impostos. Ora, não é porque a Constituição autoriza que o ente federal institua imposto incidente sobre a renda (art. 153, III), por exemplo, que este poderá tributar referido fato várias vezes, por meio de impostos diversos. O mesmo ocorre com as contribuições: é vedado à União criar duas contribuições com idênticas hipóteses de incidência e base de cálculo, pois se assim o fizer, estará tributando duplamente um único fato e, em consequência, ofenderá o princípio constitucional implícito, decorrente da repartição das competências tributárias, que proíbe o *bis in idem*.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a impossibilidade de serem exigidas duas contribuições fundadas em um mesmo dispositivo constitucional. Ao examinar ação judicial onde se discutia suposta inconstitucionalidade da COFINS em virtude desse tributo apresentar a mesma base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP, a Corte Maior considerou admissível a dupla incidência em virtude desses tributos possuírem fundamentos de validade distintos: enquanto a COFINS decorre da permissão do art. 195, I, a contribuição ao PIS/PASEP

funda-se no art. 239, ambos da Constituição da República. Registrou, entretanto, que caso se tratasse de contribuição nova, com fundamento de validade no mesmo dispositivo constitucional, seria procedente o argumento de *bis in idem*. Nessa ocasião, a Suprema Corte deixou claro que a COFINS só era constitucional porque a contribuição ao PIS/PASEP, conquanto incidente sobre o mesmo fato, possuía fundamento de validade diverso. É o que se depreende do trecho abaixo transcrito, extraído do voto do Relator Min. Moreira Alves:

Ademais, no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS. De feito, se o PIS/PASEP, que foi caracterizado pelo artigo 239 da Constituição, como contribuição social por lhe haver dado esse dispositivo constitucional permanente destinação previdenciária, houvesse exaurido a possibilidade de instituição, por lei, de outra contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores, essa base de cálculo, por já ter sido utilizada, não estaria referida no inciso I do artigo 195 que é o dispositivo da Constituição que disciplina, genericamente, as contribuições sociais, e que permite que, nos termos da lei (e, portanto, de lei ordinária), seja a seguridade social financiada por contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores.⁶ (grifei)

A esse respeito, confira-se também o esclarecimento expressamente consignado pelo Min. Ilmar Galvão, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 146.733/SP⁷:

6. ADC 1-1/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 1.12.93, DJ de 16.6.95, p. 18213.

7. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, j. 29/06/92, DJ de 6.11.92, p. 20110.

O que veda a Carta, no art. 154, I, é a instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. *E o que veda o art. 195, parágrafo 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fim de seguridade social, venham a ser instituídas sobre os fenômenos descritos nos incs. I, II e III do caput.* (grifei)

Isso demonstra, claramente, que sobre as bases de cálculo relacionadas nos incisos I a IV do art. 195 da Constituição só é possível a instituição de uma exigência tributária: uma contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a pessoas físicas que prestem serviços a empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei; uma sobre a receita ou o faturamento do empregador ou empresa; outra sobre o lucro do empregador ou empresa; uma outra sobre a remuneração do trabalhador e demais segurados da previdência social; e, finalmente, uma sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços.

4. Identidade de fundamento de validade da COFINS-importação e do PIS/PASEP-importação

Convém esclarecer, inicialmente, que a COFINS-importação e o PIS/PASEP-importação, instituídos pela Lei nº 10.865/2004, são tributos diversos da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento. A denominação que se dê à exação, como todos sabem, não interfere na sua natureza jurídica. Esta é determinada pelo binômio hipótese de incidência-base de cálculo, conjugada à previsão legal de destinação do produto arrecadado.⁸

8. Sobre o assunto, consulte-se DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. *Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002. p. 80 e ss.

Assim, não obstante tenham a mesma finalidade, tratam-se de contribuições diversas. Vejamos:

a) *COFINS* (instituída pela Lei Complementar nº 70/91, com as alterações perpetradas pelas Leis nº 9.718/98⁹ e nº 10.833/03):

- critério material da hipótese de incidência: auferir faturamento ou receita;
- fundamento de validade: art. 195, I, *b*, da Constituição.

b) *PIS/PASEP* (instituídas pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 8/70, com as alterações perpetradas pelas Leis nº 9.718/98 e nº 10.637/02):

- critério material da hipótese de incidência: auferir faturamento ou receita;
- fundamento de validade: art. 239, da Constituição.

c) *COFINS-importação* (instituída pela Lei nº 10.865/04):

- critério material da hipótese de incidência: importar bens ou serviços do exterior;
- fundamento de validade: art. 195, IV, da Constituição.

d) *PIS/PASEP-importação* (instituída pela Lei nº 10.865/04):

- critério material da hipótese de incidência: importar bens estrangeiros ou serviços do exterior;
- fundamento de validade: art. 195, IV, da Constituição.

Evidencia-se a identidade entre as materialidades da *COFINS-importação* e do *PIS/PASEP-importação*, assim como de seus fundamentos de validade.

Nem se argumente que o fundamento de validade da *COFINS-importação* e do *PIS/PASEP importação* seriam diferentes, sendo uma dessas exigências respaldadas no art. 149 e outra no art. 195 do Texto Maior. Como já anotamos, o art. 195 veicula competência para criar contribuições sociais referidas no art. 149, mas que se

9. Não obstante entenda que a Lei nº 9.718/98 padece de insanáveis vícios de inconstitucionalidade, deixo de discorrer sobre o assunto neste trabalho, por não integrar seu principal foco.

diferenciam das contribuições sociais genéricas em virtude de sua peculiar destinação ao financiamento da seguridade social. Trata-se de subgrupo da classe denominada contribuições sociais. Logo, o fato de a contribuição incidente sobre importações de bens e serviços estar referida tanto no art. 149 como no art. 195 não implica a possibilidade de duas contribuições incidentes sobre aquela materialidade, especialmente se ambos os gravames tiverem o mesmo destino legal: o financiamento da seguridade social.¹⁰

5. Conclusão

Ao editar a Lei nº 10.865/04, criando a COFINS-importação e o PIS/PASEP-importação, o legislador da União ignorou os limites constitucionais ao exercício da competência tributária e instituiu duas novas contribuições com base no mesmo fundamento de validade: o art. 195, IV, da Constituição. Desse modo, criou duas contribuições para a seguridade social, cujas materialidades e bases de cálculo são idênticas. Configurado está, portanto, o *bis in idem*, terminantemente vedado consoante interpretação sistemática do Texto Constitucional.

10. Márcio Severo Marques (*Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 199-200) demonstra com precisão que a COFINS e a contribuição ao PIS/PASEP são, ambas, contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. Especificamente em relação à COFINS-importação e ao PIS/PASEP-importação, Eurico Marcos Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto (*PIS e COFINS na importação, competência: entre regras e princípios*, artigo inédito) evidenciam que se trata de duas contribuições para a seguridade social, aplicando-se-lhes os limites impositivos do art. 195 da CF.

A ILEGITIMIDADE DA INCIDÊNCIA PREVISTA NO ART. 22, IV, DA LEI Nº 8.212/91

Gabriel Lacerda Troianelli

Muito embora o legislador, inclusive o tributário, devesse estimular a organização dos trabalhadores sob a forma de cooperativas, não é isso que vem ocorrendo; pelo contrário, promoveu o legislador, mesmo depois da Constituição Federal de 1988, alteração na legislação tributária extremamente nociva para as cooperativas, e, portanto, de constitucionalidade duvidosa, como se verá.

De acordo com o art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.876/99, devem as empresas pagar contribuição de:

[...]

IV – quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Até então, a tributação incidente sobre a remuneração relativa a serviços prestados por integrantes de cooperativas de trabalho era definida pela Lei Complementar nº 84/96¹ nos seguintes termos:

Para a manutenção da Seguridade Social, ficam instituídas as seguintes contribuições sociais: [...]

II – a cargo das cooperativas de trabalho, no valor de quinze por cento do total das importâncias pagas, distribuídas ou creditadas a seus cooperados, a título de remuneração ou

1. Revogada pelo art. 9º da Lei nº 9.786/99.

retribuição pelos serviços que prestem a pessoas jurídicas por intermédio delas.

Como se vê, a contribuição que, sob o império da Lei Complementar nº 84/96, era devida pela cooperativa de trabalho, passou, a partir da Lei nº 9.876/99, a ter como sujeito passivo o tomador do serviço.

Mas essa está longe de ser a única distinção existente entre os dois sistemas.

Na verdade, a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.876/99 dois fatores trouxeram grandes danos para a prestação de serviços por meio de cooperativa de trabalho.

O primeiro dele diz respeito à base de cálculo da contribuição, que, ao tempo da Lei Complementar nº 84/96 incidia sobre o total das importâncias pagas pela cooperativa aos cooperados, ou seja, a remuneração líquida dos profissionais cooperados. Já no modelo de tributação introduzido pela Lei nº 9.876/99 a base de cálculo passou a ser o total da nota fiscal de serviço, ou seja, a remuneração bruta recebida pela cooperativa, na qual se inserem, além do que será repassado aos cooperados (remuneração líquida, que era a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 84/96), as quantias destinadas ao custeio e manutenção da cooperativa, que incluem despesas com material de escritório, publicidade, empregados, impostos, profissionais liberais contratados, serviços de segurança, de limpeza, e todas as demais despesas em que incorrer a cooperativa de trabalho. Houve, portanto, acréscimo da base de cálculo (de receita líquida para receita bruta) na incidência da contribuição sobre a prestação de serviços mediante cooperativas de trabalho.

Em segundo, a tributação instituída pela Lei nº 9.876/99 somente se aplica às cooperativas de trabalho, não incidindo quando os serviços forem prestados por sociedade comercial prestadora de serviços. Se tomarmos como exemplo uma cooperativa de digitadores,

teríamos a seguinte situação: quando a Impugnante contratasse a cooperativa de digitadores, estaria sujeita ao pagamento da contribuição de 15% sobre o total da fatura; quando, por outro lado, contratasse empresa prestadora de serviços de digitação, não ficaria sujeita a tal incidência, o que indiscutivelmente prejudica as cooperativas de trabalho na concorrência com empresas que prestassem os mesmos serviços.

Ocorre que a Constituição Federal, no art. 146, assim dispõe:

Cabe à lei complementar: [...]

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

É verdade que não se pode saber, em princípio, pela mera leitura da regra acima transcrita, o que significa o “adequado tratamento” tributário ao ato cooperado, já que a adequação de um ato depende sempre da aplicação de parâmetros externos ou orientações de conduta. Portanto, assim como à prática de um ato meritório é adequado um prêmio, ao cometimento de uma infração será adequada uma sanção. Dessa forma fica a questão: o adequado tratamento tributário do ato cooperado previsto no art. 146 da Constituição seria aquele que estimulasse (prêmio) ou desestimulasse (sanção) a prática dos atos cooperados?

A resposta nos é dada por meio da interpretação sistemática da Constituição Federal, que, no art. 174, determina que:

[...]

§ 2º – A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Além disso, a Emenda Constitucional nº 42/03 acrescentou a alínea “d” ao inciso III do art. 146, assim redigida:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Dessa forma, a menção ao um tratamento “diferenciado e favorecido” a ser dado às microempresas e empresas de pequeno porte imediatamente depois da regra que trata do tratamento diferenciado que deve ser dado ao ato cooperado, indica indubitavelmente que também nessa última hipótese o tratamento tributário deverá ser favorecido.

Ora, se o § 2º do art. 74 da CF é absolutamente expreso no sentido de que o cooperativismo deve ser apoiado pela lei e a alínea “d” do inciso III do art. 146, ao estabelecer tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, indica que tal também se aplique ao ato cooperado, a correta interpretação do art. 146, III, “c” só pode ser a de que o ato cooperado goze de tributação favorecida em relação aos fornecedores de bens ou serviços empresarialmente estruturados. Essa é a conclusão de Renato Lopes Becho, para quem:

[...] deve ser conjugado com o art. 174, § 2º, da Constituição Federal, que determina tratamento privilegiado e mais benéfico como instrumento de estímulo e apoio ao cooperativismo, acarretando uma conclusão de menores incidências. Essa conclusão se reforça com o acréscimo advindo da

Emenda Constitucional nº 42/2003, que ampliou o art. 146, inciso III, com a letra *d*.²

À idêntica conclusão chegou Roque Antonio Carrazza, quando afirma que:

Na verdade, dispensar adequado tratamento tributário é reconhecer as peculiaridades do ato cooperativo e, ao fazê-lo, eximi-lo, o quanto possível, de tributação.

Lembremos que as cooperativas provêm o atendimento às necessidades básicas dos cooperativados, que, por injunção constitucional, devem ser amparados e incentivados. Colimam, em última análise, facilitar-lhes a atuação e o desenvolvimento pessoal e profissional. [...]

O já citado art. 146, III, “c” da CF traduz o reconhecimento de que as cooperativas somente reúnem condições de sobreviver, num mercado dominado pelas empresas de grande porte (nacionais e internacionais), se receberem especial amparo. Este, em suma, é um *valor* que o Estado é obrigado a perseguir.³

Entendimento análogo foi apresentado por Reginaldo Ferreira Lima nos seguintes termos:

Entendemos que a norma contida na letra “c”, do art. 146, III, da Constituição Federal, veicula uma prescrição limitadora ao poder do legislador ordinário de tributar os fatos decorrentes da atuação em sociedade cooperativa, ou seja, dos

2. BECHO, Renato Alves. *Tributação das cooperativas*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 363.

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 760-1. Itálico no original.

atos cooperativos privativos dessa modalidade associativa, que são típicos conforme prescrito em lei.

Atentos à lição de que as normas gerais de direito tributário são as que dispõem sobre os conflitos de competência e sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar, enquadrados, no entanto, a disposição da letra “c” como pertinente a esta última classe.⁴

Ainda que não tenha sido produzida, até o presente momento, a lei complementar geral referida no art. 146, III, “c” da CF para dar o tratamento tributário adequado, isto é, favorecido, ao ato cooperado, tal diretriz constitucional seguramente tem o condão de inibir a produção de norma ordinária que produza o resultado oposto, qual seja, imponha tratamento tributário que desfavoreça o ato cooperado. Nesse sentido, é oportuno o magistério de Luiz Roberto Barroso:

As normas constitucionais programáticas, dirigidas que são aos órgãos estatais, hão de informar, desde o seu surgimento, a atuação do Legislativo, ao editar leis, bem como a da Administração e do Judiciário ao aplicá-las, de ofício ou contenciosamente. Desviando-se os atos de quaisquer dos Poderes da diretriz lançada pelo comando legislativo superior, viciam-se por inconstitucionalidade, pronunciável pela instância competente.

Segundo proclama abalizada doutrina, delas não resulta para o indivíduo o direito subjetivo, em sua versão positiva, de exigir uma determinada prestação. Todavia, fazem nascer um direito subjetivo “negativo” de exigir do Poder Público

4. LIMA, Reginaldo Ferreira. *Direito Cooperativo Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 65.

que se abstenha de praticar atos que contravenham os seus ditames. Em verdade, as normas programáticas não se confundem, por sua estrutura e projeção no ordenamento, com as normas definidoras de direitos. Elas não prescrevem, detalhadamente, uma conduta exigível, vale dizer: não existe, tecnicamente, um dever jurídico que corresponda a um direito subjetivo. Mas, indiretamente, como efeito, por assim dizer, atípico [...], elas invalidam determinados comportamentos que lhe sejam antagônicos. Nesse sentido, é possível dizer-se que existe um dever de abstenção, ao qual corresponde um direito subjetivo de exigí-la.

Objetivamente, desde o início da sua vigência, geram as normas programáticas os seguintes efeitos imediatos:

- a) revogam os atos normativos anteriores que disponham em sentido colidente com o princípio que substanciam;
- b) carregam um juízo de inconstitucionalidade para os atos normativos editados posteriormente, se com elas incompatíveis.

Ao ângulo subjetivo, as regras em apreço conferem ao administrado, de imediato, direito a:

- a) opor-se judicialmente ao cumprimento de regras ou à sujeição a atos que o atinjam, se forem contrários ao sentido do preceptivo constitucional;
- b) obter, nas prestações jurisdicionais, interpretação e decisão orientadas no mesmo sentido e direção apontadas por estas normas, sempre que estejam em pauta os interesses constitucionais por ela protegidos.⁵

De forma mais sintética, também concluiu Maria Helena Diniz que as normas programáticas:

5. BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 112-3.

Têm eficácia jurídica porque: a) impedem que o legislador comum edite normas em sentido oposto ao direito assegurado pelo constituinte, antes mesmo da possível legislação integrativa que lhes dá plena aplicabilidade, condicionando assim a futura legislação com a consequência de ser inconstitucional; b) impõem um dever político ao órgão com competência normativa; c) informam a concepção estatal ao indicar suas finalidades sociais e os valores objetivados pela sociedade; d) condicionam a atividade discricionária da administração e do Judiciário; e) servem de diretrizes teleológicas para interpretação e aplicação jurídica (subsunção, integração e correção) f) estabelecem direitos subjetivos por impedirem comportamentos antagônicos a elas.⁶

Vê-se, portanto, que a Lei nº 9.876/99, quando pretendeu revogar o inciso II do art. 1º da Lei Complementar nº 84/96 – que dava quanto à contribuição previdenciária um adequado tratamento ao ato cooperado – deu tratamento tributário inadequado ao ato cooperado, ofendendo, portanto, o art. 146, III, “c” da CF.

Ainda que a Lei Complementar nº 84/96 não desse tratamento absolutamente adequado ao ato cooperado, era seguramente mais adequado do que aquele dado pelo inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não podendo este, licitamente, ter substituído a disciplina anterior ante a orientação constitucional acima mencionada.

Por tal motivo, é ilegítima a contribuição prevista no inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 9.876/99.

6. DINIZ, Maria Helena. *Normas constitucionais e seus efeitos*. São Paulo: Saraiva. p. 103-4.

O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Gilberto de Castro Moreira Junior

O fenômeno da bitributação internacional não é recente e as medidas para evitá-lo, apesar de tímidas, já eram objeto de discussão na Europa, no final do século XIX.

Cabe destacar o trabalho do Comitê Financeiro da antiga Sociedade das Nações, a partir de 1921, que iniciou estudos mais profundos a respeito da bitributação internacional.

Com a virada do milênio e o ingresso no século XXI, a intensificação dos negócios entre as empresas localizadas nos mais diversos países só tende a crescer. Como a tributação da renda influencia diretamente o desenvolvimento do comércio e dos investimentos internacionais, os Estados tentam atenuar ou extinguir a bitributação internacional, principalmente por meio dos Acordos internacionais para a eliminação desse fenômeno.

Por essa razão, o estudo da bitributação internacional é de extrema importância dentro do Direito Tributário, motivo pelo qual passaremos a abordar os principais tópicos relacionados ao assunto.

1. Definição

Ocorre a bitributação internacional, ou dupla tributação internacional para muitos autores, quando existe a identidade de sujeito passivo, da matéria imponible, do período e do imposto exigido

por dois ou mais Estados distintos, ou seja, por soberanias fiscais diversas.¹

1. Sobre soberania fiscal e competência tributária escrevi: “A soberania fiscal é algo de suma importância para o Direito Tributário Internacional. Este é resultante do princípio da igualdade dos Estados e está centrado no direito dos Estados regularem automaticamente suas relações jurídicas internas e interestatais, sendo parte da soberania do Estado e não possuindo correlação necessária com a soberania territorial. Bühler também defende que, com exceção da imunidade fiscal concedida aos agentes diplomáticos, é difícil encontrar normas de Direito Internacional que limitem o poder nacional de tributar. Louis Cartou, por sua vez, defende que a soberania fiscal está baseada no poder de instituir impostos e de aplicá-los em determinado território onde se exerce essa soberania. Também para Bühler e Tixier, apenas dentro do território poderia o Estado exercer sua soberania, inclusive em matéria tributária.

Por outro lado, a competência tributária dos Estados, definida por Héctor B. Villegas como sendo a facultade que tem o Estado de criar unilateralmente tributos cujo pagamento será exigido das pessoas submetidas à sua soberania, não está limitada aos seus territórios, podendo estender-se além de suas fronteiras, para tributar fatos geradores ocorridos fora de seus territórios. Entretanto, isso não significa que não haja uma limitação da competência tributária dos Estados. Na realidade, necessita-se da existência de um elemento de conexão entre a soberania fiscal e os fatos econômicos, mediante pessoas e atos. É claro que o fato de um Estado querer tributar determinada situação ocorrida no território de outro Estado faria com que a soberania deste último fosse violada. Essa situação levar-nos-ia a uma sobreposição de competências tributárias, podendo gerar aí bitributação, principalmente nos impostos sobre a renda e patrimônio, também conhecidos por impostos diretos. E, com o constante desenvolvimento da movimentação de capital, pessoas, serviços e mercadorias no globo terrestre, a bitributação acaba se transformando em um empecilho a esse desenvolvimento, razão pela qual os Estados têm limitado a sua soberania fiscal por meio de medidas unilaterais e bilaterais, que são as Convenções internacionais, a fim de evitar ou atenuar a bitributação, e de medidas autônomas internas, com vistas a delimitar a soberania fiscal do Estado em relação ao exterior.

Gostaríamos, no entanto, de frisar que, apesar de vários autores defenderem a inexistência de limitações no Direito Internacional Público à soberania fiscal dos Estados, temos de nos ater à questão da aplicabilidade da lei tributária de um Estado no território do outro Estado, já que essa prática, sem o devido consentimento, poderá ensejar até um ilícito internacional. Tanto é verdade que, como referido anteriormente, Bühler e Tixier limitam a soberania fiscal ao território do Estado, e Gerd W. Rothmann defende que nenhum Estado poderá agir coativamente fora de suas fronteiras sem que isso viole a soberania de outros Estados.

É possível concluir, portanto, que a soberania fiscal, apesar da inexistência de limitações no Direito Internacional Público, possui uma limitação natural pelo fato da existência de outras soberanias, fazendo com que a competência tributária fique limitada às fronteiras territoriais dos Estados. Todavia, fatos e situações ocorridos no exterior podem ser alcançados pela soberania fiscal de determinado Estado, desde que exista uma relação com a sua esfera interna.

Alegría Borrás extraiu os seguintes elementos que caracterizam a bitributação internacional:

- a) duas soberanias fiscais independentes;
- b) dois impostos que levam o mesmo nome ou nomes diferentes;
- c) um mesmo elemento material do fato gerador;

Diante da necessidade de limitação da competência tributária dos Estados, visando a evitar ou atenuar a bitributação, foi necessário o estabelecimento de critérios de delimitação da competência tributária internacional. No caso, por exemplo, dos chamados impostos indiretos, os critérios adotados são do país de origem e o do país de destino. No primeiro caso, tributam-se os bens e mercadorias no país que as produziu, e no segundo caso, tributam-se os bens e mercadorias no país que as consumiu.

O critério da tributação no país de origem, no entanto, é prejudicial ao comércio internacional, já que se o país produtor da mercadoria, ao exportá-la, incluir no seu valor algum tipo de tributo, certamente esse país estará perdendo mercado para outros países que não agem dessa maneira, razão por que poderá existir uma interferência no fluxo do comércio internacional com a adoção desse critério.

Por outro lado, o critério da tributação no país de destino acaba não interferindo no comércio internacional, já que os tributos serão suportados por quem realmente consome as mercadorias, e o preço de exportação será mais competitivo, uma vez que não incluirá nenhum tributo. Atualmente, a maioria dos países adota este último critério, que, além de promover a justiça fiscal, faz com que as mercadorias tenham um preço mais competitivo no mercado externo.

No caso dos chamados impostos diretos, também existe a necessidade da adoção de critérios para a delimitação da competência tributária internacional. Esses critérios, normalmente, são oriundos de organizações e Convenções internacionais e baseiam-se no princípio da universalidade ou da territorialidade. Os Estados que optam pelo princípio da universalidade podem adotar o critério da residência ou o da nacionalidade, enquanto os Estados que acatam o princípio da territorialidade adotam o critério da fonte.

O critério da residência consiste em submeter à tributação pessoas que residem no território do Estado, pela totalidade das suas rendas e de seus bens, independentemente da nacionalidade dessas pessoas, da origem de suas rendas e da localização dos seus bens. Já pelo critério da nacionalidade, apenas as pessoas que detêm a nacionalidade do Estado serão por este tributadas, sem que se considere o local da sua residência, a fonte das suas rendas e a situação do seus bens. Conforme o critério da fonte, o Estado tributa todas as rendas cuja fonte se encontra no seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência ou a nacionalidade das pessoas que auferem tais rendas ou dispõem de tais bens.

Normalmente, os Estados acabam adotando ambos os princípios e dão prioridade a determinado princípio, de acordo com seus interesses. A maioria dos Estados exportadores de capital preferem utilizar o princípio da universalidade e o critério da residência, ao passo que os Estados importadores de capital preferem adotar o princípio da territorialidade e, por conseguinte, o critério da fonte, apesar de também utilizarem o critério da residência” (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Bitributação internacional e elementos de conexão*. São Paulo: Aduaneiras, 2003. p. 35-8).

- d) uma única causa de imposição;
- e) identidade dos sujeitos passivos;
- f) o mesmo período de tempo ou acontecimento.²

Diante desses elementos, o autor definiu a bitributação internacional como aquela situação pela qual uma mesma renda ou bem passam a ser sujeitos à imposição, em dois ou mais países, pela totalidade ou parte de seu valor, durante um mesmo período impositivo, no caso de impostos periódicos, e por uma mesma causa.³

Discordamos, no entanto, do item b) supra, já que a melhor alternativa seria falar em impostos da mesma natureza, e não simplesmente em impostos que levam o mesmo nome.⁴

Do ponto de vista jurídico, temos a bitributação internacional quando houver a exigência de impostos similares em dois ou mais Estados, do mesmo contribuinte e em relação ao mesmo objeto tributável e mesmo período tributário. Do ponto de vista econômico, a bitributação ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a vários sujeitos passivos.

Há bitributação econômica, por outro lado, quando um item da renda foi tributado duas vezes, mas o imposto foi descarregado para diferentes contribuintes.⁵ Exemplifica Gerard Coulombe: uma

2. BORRÁS, Alegria. *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974. p. 29.

3. *Idem*, p. 30.

4. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 44.

5. A respeito da matéria escrevi: "Apesar do entendimento dominante na doutrina de que a bitributação econômica ocorre quando o mesmo objeto é tributado em relação a vários sujeitos passivos, existem alguns outros critérios que devem ser mencionados, tais como o da carga fiscal, o da causa jurídica e o do número de soberanias fiscais, mas que não são muito precisos e de grande aplicabilidade. Pelo critério da carga fiscal, se a diversidade de tributações torná-la mais elevada do que a correspondente ao nível fiscal de apenas um dos Estados, há bitributação econômica e se a diversidade de tributações não agravar a carga fiscal para o sujeito passivo, a bitributação é jurídica. Em relação ao critério da causa jurídica, a bitributação jurídica ocorre quando existe a mesma causa jurídica, diferentemente da bitributação econômica que é a que recai sobre a mesma matéria econômica, mas com fundamentação jurídica diversa. No que tange ao critério do número de soberanias fiscais, a bitributação econômica se

subsidiária estrangeira pode ser tributada em seus lucros segundo as leis tributárias do país em que está estabelecida, e qualquer companhia afiliada que recebe tais lucros é tributável sobre os dividendos pagos pela sua subsidiária estrangeira em seu país de residência. Nesse caso, apesar de estarem envolvidos diferentes contribuintes, ocorre uma situação de bitributação indireta ou econômica.⁶

Importante, outrossim, é diferenciar a bitributação internacional do *bis in idem*, que ocorre quando a mesma entidade tributante, exigindo dois impostos idênticos, da mesma pessoa e em relação ao mesmo fato gerador.⁷ A grande diferença existente entre os dois institutos é o fato de que a figura do *bis in idem* ocorre dentro de uma mesma soberania fiscal (âmbito interno), em contrapartida da bitributação internacional que exige soberanias fiscais diversas.

O Comitê de Assuntos Fiscais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE, ao comentar o art. 23-A do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio, utilizada como modelo pelo Brasil em seus Acordos para evitar a bitributação, fez a distinção entre bitributação jurídica e econômica. Entretanto, somente a bitributação jurídica foi objeto do referido Modelo. Se os Estados envolvidos desejarem resolver problemas de bitributação econômica, devem fazê-lo por meio de negociações bilaterais.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE definiu a bitributação jurídica internacional como sendo a incidência de impostos equiparáveis em dois (ou mais) Estados relativamente a um

dá quando há a tributação de um mesmo rendimento no âmbito da mesma soberania fiscal, e a tributação jurídica exige duas soberanias fiscais distintas” (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 49).

6. COULUMBE, Gerard. O sistema tributário canadense e a eliminação da bitributação da renda. Trad. Brandão Machado. In: TAVALORO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 233-52.
7. ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 451.

mesmo contribuinte, ao mesmo fato gerador e a períodos de tempo idênticos.⁸

Outra definição que merece destaque é aquela elaborada por Giuliani Fonrouge que, após analisar as definições de Seligman, Griziotti, Trotabas, Hensel e Udina, defendeu que há bitributação quando as mesmas pessoas ou bens são gravados duas ou mais vezes, por análoga razão, no mesmo período de tempo, por dois ou mais sujeitos com poder tributário, e que esse fenômeno não está adstrito apenas ao âmbito internacional, mas também ao âmbito interno do Estados.⁹

Francisco Dornelles, por sua vez, defende que a bitributação internacional da renda, no sentido jurídico, pode ser conceituada como sendo a exigência do imposto de renda por dois Estados diferentes, incidente sobre a mesma pessoa (sujeito passivo), em razão de um mesmo pressuposto de fato.¹⁰

Destaque-se, ainda, excelente estudo realizado por Manuel Pires em sua obra *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*, publicada em Lisboa pelo Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças em 1984, a respeito das posições defendidas em relação à bitributação internacional. Sobre o tema já tive a oportunidade de escrever:

O referido autor distingue, em princípio, o aspecto negativo das posições afirmativas, que se dividem em posição relativista e em posições incondicionadas. A posição negativa está centrada na não-formulação de qualquer definição de bitributação, abandonando a concepção construtiva do

-
8. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995. p. 9.
 9. FONROUGE, Giuliani. *Conceitos de Direito Tributário*. Trad. Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco da 2. ed. argentina de *Derecho Financiero*. São Paulo: Lael, 1973. p. 61-2.
 10. DORNELLES, Francisco. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV, 1979. p. 8.

conceito e propondo como substitutivo a formulação casuística, estabelecendo-se para cada hipótese a competência de uma pessoa coletiva para tributação.

Já as posições afirmativas defendem a possibilidade de formulação de definição do fenómeno da bitributação, e subdividem-se na posição relativa, em que os autores admitem a variação da definição consoante o ordenamento jurídico em questão, e nas posições incondicionadas, que apresentam definições sem carácter relativo e se subdividem, atendendo aos elementos que integram as definições, entre as definições que compreendem o aspecto da carga fiscal e aquelas que atendem apenas a elementos qualitativos.

Para as definições que compreendem o aspecto da carga fiscal, há a bitributação não somente com a verificação de uma pluralidade de tributações, mas também com a ocorrência de uma carga fiscal mais elevada do que a que existiria se a tributação ocorresse apenas em um dos Estados, introduzindo, assim, na definição, elementos de natureza quantitativa. Portanto, se algum dos Estados abatesse do seu imposto o que foi pago no outro Estado, não haveria a bitributação.

Dentre as definições que atendem apenas a elementos qualitativos, é possível distinguir outras três subposições, que são a maximalista, intermédia e a minimalista. Para a subposição maximalista, a bitributação seria a tributação de um mesmo fato ou de uma mesma riqueza, de uma mesma pessoa ou coisa por dois ou mais Estados ou na tributação da mesma fonte de imposto. A subposição intermédia acrescenta mais elementos além daqueles previstos na subposição maximalista, requerendo a identidade: a) dos sujeitos passivos; b) do objeto ou pressuposto; c) do imposto; e d) do período. Cabe frisar que a subposição maximalista é subdividida em intermédio lato e intermédio estrito. E, finalmente, na

posição minimalista integram-se as definições que, independentemente ou não de aspectos já indicados, requerem outros elementos que tornam o fenômeno menos freqüente. Os referidos elementos seriam, principalmente, a causa, a voluntariedade e os princípios do Direito Internacional Público universal.

Do ponto de vista científico, a posição negativa não prevalece, já que não se sustenta o argumento de que seria difícil definir o conceito de bitributação internacional. Ora, sendo a bitributação internacional um dos objetos do Direito Tributário Internacional, não há por que não se definir o seu conceito. A posição afirmativa relativista também não prevalece, porque a existência de diversos ordenamentos jurídicos não justifica o abandono da busca de um conceito universal para o instituto.

Em relação às posições afirmativas incondicionadas, aquela que recorre a elementos quantitativos, baseada na ocorrência de carga fiscal mais elevada do que a que existiria se a tributação ocorresse apenas em um dos Estados, também não se sustenta, visto que o aumento da carga fiscal é uma das conseqüências da bitributação internacional, e não se confunde com o próprio instituto. Basta dizer que a utilização de um método para eliminar a bitributação, como o abatimento do imposto pago em um Estado no imposto pago no outro Estado, faria ruírem os conceitos baseados nessa posição. O mesmo se pode dizer em relação às posições afirmativas incondicionadas maximalista e minimalista, que recorrem a elementos qualitativos. Ambas as posições são falhas: a primeira porque poderia incluir outros fenômenos de pluralidade de tributação na definição de bitributação internacional, e a segunda porque se baseia em elementos totalmente dispensáveis.

Resta, portanto, analisar a subposição intermédia em sentido estrito e em sentido lato. Em seu sentido lato, como dito anteriormente, não abrange a identidade de sujeitos passivos para a caracterização da bitributação, sendo denominada bitributação econômica. Por outro lado, em seu sentido estrito abrange, além da identidade do objeto ou pressuposto, do imposto e do período, a identidade de sujeitos passivos para a caracterização da bitributação, sendo denominada bitributação jurídica que, segundo Gérard Coulombe, ocorre onde o mesmo item da renda ou a mesma fonte da renda é tributável nas mãos do mesmo contribuinte em mais de um país, como por exemplo, dividendos pagos por uma companhia sediada em um Estado a uma pessoa residente em outro Estado podem ser tributados nas mãos do contribuinte que os recebe em ambos os Estados. Como a subposição intermédia em sentido estrito inclui as quatro identidades supra-referidas, parece-nos ser esta a posição mais adequada e a predominar em relação à definição de bitributação internacional, que deve levar em conta o conceito de bitributação jurídica, a mais combatida por apresentar maiores inconvenientes, já que a mera bitributação econômica é considerada apenas como uma figura afim da bitributação internacional.¹¹

Após a análise supra, é possível definir a bitributação internacional como sendo e exigência de tributo de um mesmo sujeito passivo por dois ou mais Estados distintos, incidente sobre a mesma matéria imponible e no mesmo período de tempo.

11. MOREIRA JR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 41-4.

2. Causas

Apesar de diversas serem as causas da bitributação internacional, elas estão especialmente concentradas na independência recíproca dos Estados e na desconsideração, por um Estado, do que ocorre dentro das fronteiras dos outros Estados.

Além disso, as causas da bitributação não estão limitadas às situações que envolvem apenas a delimitação de competência tributária internacional, mas também a outras causas que influenciam o surgimento desse fenômeno, como a internacionalização da economia.

O atual fluxo de pessoas, bens, capitais e serviços, advindo do desenvolvimento dos meios de comunicação e das empresas, atualmente chamado de globalização, criou a figura das empresas multinacionais que atuam em diversos países, fazendo com que haja uma interpenetração da economia dos Estados, intensificando a chamada internacionalização da economia, o que proporciona a ocorrência da bitributação internacional.

Alegria Borrás apontou, com fulcro na sistematização da Sociedade das Nações, as seguintes causas da bitributação internacional:

(i) A diferença de critério jurisdicional entre as legislações fiscais nacionais, pois alguns países adotam o critério pessoal para tributar os nacionais ou residentes em bases mundiais (*world-wide income*), ao passo que outros países adotam o critério da fonte ou da territorialidade, tributando as rendas obtidas dentro de seus territórios, independentemente da residência ou nacionalidade do beneficiário.

(ii) O mesmo critério jurisdicional. Nos países que adotam o critério pessoal, a bitributação pode ocorrer devido à escolha do vínculo pessoal distinto, ou seja, alguns países adotam o critério da nacionalidade e outros, o do domicílio (nesse caso ainda pode surgir a bitributação quando a noção de domicílio for

distinta nos países). Há, outrossim, a questão da dupla nacionalidade. Já no que diz respeito às pessoas jurídicas, enquanto alguns países adotam o critério da constituição da sociedade (critério jurídico), outros países adotam o critério da direção efetiva (critério econômico). Existem, ainda, países que seguem o critério da fonte ou da territorialidade (critério real) em relação às pessoas jurídicas, surgindo, assim, problema em relação à determinação do lugar da produção do rendimento.

(iii) As diferenças na forma de determinação da base de cálculo.¹²

Vê-se que a bitributação é resultante das relações entre os Estados, que acabam por ultrapassar fronteiras, em conjunção com distintos critérios de delimitação de competência tributária internacional ou até com o mesmo critério, mas entendido de maneira diversa.

Essa multiplicidade de critérios de delimitação da competência tributária internacional reside na diversidade de interesses políticos e econômicos perseguidos pelos Estados.

Os Estados adotam critérios distintos para a delimitação da competência tributária relativamente aos impostos diretos, utilizando o princípio da universalidade – que se firma no critério da residência e no da nacionalidade –, ou o da territorialidade, baseado no critério da fonte.

Em relação ao critério da nacionalidade, uma pessoa física pode ser considerada nacional de dois Estados porque um adota o sistema do *ius soli* e o outro o do *ius sanguinis*. No caso das pessoas jurídicas, situação semelhante pode ocorrer caso dois Estados adotem critérios diferentes para se determinar a nacionalidade, tais como o lugar da sede social e o lugar da constituição da sociedade (origem).

12. BORRÁS, Alegria. *Op. cit.*, p. 23-4.

No que diz respeito à residência, uma pessoa física pode ser considerada residente de um Estado por manter sua residência habitual, e de outro por lá ter o centro de suas atividades econômicas. Para a pessoa jurídica pode ocorrer o mesmo, caso seja considerada residente de um Estado porque sua direção efetiva localiza-se naquele Estado, e também ser considerada residente em outro Estado por nele ter sido constituída.

No caso do critério da fonte, é possível que uma pessoa também seja tributada por dois Estados distintos, caso, por exemplo, ela preste serviços em um Estado que considera o local da prestação como sendo a fonte, mas também pelo Estado de residência de quem paga pelos serviços, que entende ser a fonte o local em que é disponibilizada a renda oriunda da prestação.

Temos, portanto, a diferença de critério de delimitação da competência tributária internacional e a internacionalização da economia como as principais causas da bitributação internacional.

Importante lembrar, também, que a diversidade de definição dos elementos determinantes da tributação e a falta de uniformidade do entendimento referente aos chamados elementos de conexão também são responsáveis pelo aumento da bitributação.¹³

13. Importante lembrar também que as causas da bitributação "podem ser políticas, econômicas, jurídicas e técnicas, e subjetivas, objetivas e mistas. As causas políticas estão relacionadas com os vários poderes relativos à tributação e a inexistência de um poder supranacional que estabeleça regras uniformes. Em relação às causas econômicas, é importante lembrar a pluralidade de estados de desenvolvimento que geram soluções fiscais diferentes. As causas jurídicas estão centradas na diferença existente entre os diversos ordenamentos jurídicos tributários. Como causa técnica, destaca-se a adoção de diversidade de procedimento em relação ao cálculo do imposto devido e à prevenção da evasão fiscal. Além disso, as causas podem ser classificadas em subjetivas, objetivas e mistas, de acordo com os aspectos objetivos e subjetivos da tributação. As bitributações oriundas da aplicação de critérios relativos à residência ou nacionalidade do contribuinte serão provocadas por causas subjetivas, ao contrário de outras, em que se atende, por exemplo, ao lugar de produção do rendimento, que resultarão de causas objetivas. Causas mistas são aquelas que conduzem às bitributações em virtude de se verificar a tributação ilimitada, e a tributação limitada por força do lugar de produção do rendimento" (MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. *Op. cit.*, p. 53-4).

3. Métodos para eliminar ou atenuar a bitributação

3.1. Medidas unilaterais

As medidas unilaterais para eliminar ou atenuar a bitributação nada mais são que a criação de normas no âmbito interno dos Estados que têm a função de reduzir ou extinguir esse fenômeno, tão danoso às relações econômicas internacionais.¹⁴ Quando não existem Convenções visando eliminar ou atenuar a bitributação, os rendimentos são tributados tanto no Estado onde se localiza a fonte quanto no Estado de domicílio do beneficiário. Por essa razão, os Estados de domicílio adotam medidas unilaterais para esse fim, bem como os Estados da fonte, que utilizam alguns métodos para evitar a bitributação, tais como o método da imputação, o da isenção, o da redução de alíquota, o da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo e o da divisão do poder tributário, os quais serão analisados a seguir.

Malgrado diversos Estados adotarem essas medidas unilaterais, justamente pela facilidade e praticidade, a eliminação da bitributação só poderá ser atingida, de forma apropriada, com a celebração de Acordos bilaterais ou multilaterais entre os Estados. Mesmo assim, apesar da celebração de Acordos relacionados à eliminação ou limitação da bitributação, a superação desses Acordos pela legislação interna tem sido freqüente em diversos países, destacando-se os Estados Unidos da América, não havendo no Direito Internacional qualquer medida de que se possa valer um Estado contratante para afastar a superação daquilo que foi previamente acordado entre as partes.¹⁵ Além disso, as medidas unilaterais podem estar subordinadas

14. ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, p. 454.

15. Sobre o assunto, concluiu Luís Eduardo Schoueri: "A superação de acordos de bitributação por leis internas é um fenômeno que se tornou freqüente no Estados Unidos. Trata-se de algo lícito no sistema constitucional norte-americano e, apesar de a 'interpretação européia' entender ser necessária a expressa manifestação do Congresso, tal limitação não significa uma dificuldade efetiva, tendo em vista as várias vezes em que houve tal manifestação, por parte do legislador.

à reciprocidade de tratamento, o que também poderá dificultar a adoção daquelas em caso de falta desta.

3.1.1 Método da imputação

O método da imputação (*tax credit*), também chamado de método do crédito fiscal ou da dedução do imposto, consiste na tributação da renda global do contribuinte pelo Estado de residência, mas há a permissão do crédito do imposto pago no Estado da fonte. Esse crédito, contudo, pode estar sujeito ou não a uma limitação, decorrendo daí a imputação integral e a imputação ordinária.¹⁶

Na imputação integral, o Estado da residência deduz o valor total do imposto pago no exterior, não devendo haver ordinariamente

Tampouco no Direito Internacional, pode-se apontar a existência de qualquer medida efetiva de que se possa valer um Estado contratante, a fim de afastar a superação do que foi intencionalmente acordado. As regras da Convenção de Viena nem sempre podem ser aplicadas e a experiência dos últimos anos ensina que os Estados hesitam em se valer de tais direitos. Faz-se necessária, pois, uma solução mais eficaz.

A questão não pode ficar, no entanto, sem solução jurídica. Cabe encontrar-se uma alternativa, no campo do Direito Internacional. Neste sentido, merece nota a posição da França, ao exigir a inserção, no texto do próprio acordo de bitributação, de uma cláusula que permita à parte inocente, no caso de superação das normas do acordo por leis internas, denunciar o contrato. Tal cláusula deveria, a nosso ver, permitir que a parte inocente considere automaticamente rescindido o acordo, mediante mera comunicação à outra parte, esclarecendo-se, ainda, que qualquer norma interna contrária ao acordo (e não só as infrações substanciais) pode ser o suficiente para a extinção do acordo.

É claro que tal cláusula pode gerar o risco de que um conflito de menor importância, entre uma lei interna e um acordo de bitributação, seja suficiente para uma parte denunciar o acordo de bitributação. No entanto, nossa opinião é no sentido de que tal solução é preferível à atual situação. Desse modo, um Estado, ao adotar uma norma contrária a qualquer dispositivo de um acordo de bitributação, ver-se-á obrigado a sentar diante de uma mesa de negociações com a outra parte, sob o risco de ver o acordo extinto. A nosso ver, esta é a melhor solução, para evitar que o Direito Internacional se transforme, em pouco tempo, no 'Direito da Força...' (SCHOUERI, Luís Eduardo. Validade das normas internas contrárias a dispositivos de acordos de bitributação no direito e na prática norte-americana. *Direito Tributário Atual*, v. 13. 1994, p. 119-32).

16. Segundo Francisco Dornelles: "Os métodos da imputação, seja ela ordinária ou integral, embora eliminando total ou parcialmente a dupla tributação, apresentam um sério inconveniente para o país importador de capital, na medida em que neutralizam os efeitos de qualquer redução ou eliminação de imposto concedida para a captação de investimentos do exterior" (DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 15).

limitação, ao contrário da imputação ordinária ou normal, em que o crédito concedido pelo Estado de residência está limitado ao valor da fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos provenientes do Estado da fonte.¹⁷

Podem existir, contudo, algumas limitações específicas ao crédito do imposto, que são:

a) a limitação geral, baseada no rendimento global do contribuinte no estrangeiro. Ao agregar todos os rendimentos advindos do exterior, a limitação cria uma restrição única para todos os impostos estrangeiros (exemplo: Holanda);

b) a limitação por país, calculada de maneira separada sobre o rendimento gerado e impostos pagos em cada país estrangeiro, quer o país tenha ou não celebrado um Acordo de bitributação com o país estrangeiro (há algumas experiências na Itália, Portugal e Grécia);

c) a limitação da “categoria separada”, em que o rendimento é segregado em diferentes categorias ou cestos, fazendo com que as limitações de créditos sejam determinadas por categorias individuais de rendimentos. O *Internal Revenue Code* do Estados Unidos, por exemplo, separa o rendimento em categorias, especialmente: os rendimentos passivos, os rendimentos de serviços financeiros, os rendimentos tributáveis atribuíveis a rendimentos de comércio estrangeiro e uma categoria mais genérica, designada; e todos os outros rendimentos.

d) a limitação da fonte do rendimento, que é uma mescla da limitação por país e da limitação da “categoria separada”; e

e) a limitação do “item do rendimento”, em que as limitações de crédito somente são aplicáveis a itens específicos do rendimento estrangeiro.¹⁸

17. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 365; BORGES, António de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 91-2; e DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 13-5.

18. TEIXEIRA, Glória. *A tributação do rendimento: perspectiva nacional e internacional*. Coimbra: Almedina, 2000. p. 113-5.

A legislação brasileira adotou o método da imputação ordinária, permitindo que a pessoa jurídica possa compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital.¹⁹

3.1.2 *Reciprocidade de tratamento*

A questão da reciprocidade na concessão do crédito fiscal está diretamente relacionada com a política econômica adotada pelos Estados. Muitos deles condicionam a concessão do crédito fiscal à adoção, pelo país da fonte, de medida semelhante em favor dos residentes que produzam renda naquele Estado.

No caso do Brasil, podemos citar como exemplo o art. 103 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000/1999), que permite deduzir, do imposto de renda da pessoa física, o imposto cobrado pela nação de origem dos rendimentos provenientes do exterior, desde que: (i) esteja em conformidade com o previsto em Acordo ou Convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou (ii) haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.²⁰

Exemplo de reconhecimento formal da reciprocidade de tratamento está contido no Ato Declaratório SRF nº 28/2000, ao dizer expressamente que: (i) a legislação federal dos Estados Unidos da América permite a dedução do tributo reconhecidamente pago no Brasil sobre receitas e rendimentos auferidos e tributados no Brasil, o que configura, a reciprocidade de tratamento; (ii) o imposto pago

19. Vide art. 26 da Lei nº 9.249/1995; art. 16 da Lei nº 9.430/1996; art. 1º da Lei nº 9.532/1997; art. 395 do Decreto nº 3.000/1999; art. 9º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

20. Vide art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 118/2000; art. 36 da Instrução Normativa SRF nº 15/2001; art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 208/2002; e Ato Declaratório Normativo CST nº 14/1991.

nos Estados Unidos da América pode ser compensado com o imposto devido no Brasil, observados os limites previstos na legislação interna; e (iii) a reciprocidade de tratamento não se comunica aos tributos pagos aos Estados e Municípios.

Helena Tôrres critica a submissão da tributação da renda das pessoas físicas ao princípio da reciprocidade, visto que não leva em consideração qualquer aspecto ligado à pessoa do contribuinte. Trata-se de uma regra típica das relações internacionais, mas inadequada para ser utilizada como critério de concessão de crédito fiscal, “em face do seu alheamento aos pressupostos de definição de capacidade contributiva, máxime parâmetro que o crédito do imposto pretende vir preservado com a eliminação da dupla tributação sobre as rendas dos sujeitos residentes”.²¹

E continua o mesmo autor tecendo mais duas críticas ao uso da reciprocidade no Brasil:

A primeira, relacionada ao princípio da neutralidade à exportação, pela qual deve vigorar o mesmo tratamento tributário aos contribuintes, independentemente do lugar de produção dos rendimentos. A segunda, corolário desta, diz respeito ao princípio da isonomia, limite constitucional ao poder de tributar o qual, sem dúvida, é flagrantemente ferido, haja vista a risível distinção de tratamento entre residentes que se encontram em uma mesma situação: produzindo rendas no exterior, nada obstante realizadas em países diferentes. Tal diversidade de tratamento não tem razão de ser.²²

Frise-se, ademais, que essa limitação de aproveitamento do crédito fiscal, através da reciprocidade de tratamento, não se aplica

21. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 463.

22. *Idem, ibidem*.

às pessoas jurídicas, visto não haver nenhuma menção à matéria no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.

3.1.3 Método da isenção

O método da isenção consiste na isenção total ou parcial de rendas provenientes do exterior, e se subdivide em isenção total e em isenção com progressividade. Na isenção integral, as rendas provenientes do exterior não são consideradas parte da base de cálculo, isentando completamente o bem.²³

A isenção integral no país de residência ou domicílio é o método que mais convém aos países importadores de capital, constituindo importante instrumento para a captação de recursos no exterior, na medida em que impede que qualquer benefício fiscal concedido pelo país importador de capital seja anulado pela legislação fiscal de residência do investidor.²⁴

Na isenção com progressividade, malgrado as rendas oriundas do exterior não serem tributadas, o imposto interno é calculado com a alíquota progressiva que se aplica ao rendimento ou patrimônio total, incluindo os rendimentos provenientes do exterior ou o patrimônio situado no exterior.²⁵ Este último método, portanto, não pode ser aplicado no Estado da fonte, sendo mais adequado à sistemática de tributação das pessoas físicas, e somente poderia ser aplicado para as pessoas jurídicas no caso da adoção de alíquotas progressivas.²⁶

No caso do Brasil, antes da edição da Lei nº 9.249/1995, que estabeleceu a tributação universal da renda das pessoas jurídicas, o método da isenção não teria aplicabilidade, já que a renda advinda

23. Ver ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, p. 453.

24. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 12-3.

25. Ver ROTHMANN, Gerd Willi. *Op. cit.*, p. 453.

26. Ver BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992, p. 91.

do exterior não era tributada no país. Atualmente, no entanto, é possível a utilização do método, caso o legislador assim determine.

3.1.4 Método da redução de alíquota

Esse método consiste em tributar determinadas rendas oriundas do exterior com uma alíquota reduzida. Trata-se apenas de mera redução de alíquota que não constitui, a nosso ver, uma verdadeira medida para a eliminação da bitributação.

3.1.5 Método da dedução dos impostos pagos no exterior da base de cálculo

O método em questão nada mais é que a dedução do imposto pago no exterior da base de cálculo do imposto a pagar no Estado de residência. Esse método também não constitui medida para eliminação da bitributação, pois somente leva em consideração o caráter de despesa do imposto pago no exterior.²⁷

Um exemplo hipotético do método da dedução pode ser o seguinte:

Suponhamos que:

- a) um residente no Estado A recebe um rendimento de 100.000, sendo 80.000 produzidos no Estado A e 20.000 produzidos no Estado B;
 - b) o imposto incidente no Estado B sobre os 20.000 recebidos pelo residente no Estado A seja de 40%, isto é, 8.000.
- De acordo com o método da dedução o imposto no Estado A incidiria sobre 92.000, que constitui o somatório dos oitenta mil produzidos no Estado A, mais o montante líquido recebido do Estado B, 12.000 (20.000 – 8.000).²⁸

27. Ver ROTHMANN, Gerd Willi. Bitributação internacional. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 453.

28. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 17.

Vale frisar que, no Acordo firmado entre Brasil e Bélgica, existe a previsão de dedução de 20% do montante bruto dos *royalties* recebidos de fonte brasileira por residentes na Bélgica.

3.1.6 Método da divisão do poder tributário

Por esse método, dois Estados estabeleceriam a alíquota máxima que deveria incidir sobre os rendimentos produzidos em um deles e recebidos em outro. Após o estabelecimento da alíquota máxima, fariam uma divisão do poder tributário, visando fixar os percentuais daquela alíquota que seriam aplicados a cada Estado.

Aponta Francisco Dornelles o seguinte exemplo para esse método:

Suponhamos que os Estados A e B estabeleçam um acordo em que o montante bruto dos dividendos auferidos por residentes do Estado A no Estado B não devam ser tributados com alíquota superior a 40%, cabendo ao Estado A aplicar a alíquota de 25% e ao Estado B aplicar a alíquota de 15%. A carga tributária sobre um dividendo de 1.000 seria 400, cabendo 250 ao Estado A e 150 ao Estado B.²⁹

Dependendo do nível das alíquotas aplicadas em cada país, esse método pode ter resultados próximos aos do método da imputação, como também exemplifica Dornelles:

Suponhamos que o imposto no Estado A – residência do beneficiário – seja de 40% e que o imposto no Estado B – país de fonte – seja de 15%. Utilizando o método da imputação [...], o imposto no Estado A seria calculado mediante a aplicação da alíquota de 40% sobre o montante bruto do rendimento auferido nos dois Estados. Do imposto assim

29. *Idem*, p. 17, nota 19.

calculado seria deduzido o imposto pago no Estado B. Considerando um dividendo de 1.000 auferido no Estado B por residente no Estado A, o imposto no Estado B seria de 150 (15% de 1.000) e no Estado A 250 [(40% de 1.000) - 150]. Nesse caso, adotados os métodos da imputação ou da divisão do poder tributário, as conseqüências seriam as mesmas.

3.2. Medidas bilaterais ou multilaterais

Os acordos internacionais apresentam-se hoje como a principal medida bilateral ou multilateral para evitar ou atenuar a bitributação, que constitui uma verdadeira barreira ao intercâmbio e ao comércio internacional. Não nos esqueçamos, contudo, de outras medidas, apontadas por Giuliani Fonrouge, que, apesar de mais complexas, constituem meios de evitar a bitributação internacional e que, a nosso ver também, podem ser entendidas como medidas bilaterais ou multilaterais. Tais medidas seriam, basicamente, a busca de princípios gerais suscetíveis de adquirir o caráter de lei uniforme internacional e a harmonização das legislações.³⁰

Um exemplo a ser lembrado e que pode ser considerado como uma tentativa de uniformização das legislações fiscais foi a elaboração, em 1967, do Modelo de Código Tributário para a América Latina, pelo próprio Fonrouge, juntamente com Rubens Gomes de Sousa e Ramón Valdés Costa. E, mais recentemente, com a criação do Mercosul, da Comunidade Européia, e de outros mercados comuns, a uniformização da legislação fiscal voltou à tona com força significativa.

Os acordos internacionais, que constituem o meio mais utilizado atualmente para se eliminar a bitributação internacional, são uma forma de produção jurídica entre sujeitos de direito interna-

30. FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Op. cit.*, p. 71-6.

cional, agindo nessa qualidade, no domínio de bitributações, como uma maneira de resolver os problemas derivados dessa categoria de plúrimas imposições, sendo o seu objetivo estabelecer os limites dentro dos quais os Estados participantes podem aplicar o seu direito fiscal de modo a evitar a concorrência de leis, gerando, assim, uma delimitação dos poderes de tributação.³¹ Após o reconhecimento da competência para a tributação, ela ocorre de acordo com a legislação do Estado considerado competente, exceto se o acordo determinar de forma diversa.

Os acordos, portanto, buscam a adoção de critérios uniformes de tributação, visando justamente minorar a bitributação. Na prática, porém, cabe frisar que alguns Acordos não mais têm objetivado somente reduzir a bitributação, e sim estão buscando cada vez mais a proteção dos interesses orçamentários dos países, em detrimento da própria eliminação da bitributação.³²

Os objetivos dos acordos para evitar a bitributação também devem ser analisados sob dois pontos de vista diferentes: o ponto de vista governamental e o ponto de vista dos contribuintes.³³ Pelo primeiro, os principais objetivos desses Acordos são evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal. Já para muitos contribuintes, a questão da bitributação não é o ponto mais importante desses Acordos, mas sim a possibilidade de que sua renda ou ganho de capital não sejam tributados de forma alguma. Deixando de lado esse aspecto da não-tributação, os Acordos possuem alguns pontos positivos que devem ser realizados, como o estabelecimento de uma

31. PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 418-9.

32. Ver HOORN JÚNIOR, J. Van. O papel dos tratados de impostos no comércio internacional. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. p. 417-28.

33. Cf. BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD model double taxation convention 1977*. Londres: Sweet, Maxwell, 1991. p. 10-3.

orientação e uma garantia para o investidor do tratamento tributário que ele receberá em território estrangeiro, o estabelecimento de relações fiscais entre os Estados signatários e o fato de elas serem reconhecidas como um canal de política de incentivo de investimentos de um Estado signatário em outro.

Os acordos bilaterais constituem um veículo mais eficiente para combater a bitributação do que os Acordos multilaterais. Normalmente, estes últimos disciplinam somente a tributação de determinados objetos, podendo ser citado como exemplo de Acordo multilateral o Tratado de Roma, de 1957, que criou o Mercado Comum Europeu, cujo texto do art. 220 determina que os Estados-membros são obrigados a entrar em negociações para eliminar a bitributação dentro da Comunidade. A Convenção Nórdica sobre a Tributação do Rendimento e do Patrimônio, celebrada entre a Dinamarca, a Finlândia, a Noruega e a Suécia, em 1983, e alterada em 1987 e 1989, também seria outro exemplo de Acordo multilateral.³⁴

Alguns autores defendem, no entanto, que os Acordos internacionais para evitar a bitributação têm como base o interesse de alguns Estados em eliminar a evasão fiscal internacional, exatamente porque esses Acordos implicam perda de receita tributária para os Estados signatários.³⁵ Apesar de a evasão fiscal contribuir para a inclusão de dispositivos nos Acordos para evitar a bitributação, existem outros fatores, tais como o favorecimento de investimentos, a cooperação entre as autoridades fiscais e a proteção aos contribuintes, etc., que também podem ser incluídos entre as finalidades dos Acordos internacionais.³⁶

34. Sobre outros exemplos de convenções multilaterais, vide PIRES, Manuel. *Da dupla tributação jurídica internacional sobre o rendimento*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais/Ministério das Finanças, 1984. p. 483 e 488.

35. BORGES, Antônio de Moura. *Convenções sobre dupla tributação internacional*. São Paulo: IBDT/EDUFPI, 1992. p. 94.

36. PIRES, Manuel. *Op. cit.*, p. 423-5.

Os acordos internacionais, em vista da dificuldade da resolução do problema da bitributação, utilizam-se de métodos para mitigá-la. Os mais importantes são o da isenção e o da imputação. Existem também modalidades de imputação que merecem destaque, tais como o crédito presumido (*matching credit*), o crédito fictício (*tax sparing*), além do diferimento do imposto (*tax deferral*), da chamada imputação indireta (*indirect tax credit*) e do crédito por investimento (*investment credit*). Trataremos, a seguir, dos métodos para evitar a bitributação presentes nos Acordos internacionais e das modalidades de imputação mais comuns.

3.2.1 Método da isenção

O método da isenção consiste em um dos Estados signatários do Acordo renunciar à competência que lhe é atribuída pela legislação interna, reconhecendo ao outro Estado o poder de tributar determinados rendimentos.

A isenção poderá ser integral, com progressividade, condicional ou incondicional. Apenas lembrando o que foi dito anteriormente, na isenção integral as rendas provenientes do exterior não são consideradas, e na isenção com progressividade, apesar de as rendas oriundas do exterior não serem tributadas, o imposto interno é calculado com a alíquota progressiva que se aplica ao rendimento ou patrimônio total, incluindo os rendimentos provenientes do exterior ou o patrimônio situado no exterior. Na isenção incondicional, um dos Estados deixa de tributar determinados rendimentos, mesmo que o outro Estado não os tribute, ao passo que na isenção condicional, faz-se necessária a prova de que o outro Estado tributo os rendimentos em questão.

A isenção integral é adotada no Modelo de Convenção da OCDE em relação, por exemplo, à tributação dos *royalties* (art. 12, § 1º) e dos ganhos na alienação de determinados bens (art. 13, § 4º), tais como as ações.

Alguns acordos firmados pelo Brasil também adotaram o método de isenção total. Segundo o art. XXIII, § 3º, do acordo com a Argentina, quando um residente daquele país receber rendimentos que sejam tributáveis no Brasil, haverá isenção de imposto sobre esses rendimentos na Argentina, a menos que sejam considerados provenientes da própria Argentina.

Exemplo de isenção total está contido no Acordo com a Áustria em relação aos *royalties* recebidos de fonte brasileira, desde que esses rendimentos sejam pagos a sociedade que detenha no mínimo 50% da sociedade que os está pagando:

Enquanto os *royalties* que forem pagos por uma sociedade residente do Brasil a uma sociedade residente da Áustria que possua mais de 50 por cento do capital votante da sociedade que paga os *royalties* não forem dedutíveis para fins tributários no Brasil, esses *royalties* serão isentos de imposto na Áustria.

O método da isenção com progressividade é utilizado na Convenção Modelo da OCDE, quando trata dos métodos para eliminar a bitributação, no art. 23-A, § 3º:

Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de patrimônio que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto neste Estado, este Estado poderá, contudo, calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos ou patrimônio desse residente, ter em conta os rendimentos ou patrimônio isentos.³⁷

37. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Op. cit.*, p. 41.

3.2.2 Método da imputação

Pelo método da imputação, um dos Estados signatários do Acordo tributa a totalidade dos rendimentos do contribuinte, e deduz do valor do seu imposto a quantia paga no outro Estado, a título de imposto da mesma natureza.

A imputação pode ser classificada em imputação integral, quando o Estado da residência deduz o montante total do imposto efetivamente pago no Estado de origem, e em ordinária efetiva (o Estado de residência aplica a alíquota correspondente à totalidade da renda do sujeito passivo aos rendimentos oriundos do Estado da fonte) e ordinária proporcional (o Estado da residência calcula a proporção existente entre os rendimentos externos e o rendimento total do sujeito passivo, aplicando a porcentagem resultante à quantia referente ao seu imposto).

A Convenção Modelo da OCDE adotou o método da imputação ordinária em seu art. 23-B, abaixo transcrito:

Quando um residente de um Estado contratante obtiver rendimentos ou for proprietário de património que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá:

- a) Do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre rendimentos pago nesse outro Estado;
- b) Do imposto sobre o património desse residente uma importância igual ao imposto sobre o património pago nesse outro Estado.

Em ambos os casos, a importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fracção do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre o património, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento ou ao

patrimônio que podem ser tributados nesse outro Estado.³⁸

Exemplos de imputação ordinária estão presentes em alguns Acordos firmados pelo Brasil, no caso de *royalties* oriundos de fonte estrangeira recebidos por residentes no Brasil, tais como os firmados com a Alemanha, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, China, Dinamarca, Finlândia, França, Hungria, Itália Japão, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Suécia e antiga Tchecoslováquia.

3.2.3 *Tax sparing*

O *tax sparing*, ou crédito fictício, por sua vez, consiste na atribuição, pelo Estado da residência, de um crédito correspondente ao imposto estabelecido na legislação do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou seu pagamento foi dispensado por programas de incentivos fiscais. O crédito fictício difere do crédito presumido em um aspecto fundamental, qual seja, enquanto no último se fixa previamente uma alíquota com base na qual se calcula o crédito, no crédito fictício o seu montante é variável em função de flutuações no nível de tributação no país importador de capital.

Alberto Xavier discorreu sobre o crédito fictício nos Acordos firmados pelo Brasil:

Nas convenções assinadas pelo Brasil, é freqüente a figura do crédito de imposto presumido em matéria de juros, dividendos e *royalties*. Numerosos Estados o concedem (em proporção variável) quanto a juros e *royalties*; quanto a dividendos, o regime é mais complexo, pois a par do *matching credit* há casos de isenção integral, de isenção com progressividade e de imputação ordinária, como já se viu.

38. *Idem*, p. 41.

Em contrapartida, o Brasil apenas em casos raros prevê um *matching credit* quanto aos juros e *royalties*: é o que se passa com a Coréia, Equador, Espanha, Filipinas e Índia, porventura atendendo ao grau intermediário do estágio de desenvolvimento econômico destes países. Também a figura do crédito de imposto fictício se encontra consagrada em certas Convenções assinadas pelo Brasil: com o Japão, com a Bélgica, com a Coréia, com as Filipinas e com a Hungria.³⁹

Atualmente, o *tax sparing* não tem sido aceito pelos países mais desenvolvidos, especialmente os Estados Unidos e alguns países membros do OCDE, por entenderem que poderá haver o favorecimento de abusos fiscais e pela grande ineficiência da utilização de incentivos fiscais para a promoção do desenvolvimento econômico.

Em relação ao Modelo de Convenção da OCDE, o assunto é tratado da seguinte maneira:

O Estado de residência concede a imputação do montante do imposto que o Estado da fonte poderia cobrar ao abrigo da sua legislação geral [...] mesmo que o Estado da fonte [enquanto país em vias de desenvolvimento] tenha renunciado à totalidade ou a uma parte desse imposto em virtude de disposições específicas visando promover o desenvolvimento econômico.⁴⁰

3.2.4 *Matching credit*

O *matching credit*, ou crédito presumido, consiste na atribuição, pelo Estado da residência, de um crédito superior ao imposto estabelecido na legislação do Estado da fonte. Exemplo: a alíquota

39. XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 673.

40. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Op. cit.*, p. 250. A expressão entre colchetes foi retirada em 29.4.2000 (ver COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital*. Paris: OCDE, 2000, v. I, p. C (23)-31).

de imposto estabelecida para certo rendimento no país de fonte é de 10%, mas o crédito a ser considerado no país de residência é de 25%.

O Brasil tem adotado, em alguns de seus Acordos contra a bitributação o *matching credit* em relação aos dividendos, juros e *royalties* que não gozem de isenção no país de residência do beneficiário, destacando-se os seguintes: Alemanha (25% para dividendos quando o residente alemão detiver pelo menos 10% do capital votante da sociedade brasileira, 20% nos outros casos, 20% para juros, 25% para *royalties* se o residente alemão for uma *holding* que controle pelo menos 50% do capital votante da empresa brasileira, 20% nos demais casos); Bélgica (20% para dividendos, juros e *royalties*); Canadá (25% para dividendos, 20% para juros e *royalties*); Dinamarca (25% para dividendos, juros e *royalties*); Espanha (25% para *royalties*, 20% para juros); França (20% para dividendos, juros e *royalties*); Finlândia (25% para dividendos, juros e *royalties*); Hungria (25% para *royalties*, 15% para dividendos e juros); Índia (25% para *royalties*, 15% para dividendos e juros); Itália (25% para dividendos, juros e *royalties*); Japão (25% para dividendos e juros, 20% para *royalties*); Noruega (25% para dividendos juros e *royalties*); e Suécia (20% para juros, 25% para dividendos, 15% se o beneficiário for uma sociedade e 25% para *royalties*).

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, ao comentar os métodos para eliminar a bitributação, estabeleceu uma variante do método da imputação através do crédito presumido pelos países signatários do acordo, visando preservar o benefício concedido aos contribuintes pelo país da fonte, da seguinte maneira:

- b) Como contrapartida pela perda orçamental aceita pelo país [em vias de desenvolvimento, ao reduzir em termos gerais o seu imposto na fonte] o Estado de residência acorda

em imputar no seu próprio imposto um crédito (parcialmente fictício) fixado a uma taxa mais elevada...⁴¹

O crédito presumido (*matching credit*) parece ser mais eficiente que o crédito fictício (*tax sparing*) na condução da política de incentivos fiscais do país importador de capital, na medida em que permite que este reduza ou até mesmo dispense o seu imposto pela lei interna, sem que tal medida afete o direito do investidor estrangeiro ao benefício do crédito presumido no país de residência, nos percentuais convencionados.⁴²

3.2.5 *Tax deferral*

No diferimento do imposto (*tax deferral*), o país que exporta o capital apenas tributa os rendimentos produzidos no exterior quando forem efetivamente recebidos pelo seu residente, havendo uma postergação do pagamento do imposto no país de residência, referente a rendas geradas no exterior, até o momento em que sejam efetivamente recebidas pelo beneficiário.

Este procedimento resulta vantajoso aos países importadores de capital, pois estimula o reinvestimento dos lucros do investidor. O estímulo será ainda maior se o país de residência conceder o *tax credit* pelo imposto pago no exterior. Isso porque, nesse caso, as remessas seriam desencorajadas, já que o contribuinte teria que pagar ao fisco do país de que é residente o imposto que, a título de incentivo fiscal, deixasse de recolher no país de origem.⁴³

41. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*, p. 250. A expressão entre colchetes foi retirada em 29.4.2000 (ver COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital*, p. C (23)-31).

42. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *A dupla tributação internacional da renda*. Rio de Janeiro: FGV, 1979, p. 22.

43. *Idem, ibidem*.

Um exemplo de *tax deferral* é encontrado no art. 23, § 5º, do acordo para evitar a bitributação firmado entre o Brasil e a Dinamarca, abaixo transcrito:

Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

3.2.6. Imputação indireta (*indirect tax credit*) e crédito por investimento (*investment credit*)

Existe, ainda, a chamada imputação indireta (*indirect tax credit*), pela qual se busca eliminar bitributação econômica, que consiste na faculdade do investidor residente num país, que aceite esse método, de deduzir não só o imposto retido na fonte sobre os dividendos, mas também parte do imposto incidente sobre os lucros da sociedade donde esses dividendos provêm,⁴⁴ bem como o crédito por investimento (*investment credit*), que consiste na dedução imediata, do imposto devido, de uma parcela do investimento efetivamente realizado no exterior.⁴⁵

Essa modalidade de instituto poderá ser vantajosa para os países receptores de capital, principalmente se utilizarem os Acordos para estabelecer não só os percentuais de crédito por investimentos realizados, mas também o tipo de investimento para os quais seria concedido o crédito, selecionando aqueles investimentos que mais lhe convierem.

Um exemplo de crédito por investimento estava presente no art. 7º, § 1º, do Acordo para evitar a bitributação assinado pelo

44. Ver XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 674.

45. Ver DORNELLES, Francisco Neves. *Op. cit.*, p. 23.

Brasil e pelos Estados Unidos em 13.3.1967 (que, todavia, deixou de entrar em vigor por não ter sido ratificada), em que os Estados Unidos permitiam que seus residentes creditassem uma parcela dos investimentos no Brasil contra o imposto de renda devido naquele país, conforme abaixo transcrito:

Os Estados Unidos concederão a um investidor qualificado, em uma companhia qualificada, por conta dos impostos especificados no subparágrafo 1º b) do art. 1º), um crédito pelos investimentos efetuados no Brasil. O crédito concedido a um investidor qualificado será baseado em 7% do montante dos bens qualificados, postos em serviço pela companhia qualificada, durante o ano fiscal de tal companhia, para utilização exclusiva no Brasil, em um comércio ou negócio qualificado. O objetivo deste dispositivo é estender aos investimentos efetuados no Brasil o crédito para investimento concedível aos investimentos efetuados nos Estados Unidos.⁴⁶

⁴⁶ *Idem, ibidem.*

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE ABONO

Guilherme Cezaroti

1. Introdução

O art. 195, I, *a*, da CF autoriza a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço ao empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, mesmo sem vínculo empregatício.

Este dispositivo constitucional é complementado pelo art. 201, § 11, da CF, que dispõe que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente concessão de benefícios, nos casos e na forma da lei.

Versando a respeito do “salário-de-contribuição”, base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispôs o art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, assim dispôs:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou

do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; [...]

§ 9º – Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [...]

e) as importâncias: [...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (item com a redação dada pelo art. 23 da Lei nº 9.711/98).

O art. 15, § 6º, da Lei nº 8.036/90, com a redação dada pelo art. 22 da Lei nº 9.711/98 também afasta expressamente a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91.

Estes dispositivos foram regulamentados pelo art. 214, § 9º, V, j, do Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto nº 3.265/99, *verbis*:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição: [...]

§ 9º – Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: [...]

V – as importâncias recebidas a título de: [...]

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

Referido dispositivo regulamentador determinou que somente os abonos desvinculados do salário por força de lei é que podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Desta forma, o art. 214, § 9º, V, j, do Decreto nº 3.048/99 deve ser examinado, a fim de que se analise se houve ou não restrição do benefício concedido pela lei.

2. Abono

Abono é um pagamento feito pelo empregador ao empregado, por liberalidade e de forma ocasional (sem habitualidade), de modo desvinculado do salário. Este pagamento não está vinculado à presença, assiduidade ou à realização de jornada de trabalho por parte do empregado.¹

Alguns abonos têm sua desvinculação do salário expressamente prevista em lei, tais como aqueles previstos nas Medidas Provisórias nº 193, nº 199 e nº 211, de 1990 (convalidadas pelo art. 9º, § 7º, da Lei nº 8.178/91) e no art. 1º da Lei nº 8.276/91.

3. A função do decreto regulamentador

A ordem jurídica nacional apresenta uma construção escalonada de normas superiores e inferiores umas às outras, sendo que uma norma só pertence a uma determinada ordem jurídica porque e na medida em que se harmoniza com a norma superior, que define a sua criação.

No sistema jurídico brasileiro, o decreto tem como função dar condições de eficácia às leis. Dispõe o art. 84, IV, da CF que o decreto tem apenas o condão de regulamentar lei já existente, para permitir a sua fiel execução:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...]

IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução.

1. MARTINEZ, Wladimir Novaes. *O salário de contribuição na Lei Básica da Previdência Social*. 6. ed. São Paulo: LTR. p. 71, 73, 78 e 79.

O regulamento, veiculado através de decreto do Poder Executivo, é uma regra coercitiva, geral, abstrata e impessoal que se diferencia da lei pelo fato de não revestir natureza de norma jurídica de natureza originária, sendo um ato normativo derivado.

Tratando a respeito dos decretos regulamentares, Carlos Mário da Silva Velloso assevera que o decreto constitui mero ato de execução da lei, ou seja, apenas lhe dá condições de plena eficácia, não sendo veículo normativo próprio para suprir as suas lacunas, *verbis*:

Não pode o Presidente da República, entretanto, legislar via decreto-regulamentar, por isso que o regulamento, no Brasil é ato normativo secundário, que não pode inovar, na ordem jurídica, porque só pode ser expedido para a fiel execução da lei. Também não tem guarida, no Direito brasileiro, o regulamento *praeter legem*, que é o editado para preencher o vazio da lei, também chamado regulamento independente, que cede, todavia, diante da lei. Laborando no vazio, inova na ordem jurídica, impondo obrigações e estabelecendo limitações à liberdade individual, não previstas em lei. Destarte, por aplicação estrita do princípio da legalidade, deveriam ser rejeitados por inconstitucionalidade.²

Celso Antonio Bandeira de Mello leciona que nem mesmo por delegação legislativa poderia o Poder Executivo “incluir no sistema positivo qualquer regra geradora de direito ou obrigação novos”³, de modo que não cabe ao decreto regulamentar estabelecer qualquer aspecto diferente (além ou aquém) daqueles previstos na lei.

-
2. VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Do Poder Regulamentar. *Temas de Direito Público*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993. p. 454.
 3. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Ato administrativo e direitos dos administrados*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 95.

Quando do julgamento do 76.629/RS, o Min. Aliomar Baleeiro assim se manifestou:

Meu voto confirmaria o v. acórdão se a Lei nº 4.862 expressamente autorizasse o regulamento a estabelecer condições outras, além das que ela estatuir.

Aí, não se teria delegação proibida de atribuições, mas flexibilidade na fixação de *standards* jurídicos de caráter técnico, a que se refere Stati (RTJ 71/477).

O poder regulamentar do Chefe do Poder Executivo somente se exerce quando a lei deixa alguns aspectos de sua aplicação para serem desenvolvidos pela Administração Pública, ou seja, quando o legislador deixa certa margem de discricionariedade para a Administração decidir a melhor forma de aplicação daquela lei.

A Constituição subordinou o regulamento à preexistência da lei, destinando-o ao necessário desenvolvimento dos preceitos constantes da lei, dentro dos limites por ela fixados. O ordenamento jurídico consagrou o que Oswaldo Aranha Bandeira de Mello chama de regulamento executivo, que “não cria, nem modifica e sequer extingue direitos e obrigações senão nos termos da lei, isso porque o inovar originariamente na ordem jurídica consiste em matéria reservada à lei”.⁴

Não cabe ao regulamento, sem fundamento no texto legal, estabelecer alterações no estado das pessoas; instituir tributos ou encargos de qualquer natureza que repercutam sobre o patrimônio das pessoas de direito.

Resulta evidente disto que a lei não só o conforma e delimita o regulamento, fixando-lhe o âmbito de eficácia, como ainda lhe

4. BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense. 1969. p. 319.

condiciona o conteúdo. Não basta, perante o nosso direito constitucional, que o regulamento sirva à lei. O regulamento, no direito brasileiro, há de estar rigorosamente contido no círculo que o legislador haja traçado. Destas considerações resulta ser ilegal o regulamento não só quando amplia ou restringe o que na lei se contém, como ainda quando dispõe sobre matéria em que a fiel execução da lei não o requeira.

4. A ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre os abonos

Conforme demonstrado no início deste trabalho, o art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91 determina que as quantias recebidas a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário não integram o salário-de-contribuição ao INSS.

Não obstante, o Decreto nº 3.265/99, ao dar nova redação ao art. 214, § 9º, V, j, do Decreto nº 3.048/99, acresceu uma condição ao dispositivo legal, preceituando que tão-somente os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei não comporiam o salário-de-contribuição das contribuições a cargo do empregador.

Desta forma, resta claro que o Decreto nº 3.265/99, ao modificar o Decreto nº 3.048/99, extrapolou a sua função meramente regulamentar, inovando na ordem jurídica ao estabelecer um critério não contido no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, que repercute diretamente na base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.

Na medida em que o Decreto nº 3.265/99 extrapolou o comando contido no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, deve ser tido como manifestamente ilegal, uma vez que o decreto regulamentador deve ser estritamente fiel à previsão legal.

Definir a base de cálculo dos tributos é matéria reservada à lei, sem sujeição a regras de hierarquia administrativa, que não podem

ser invocadas para restringir o campo de incidência do tributo delimitado pelo legislador.

Se o decreto não corresponde à lei que preestabelece o seu conteúdo, ocorre aqui uma violação ao princípio da estrita legalidade em sentido genérico, previsto no art. 5º, II, da CF, segundo o qual somente a lei pode criar direitos e impor obrigações aos indivíduos, uma vez que o Decreto nº 3.265/99 inovou na ordem jurídica.

E há também violação ao princípio da legalidade em sentido estrito, específico da matéria tributária, previsto no art. 150, I, da CF e art. 9º, I, do CTN, segundo o qual somente a lei pode instituir tributos, obrigações instrumentais, definir a competência administrativa dos órgãos que irão efetuar o lançamento, cobrança de fiscalização dos tributos, bem como descrever infrações tributárias e cominar as sanções cabíveis.

Ambos os princípios impõem limites à Administração Pública. Esta vinculação da atividade estatal à lei é uma decorrência do constitucionalismo e do Estado de Direito, cujo pressuposto básico é a prevalência da lei. Nesse sentido, Alberto Xavier⁵ ressalta que o princípio da preeminência da lei se liga à idéia de licitude, ou seja, de demarcação ampla do campo de autonomia da Administração, enquanto o princípio da reserva da lei constitui uma garantia dos particulares contra a intervenção do Estado na esfera de sua liberdade e de sua propriedade.

5. A jurisprudência

Existem diversas decisões que afastam a aplicação do Decreto nº 3.265/99, em razão de ter restringido a não-inclusão dos abonos

5. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 13 e ss.

na base de cálculo da contribuição previdenciária, sem fundamento na Lei nº 8.212/91:

Assim, em vista do disposto sobretudo nos arts. 5º, inc. II, 84, inc. IV, 149, 150, inc. I e 201, inc. II, todos da Constituição Federal de 1988, bem como do disposto na Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, 'e', 7, e na Lei nº 8.036/90, art. 15, § 6º (com a redação da Lei nº 9.711/98) – que expressamente excluem da base de cálculo as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e desvinculadas do salário, tal o caso em apreço – não se vislumbra fundamento legal à cobrança impugnada, havendo o decreto que pretende onerar o contribuinte extrapolado dos limites que deveria observar.⁶

Presentes *in casu* o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora* na tese invocada em primeira instância pelo agravado, razão pela qual entendo acertada a decisão exarada naquele MM. Juízo.

A exigibilidade do referido pagamento merece ser afastada, ao menos *ab initio*, tendo em vista que, de análise superficial a respeito do caso, nota-se que a verba sobre a qual pretende o recorrente ver incidência de contribuição social, não goza de habitualidade, nem constitui salário indireto, como bem salientado no *decisum* guerreado.

A cláusula quadragésima sexta, da Convenção Coletiva de Trabalho trazida à baila, indica que o valor pago em abono é desvinculado do salário, tem caráter excepcional e transitório, motivo pelo qual sua incorporação ao salário de contribuição deve ser estudada com cautela.

6. Mandado de segurança nº 2003.61.00.030609-7, 20ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, Exmª Drª Juíza Federal Retinha A. M. C. Stevenson, j. 31.10.2003, p. dos autos.

Há, destarte, verossimilhança nas alegações apresentadas pela parte recorrida quando da impetração do mandado de segurança subjacente, o que desautoriza a concessão da cautela pleiteada.

Quanto ao *periculum in mora*, tal requisito é, mais uma vez, favorável à parte agravada e reside na morosidade do procedimento de restituição dos valores pagos indevidamente pelo contribuinte, o que não ocorre caso a ação seja julgada improcedente. Assim vencido o recorrido, deverá ele quitar prontamente sua dívida perante a autarquia.

Por esses motivos, indefiro o pedido de efeito suspensivo, para que seja mantida a decisão atacada, até o final julgamento deste recurso por esta Egrégia Turma.⁷

6. Conclusão

O Decreto nº 3.265/99, ao dar nova redação ao art. 214, § 9º, V, j, do Decreto nº 3.048/99, acresceu uma condição ao dispositivo legal, de modo que tão-somente os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei não comporiam o salário-de-contribuição das contribuições a cargo do empregador.

Contudo, referido dispositivo extrapolou sua função regulamentar e acabou por instituir uma restrição que não é encontrada na legislação em vigor, isto é, o Poder Executivo não agiu como simples regulamentador da legislação, mas como um instituidor, ocasionando a majoração da base de cálculo das contribuições previdenciárias mediante a inclusão de abonos cuja desvinculação do salário não consta expressamente do texto legal, o que acarreta patente violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária.

7. TRF 3ª Região, 2ª Turma, rel. Des. Fed. Cotrim Guimarães, Agravo de instrumento nº 2003.03.00.071073-7, j. 2.2.2004, DJU II 29.3.2004, p. 886.

O CONCEITO DE NORMA MERAMENTE INTERPRETATIVA FACE À LEI COMPLEMENTAR 118/05

Lais Vieira Cardoso

1. Resumo

As regras dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118, de 9.2.2005, geraram diversas polêmicas no que se refere ao prazo para os contribuintes requererem a restituição ou a compensação dos tributos recolhidos indevidamente ou a maior.

O Superior Tribunal de Justiça havia consolidado entendimento no sentido de afastar a tese da *actio nata*, tendo pacificado, em 24 de março de 2004, o entendimento no sentido de que o prazo para a devolução de tributos pagos indevidamente ou a maior e sujeitos ao lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, contando-se cinco anos da data da homologação do pagamento pelo Fisco.

Com publicação da Lei Complementar nº 118/05 reiniciou-se esta questão polêmica, uma vez que o art. 3º dispôs que o prazo prescricional do direito de se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior, conforme previstos no art. 168, I do CTN, tem início no momento do pagamento, antecipado à homologação, o que, como veremos neste estudo, viola o art. 2º da CF, que dispõe sobre a autonomia e independência dos Poderes, pois contraria entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça.

Já o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado “o disposto no art. 106, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, ou seja, que a regra de contagem de 5 (cinco) anos de prescrição do direito à repetição

ou à compensação de indébitos seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos.

Ocorre que a aplicação retroativa desta norma implica, como veremos adiante, ofensa ao inciso XXXVI do art. 5º que impede que lei viole o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Entendeu o STJ, nos *leading cases* proferidos nos Recursos Especiais de nº 742.743/SP e nº 327.043/DF, que a regra contida no art. 3º não era interpretativa, mas modificativa, tendo atribuído um novo significado aos arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN. Portanto, tal regra somente poderia surtir efeitos para as situações ocorridas após o *vacatio legis* de 120 (cento e vinte) dias da data da publicação da Lei Complementar nº 118/05, ou seja somente após o dia 9.6.2005.

Analisamos, portanto, neste estudo, se a norma acima se aplica, após o dia 9, aos processos que forem protocolados perante o Judiciário, conforme vem explicando parte da doutrina, ou se esta regra somente irá se aplicar aos fatos ocorridos após referida data, ou seja, aos pagamentos indevidos ou maior a partir daí realizados.

2. Espécies de normas jurídicas

Antes de adentrarmos as questões polêmicas da Lei Complementar nº 118/05, analisamos as espécies de normas jurídicas, o que irá aclarar o entendimento sobre a natureza e estrutura da regra contida no art. 3º deste dispositivo normativo.

As diversas espécies de normas jurídicas não possuem a mesma função. Além da divisão hierárquica, que parte da Constituição até os atos infralegais, tendo a Carta a função de dar fundamento de validade às demais regras em um processo de fundamentação e derivação, temos a divisão das regras conforme as funções das espécies normativas.

Podemos separar, conforme a hierarquia, as espécies de normas, posicionando em um primeiro patamar, as normas de caráter constitucional, que são as normas constitucionais originárias e as oriundas do poder derivado.

Em um segundo patamar, temos as normas complementares do texto Magno que, conforme prevê o *Manual de Redação da Presidência da República*:

Com a instituição de lei complementar buscou o constituinte resguardar certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças céleres ou apressadas, sem lhes imprimir uma rigidez exagerada, que dificultaria sua modificação. Caberia indagar se a lei complementar tem matéria própria. Poder-se-ia afirmar que, sendo toda e qualquer lei uma complementação da Constituição, a sua qualidade de lei complementar seria atribuída por um elemento de índole formal, que é a sua aprovação pela maioria absoluta de cada uma das Casas do Congresso. A qualificação de uma lei como complementar dependeria, assim, de um elemento aleatório. Essa não é a melhor interpretação. Ao estabelecer um terceiro tipo, pretendeu o constituinte assegurar certa estabilidade e um mínimo de rigidez às normas que regulam certas matérias. Dessa forma, eliminou-se eventual discricionariedade do legislador, consagrando-se que leis complementares propriamente ditas são aquelas exigidas expressamente pelo texto constitucional.¹

As leis complementares, portanto, possuem uma função específica e garantidora de certos direitos e matérias que, conforme

1. BRASIL. Presidência da República. *Manual de redação da Presidência da República*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 1.7.2005.

previu o legislador ordinário, necessitam de maior cautela no processo de votação.

Em um terceiro patamar, não inferior ao segundo, encontramos as leis ordinárias ou leis com característica de ordinárias, contendo regras gerais e abstratas que, em regra, disciplinam condutas.

Temos ainda as normas infralegais, que irão regulamentar as leis, ressaltando, porém, a importância dos decretos regulamentares em matéria tributária, o que faz com que não possam ser considerados normas inferiores às leis ordinárias.

A doutrina de Norberto Bobbio² distingue como critérios para a classificação das normas: a) gerais e singulares; b) generalidade e abstração; c) normas afirmativas e negativas e d) normas categóricas e hipotéticas.

Já na doutrina de Miguel Reale³, encontramos como tipos primordiais de regras as normas de organização e normas de conduta, também denominadas primárias e secundárias, sendo que o autor inclui as normas interpretativas nas normas de organização, o que analisamos adiante, após as breves considerações sobre as regras de interpretação, ou seja, a hermenêutica jurídica.

3. A hermenêutica jurídica

A tarefa de se interpretar os conceitos, institutos e as regras jurídicas é estudada pela hermenêutica, a teoria da interpretação, que estuda os “métodos, processos ou elementos utilizados na interpretação”.⁴ Interpretar significa “explicar, explanar ou aclarar o sentido

2. BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001. p. 177-90.

3. REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 96-9.

4. MACHADO, Hugo de Brito. *Uma introdução ao estudo do Direito*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 160.

de (palavra, texto, lei, etc.)”⁵, sendo interpretativo tudo aquilo “que encerra elementos para a interpretação de algo”⁶. Ao se interpretar um enunciado normativo o que se busca é desvendar o seu sentido, o seu alcance, o seu significado.

Explica ainda a doutrina de Eros Grau que a interpretação é:

Um processo intelectual através do qual, partindo de *fórmulas lingüísticas* contidas nos *textos, enunciados, preceitos, disposições*, alcançamos a determinação de um *conteúdo normativo*. [...] Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de *interpretar*, portanto, é o *significado* atribuído ao *enunciado* ou *texto* (*preceito, disposição*) [...] As *disposições* são dotadas de um significado, a elas atribuído pelos que operaram no interior do procedimento normativo, significado que a elas desejaram *imprimir*. Sucede que as *disposições* devem *expressar* um significado para aqueles aos quais são endereçadas. Daí a necessidade de bem distinguirmos os significados *imprimidos* às *disposições* (*enunciados, textos*), por quem as elabora e os significados *expressados* pelas *normas* (significados que apenas são revelados através e mediante a interpretação, na medida em que as *disposições* são transformadas em *normas*). (grifos nossos).⁷

Adiante, acrescenta que:

A interpretação, destarte, é meio de expressão dos *conteúdos normativos* das *disposições*, meio através do qual pesquisamos

5. FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 959.

6. *Idem*, p. 959.

7. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 78.

as normas contidas nas disposições. Do que diremos ser – a *interpretação* – uma atividade *que se presta a transformar disposições (textos, enunciados) em normas*. Observa Celso Antônio Bandeira de Mello [...] que [...] *é a interpretação que especifica o conteúdo da norma*. Já houve quem dissesse, em frase admirável, que o que se aplica não é a norma, mas a interpretação que dela se faz. Talvez se pudesse dizer: o que se aplica, sim, é a própria norma, porque *o conteúdo dela é pura e simplesmente o que resulta da interpretação*. De resto, Kelsen já ensinara que a norma é uma moldura. Deveras, quem outorga, afinal, o conteúdo específico é o intérprete [...]. As *normas*, portanto, 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*. O *significado* (isto é, a *norma*) é o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: *o significado da norma é produzido pelo intérprete*. [...] As *disposições*, os *enunciados*, os *textos*, nada dizem; somente passam a dizer algo quando efetivamente convertidos em *normas* (isto é, quando – através e mediante a *interpretação* – são transformados em *normas*). Por isso *as normas resultam da interpretação*, e podemos dizer que elas, *enquanto disposições*, nada dizem – elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem.⁸

A interpretação no Direito é, em regra, realizada pelo aplicador da norma na subsunção ao caso concreto. Mas a doutrina de Hans Kelsen distingue a interpretação realizada pelos tribunais ou pelas

8. *Idem*, p. 80.

autoridades administrativas (órgãos aplicadores do direito) de todas as outras espécies de interpretação. Explica que:

Através deste ato de vontade se distingue a interpretação jurídica feita pelo órgão aplicador do Direito de toda e qualquer outra interpretação, especialmente da interpretação levada a cabo pela ciência jurídica.

A interpretação feita pelo órgão aplicador do Direito é sempre autêntica, ela cria o Direito. Na verdade, só se fala de interpretação autêntica quando esta interpretação assume a forma de uma lei ou de um tratado de Direito internacional e tem caráter geral, quer dizer, cria o Direito não apenas para um caso concreto mas para todos os casos iguais, ou seja, quando o ato designado como interpretação autêntica representa a produção de uma norma geral. Mas autêntica, isto é, criadora de Direito, é a interpretação feita através de um órgão aplicador do Direito ainda quando cria Direito apenas para um caso concreto, quer dizer, quando esse órgão apenas crie uma norma individual ou execute uma sanção.⁹

Portanto, distingue-se a interpretação autêntica, que é realizada por órgãos juridicamente competentes, das demais interpretações realizadas por aqueles que não possuem a qualidade de órgão decisório.

Observamos que, para Carlos Maximiliano, a interpretação da norma pela norma é que deve ser denominada interpretação autêntica. Explica que a exegese autêntica é a que se opera por meio de norma geral do Poder Legislativo, sendo obrigatória para os particulares, ainda que injusta. Explica, portanto, que:

9. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 369.

Denomina-se *autêntica* a interpretação, quando emanada do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance ela declara. Portanto, só uma Assembléia Constituinte fornece a exegese obrigatória do estatuto supremo; as Câmaras, a da lei em geral, e o Executivo, dos regulamentos, avisos, instruções e portarias.¹⁰

Complementa o autor, adiante, que o ato interpretativo deve seguir o mesmo rito do ato interpretado, ou seja, o procedimento legislativo deve ser o mesmo para a norma interpretativa, com mesmo *quorum* e mesmos pronunciamentos das casas do Legislativo.

A doutrina de Miguel Reale também classifica as normas interpretativas como sendo interpretação autêntica, dispondo que:

As normas interpretativas representam uma categoria de grande alcance, especialmente quando se entra em uma época de fluxo incessante de legislação, Há certos textos legais que provocam tamanha confusão no mundo jurídico que o próprio legislador sente a necessidade de determinar melhor o seu conteúdo.

Quando tal fato se verifica, dizemos que há *interpretação autêntica*. Interpretação autêntica é somente aquela que se opera através de outra lei. A lei não fica, entretanto, presa à personalidade do legislador que participou, com seu voto ou com a sua inteligência, na sua elaboração.¹¹

Norma interpretativa, portanto, é norma que não irá alterar qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, mas, apenas, traduzir o seu significado. Norma que altera o sentido, conteúdo

10. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 87-8.

11. REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 137.

ou o alcance da norma interpretada não mais estará interpretando, mas modificando a regra, criando nova norma, instituindo novos direitos, deveres e obrigações. Esta, portanto, será introduzida no ordenamento jurídico em obediência a todos os princípios que regem a matéria e, como veremos adiante, respeitados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. E, mesmo quando considerada norma meramente interpretativa, esta também deverá respeitar os direitos adquiridos sob a vigência da norma interpretada. Neste sentido, explica novamente Carlos Maximiliano:

Opera-se a exegese *autêntica*, em regra, por meio de disposição geral, e, ainda que defeituosa, injusta, em desacordo com o verdadeiro espírito do texto primitivo, prevalece enquanto não a revoga o Poder Legislativo; é obrigatória, deve ser observada por autoridades e particulares (1). Entretanto, só se aplica aos casos futuros, não vigora *desde a data do ato interpretado*, *respeita* os direitos adquiridos em consequência da maneira de entender um dispositivo por parte do Judiciário, ou do Executivo. Nos países onde o princípio fulminador da retroatividade das leis se acha inserto na Constituição, ele adquire excepcional amplitude, expunge as restrições comuns entre os povos que adotam a mesma regra como doutrina para ser observada pelos tribunais, ou preceito positivo, porém *ordinário*, sem força para vincular o parlamento. No Brasil e nos Estados Unidos nem as próprias Câmaras se isentam do dever imperioso de não entender texto algum em sentido retroativo (2).¹²

E o autor acima entende que a interpretação realizada pelos doutrinadores é considerada, impropriamente, de interpretação autêntica.

12. MAXIMILIANO, Carlos. *Op. cit.*, p. 88-9.

4. Norma meramente interpretativa e a separação dos poderes

A norma interpretativa ou norma sobre normas, como vimos acima, é aquela editada pelo próprio legislador, visando traduzir o significado de texto de norma ou parte de outra norma. Como vimos acima, esta interpretação é denominada autêntica. O caso ora em estudo trata, exatamente, da suposta interpretação autêntica, realizada pela Lei Complementar nº 118/05, de dispositivos da Lei nº 5.172/66, do CTN, recepcionado com força de lei complementar.

O Poder Legislativo editou a norma visando traduzir o significado de norma anteriormente editada, o que não é a regra prevalente em matéria de interpretação pois, como vimos, os órgãos do Poder Judiciário e outros do Poder Executivo em função julgadora atípica, são os que efetivamente realizam a interpretação das normas na subsunção da norma aos casos concretos.

O Superior Tribunal de Justiça proferiu entendimento no sentido de que o uso da norma interpretativa com aplicação retroativa deve ser excepcional, sob pena de afrontar o princípio da separação dos poderes. Fora o entendimento do Ministro Teori Albino Zavascki:

5. Nesse contexto, a edição, pelo legislador, de *lei interpretativa, com efeitos retroativos, somente é concebível em caráter de absoluta excepcionalidade, sob pena de atentar contra os dois postulados constitucionais já referidos: o da autonomia e independência dos Poderes* (art. 2º, da CF) e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, da CF). Lei interpretativa retroativa só pode ser considerada legítima quando se limite a simplesmente reproduzir (= produzir de novo), ainda que com outro enunciado, o conteúdo normativo interpretado, sem modificar ou limitar o seu sentido ou o seu alcance.

Isso, bem se percebe, é hipótese de difícil concreção, quase inconcebível, a não ser no plano teórico, ainda mais quando se considera que o conteúdo de um enunciado normativo reclama, em geral, interpretação sistemática, não podendo ser definido isoladamente. “Interpretar uma norma”, escreveu Juarez Freitas, “é interpretar um sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito” (FREITAS, Juarez. *A Interpretação Sistemática do Direito*, SP, Malheiros, 1995, p. 47). Ora, lei que simplesmente reproduz a já existente, ainda que com outras palavras, seria supérflua; e lei que não é assim, é lei que inova e, portanto, não pode ser considerada interpretativa e nem, conseqüentemente, ser aplicada com efeitos retroativos.¹³ (grifos nossos)

Se uma norma interpretativa não pode valer para o passado, sob pena de ferir autonomia dos Poderes, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, que se dirá de norma modificativa de direitos uma vez que, como vimos acima, proferiu, o STJ, que a natureza do art. 3º da LC 118/05 foi modificativa, não apenas interpretativa.

Após estas explanações, analisamos adiante se esta norma pode se aplicar, já se considerando ter decorrido o *vacatio legis* de 120 (cento e vinte) dias, aos processos protocolados após o dia 9 de junho de 2005, ou se somente se aplica aos pagamentos indevidos ocorridos após esta data.

13. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Recurso Especial nº 742743 do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Partes: Recorrente: Fazenda Nacional – Recorrido: Monza Materiais de Construção Ltda. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em: 6.6.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500627061>. Acesso em: 1.7.2005.

5. Natureza da norma contida no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9.2.2005

O art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 dispôs que:

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.

De início, como vimos, o STJ não considerou a possibilidade desta norma retroagir aos fatos praticados anteriormente à sua vigência, impossibilitando a sua incidência antes de decorridos os 120 dias de sua publicação.

Também fora o entendimento do STJ no sentido de que a norma acima, além de modificativa, violou o princípio da separação dos poderes, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada:

Tributário. PIS. Compensação. Prazo prescricional. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Orientação firmada pela 1ª Seção do STJ, na apreciação do ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: natureza modificativa (e não simplesmente interpretativa) do seu artigo 3º. Inconstitucionalidade do seu art. 4º, na parte que determina a aplicação retroativa. Entendimento consignado no voto do ERESP 327.043/DF. 1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento

por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador – sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da *actio nata* (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003). 2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência. 3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF. 4. Em face do princípio da *ne reformatio in pejus*, há de ser mantida a disposição do acórdão recorrido que reconheceu a prescrição “dos montantes recolhidos até 11/11/94”. 5. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 742743/SP; Recurso Especial 2005/0062706-1 Relator (a) Ministro Teori Albino Zavascki (1124) Órgão Julgador T1 – Primeira Turma. Data do Julgamento 19.5.2005. Data da Publicação/Fonte DJ 6.6.2005, p. 237).¹⁴ (grifos nossos)

Nítido o entendimento no sentido de que a regra do art. 3º da LC nº 118/05 inovou no campo jurídico, pois teve o objetivo de modificar entendimento pacífico dos nossos Tribunais. Portanto, a violação à separação dos Poderes, pois a jurisprudência somente pode ser alterada por outro entendimento jurisprudencial, e não pelo Legislativo. Ao final, o julgado acima repete que:

Portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente *pode ser aplicado a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005*, que ocorrerá 120 dias após a sua publicação (art. 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005.¹⁵ (grifos nossos)

Ocorre que, se a norma acima é modificativa e se aplica somente às “situações futuras”, não podemos entender que tais situações sejam os processos protocolados após o dia 9 de junho de 2005. O processo judicial representa apenas um meio de se provocar o Poder Judiciário visando à reivindicação do exercício de um direito. Como o processo é um meio de se buscar a tutela jurídica para a garantia do exercício de direitos, não é uma situação jurídica, não é um fato jurídico.

Conforme verificamos adiante, entendemos que as “situações jurídicas” que ocorrerem após 9 de junho, às quais se referem os julgadores, são os pagamentos indevidos ou a mais de tributos que, a partir desta data, forem realizados pelos contribuintes.

14. *Idem.*

15. *Idem.*

Por outro lado, quanto à natureza da norma do art. 3º da LC nº 118/05, entendeu a doutrina, diferentemente do STJ, que é norma interpretativa, porém, como norma interpretativa, está submetida à apreciação do Poder Judiciário, pois não pode contrariar o entendimento pacificado por este órgão. Conclui o autor que:

- As denominadas *leis interpretativas* podem existir em nosso Ordenamento Jurídico
- Contudo, tanto a lei interpretada como lei *interpretativa* estão submetidas ao crivo do Poder Judiciário, uma vez que esta é uma premissa básica da jurisdição constitucional e baliza maior do Estado Democrático de Direito (arts. 1º, 2º, 5º XXXV da CF/88).
- O art. 3º da LC 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se reportando ao conteúdo normativo da Lei que desejava interpretar (art. 168, I do CTN).
- Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Carta Magna, a interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar 118 ao art. 168, I do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Judiciário.
- Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela Lei Complementar 118/2005 não é acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça.¹⁶

16. COELHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 117, p. 108-123, nov. 1995, p. 123.

Vão mais longe os doutrinadores explicando que, além da norma em questão não poder valer para o passado, “nem vale para os casos em andamento ou futuros o mesmo art. 3º, pois não inova na ordem jurídica, nada traz capaz de modificar o que o Judiciário colocou uma “pá de cal”.¹⁷

6. Início de vigência da lei que reduz prazos

Caso, porém o próprio Judiciário venha retificar o seu entendimento, fixando que, após o dia 9 de junho de 2005, o prazo para compensação ou restituição de tributos pagos indevidamente ou a maior será de cinco anos, mas, como veremos adiante, contados da data do pagamento indevido ocorrido após este posicionamento, observamos que se esta norma fosse de direito processual, o entendimento seria no sentido de se aplicar imediatamente aos processos protocolados sob sua vigência e, aos anteriores, se aplicar ou o prazo novo ou o restante do prazo anterior, o que for menor:

A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidiu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo Código Civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge, aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigorante para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo, ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não se podem misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo,

17. *Idem, ibidem.*

todo ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta. Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao prazo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da regra nova, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito em julgado da sentença, operado sob lei antiga, porque haveria, então, condenável retroatividade (*O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes*, Forense, 1974, p. 100-1). Câmara Leal tem pensamento semelhante: “Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, esse começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo” (*Da Prescrição e da Decadência*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 90).¹⁸

18. *Idem*.

Portanto, uma vez que o tema acima trata de alteração de norma processual, com redução do prazo para se rescindir decisão transitada em julgado, nestes casos a norma processual mais nova irá prevalecer, exceto nos casos em que, pela lei antiga, restasse prazo inferior ao da lei nova.

Ainda se considerássemos que a regra do art. 3º da LC nº 118/05 é de direito processual e conforme o entendimento do Poder Judiciário no sentido de que, após 9 de julho, o prazo para compensação/restituição de indébitos é de cinco anos, exemplificadamente, se o contribuinte pretendesse compensar valor recolhido indevidamente ou a maior referente ao ano de 1998 (passados sete anos do prazo de dez anos para a compensação/restituição), contar-se-ia a prescrição acrescida de mais três anos. Caso o prazo decorrido fosse igual ou inferior a cinco anos, contar-se-ia o prazo com base no art. 3º da LC nº 118/05.

Porém, a regra acima é norma de direito material, tratando do pagamento indevido ou a maior de tributos.

Em Direito Tributário, a regra é de se aplicar, ao direito processual, a norma vigente no momento do lançamento, ao direito material, a norma vigente no momento do fato gerador e, no caso de infrações, ou seja, no direito tributário-penal e, ainda, no Direito Penal Tributário, aplica-se sempre a norma mais benéfica para o contribuinte.

As normas materiais somente podem reger os fatos ocorridos durante a sua vigência e, claramente, a regra que regulamenta a restituição de pagamento indevido ou a maior, é de direito material. Neste sentido, a explicação de Paulo de Barros Carvalho, sempre citada por nós, dizendo que:

Os atos relativos à estruturação formal do enunciado jurídico serão governados pela legislação *que estiver em vigor no momento de sua realização*, isto é, no átimo em que for

produzido prescritivamente, o que significa reconhecer, na unidade de tempo em que a norma individual e concreta do lançamento ou aquela expedida pelo particular nos termos da autorização legal, ingressarem no sistema do direito posto. Seus efeitos serão, efetivamente, *constitutivos*: sem ele (ato de produção da norma) e antes dele, o fato inexistente, não está constituído. E, a partir dele, sujeitos de direito terão acrescidos seus patrimônios jurídicos, com novos direitos subjetivos, enquanto outros serão gravados com deveres correlatos àqueles direitos. Vê-se, desde logo, que, se o fenômeno da incidência tributária depende do acontecimento do fato, até que este se constitua a percussão da norma geral e abstrata não se verificará, não havendo falar-se em direitos e deveres correlatos.¹⁹

Portanto, os contribuintes que recolheram valores a título de tributos, indevidamente ou a maior, dos últimos dez anos contados até o dia 9 de junho de 2005, têm o direito subjetivo, adquirido, de reaver esta injusta redução de seu patrimônio, uma vez que a norma que regulava o direito à compensação de tais pagamentos previa o prazo de dez anos para a repetição, regulando todos os pagamentos ocorridos durante a sua vigência.

Apenas observando-se o entendimento acima é que não haverá violação ao direito adquirido. Prevê o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, instituída pelo Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, que: Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitadas o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.”, dispondo em seguida que:

19. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 123-4.

§ 1º – Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

§ 2º – Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixado, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbitrio de outrem.

§ 3º – Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso.

Ocorrendo o pagamento indevido ou a maior de tributos, nasce para o contribuinte o direito ao exercício do direito à repetição. O contribuinte que já possui direito adquirido à repetição, deve realizá-la com base na lei vigente na data do pagamento, independentemente do momento em que protocole a ação de compensação.

Após o dia 9 de junho de 2005, somente caso o Judiciário altere o seu entendimento quanto ao prazo prescricional de repetição de indébito fiscal, reduzindo-o para cinco anos, somente para os pagamentos indevidos realizados após a fixação do novo entendimento do STJ, é que ocorrerá a prescrição quinquenal, sob pena de violação à separação dos poderes.

7. Conclusão

A norma contida no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, foi declarada irretroativa pelo STJ, pois este Tribunal entendeu que se tratava de norma modificativa de direitos e, não interpretativa.

Por outro lado, vimos que parte dos estudiosos entende que a norma do art. 3º é interpretativa mas, ainda assim, não pode dar outro significado ao que fora proferido, de forma pacífica nos últimos anos, pelo STJ.

Se esta regra for considerada modificativa de direitos, alterando o prazo de cinco mais cinco para apenas cinco, então estamos diante de um caso de invasão de poderes, o que é matéria a ser discutida pelo STF, pois constitucional.

Ainda que seja considerada interpretativa, do mesmo modo, deve ser ratificada pelo STJ para que não haja o conflito de poderes, ou é norma nula, que não pode surtir efeitos.

E, por fim, caso confirmada pelo Judiciário, a norma acima somente poderá valer para os pagamentos indevidos ou a maior ocorridos após a data em que o STJ confirmar o novo entendimento, pois estas são as situações que irão se submeter ao novo dispositivo normativo, não podendo se aplicar a nova regra aos processos protocolados a partir do dia 9 de junho de 2005, pois este ato representa apenas o pedido de tutela judicial de um direito preexistente.

8. Referências

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar (atual. DERZI, Misabel Abreu Machado). *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (atual. DERZI, Misabel Abreu Machado). 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001.
- BRASIL. Presidência da República. *Manual de Redação da Presidência da República*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 1.7.2005.
- _____. Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Recurso Especial nº 742743 do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Partes: Recorrente: Fazenda Nacional Recorrido: Monza Materiais de Construção Ltda.

- Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em: 6.6.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200500627061>. Acesso em: 1.7.2005.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1993.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; LOBATO, Valter. Reflexões sobre o art. da Lei Complementar 118. Segurança jurídica e a boa-fé como valores constitucionais. As leis interpretativas no direito tributário brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 117, nov. 1995, p. 108-23.
- HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- _____. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. *Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003.
- MICHELLI, Gian Antônio. *Corso di diritto tributario*. 2. ed. Turim: UTET, 1974.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. Saraiva: São Paulo, 1994.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PARECER

EMPRESA DE AQUISIÇÃO DE DADOS SÍSMICOS, QUE
CEDE SEU USO PARA TERCEIROS – NÃO SUJEIÇÃO AO ISS
– ASPECTOS CONSTITUCIONAIS E DE LEI COMPLEMENTAR
– PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

A consulente formula-me, através de seu eminente advogado Dr. Wanderley Lobianco, a seguinte consulta:

“1. Esclarecimentos pertinentes

1.1. Sede

A Consulente mantém sua sede na Capital, possuindo filial em Município, localidade na qual ajusta contratos com empresas que cuidam da prospecção de petróleo, especialmente na plataforma continental brasileira.

1.2. Características da atividade da consulente

A atividade da Consulente consiste na comercialização de direitos que são de sua titularidade, a propósito de dados sísmicos¹ na modalidade multiclientes, tudo segundo a Portaria n° 188 da Agência Nacional de Petróleo – ANP, que aos mesmos se refere como ‘dados não exclusivos’.²

Inobstante o fato de a Consulente concentrar suas atividades na comercialização de dados multicliente ou não exclusivos, casos

-
1. Por definição da Portaria n° 188 da ANP: “Dados: São dados geofísicos, geológicos e geoquímicos adquiridos através de aquisições específicas e procedimentos posteriores, aplicados à atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural.”
 2. Por definição da Portaria n° 188 da ANP: “Dados não exclusivos: São dados adquiridos por EAD (Empresa de Aquisição de Dados) que obteve autorização da Agência Nacional do Petróleo para realizar tal operação em área que seja ou não objeto de contrato de concessão.”

há em que a mesma, por ser uma EAD – Empresa de Aquisição de Dados³, exerce seu mister a propósito de dados exclusivos⁴, também denominados proprietários, o que se dá quando é contratada por uma Concessionária⁵, *e.g.*, a Petrobrás, para adquirir para esta os dados em sua área de concessão, matéria que não será objeto de exame neste parecer solicitado.

Assim, para alcançar seu desiderato, a Consulente contrata diversos agentes terceirizados, os quais lhe prestam os serviços necessários, todos de natureza indireta e com o recolhimento do ISS, quando e onde de direito.

Os dados são coletados mediante levantamentos promovidos pela Consulente, de acordo com autorizações e licenciamentos dos órgãos públicos pertinentes, tais como: Marinha, IBAMA e ANP.

Aliás, os dados em causa, na modalidade multiclientes (não exclusivos) integram o ativo realizável a longo prazo da Consulente, cujo destino será a oferta ao mercado, de forma customizada, de acordo com a solicitação do cliente.

1.3 Local da Atividade

A atividade de aquisição⁶ e comercialização de dados sísmicos é desenvolvida pela Consulente na plataforma continental brasileira, em profundidades variáveis conforme suas características.

-
3. Por definição da Portaria n° 188 da ANP: “EAD (Empresa de Aquisição de Dados) são empresas especializadas em aquisição, processamento, interpretação e venda de dados exclusivos e não exclusivos, que se refiram, exclusivamente, à atividade de exploração e produção de petróleo e gás natural.”
 4. Por definição da Portaria n° 188 da ANP: “Dados exclusivos: São dados cuja aquisição foi realizada por concessionária em sua área de concessão, através de EAD por ela contratada ou por meios próprios.”
 5. Por definição da Portaria n° 188 da ANP: “Concessionárias: São empresas que firmaram contrato de concessão para a exploração e produção de óleo ou gás natural.”
 6. Por definição da Portaria n° 188 da ANP: “Aquisição: Operação destinada à coleta de dados por métodos, procedimentos e tecnologias próprias ou de terceiros, destinados à realização das atividades autorizadas nos termos desta Portaria.”

O local de exercício da atividade de aquisição de dados sísmicos marítimos é estabelecido pela ANP, por meio da prévia definição de blocos de pesquisa, submetidos a licitação.

1.4 Recolhimento do ISS na filial

Em decorrência da perplexidade legal que envolve a matéria, isto é, inexistência de expressa previsão na lei, *ad cautelam*, a Consulente sempre recolheu aos cofres do Município, no qual mantém sua filial, o ISS à alíquota de 2% (alíquota local), com redução da base de cálculo em 50%, incidentemente sobre os valores de seus contratos de venda de dados sísmicos já processados, providência adotada em qualquer tipo de contrato, em razão de qualquer modalidade de dados (multicliente ou proprietário).

2. A consulta

2.1 A vista dos elementos acima, cotejados com o sabido conhecimento do ilustre Professor quanto à matéria tributária em questão, busca-se saber:

- a) Sob a égide do Decreto-Lei n° 406, de 31.12.1968, as atividades de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos desenvolvidas pela Consulente na modalidade multicliente, constituem fato gerador de Imposto Sobre Serviços?
- b) O advento da Lei Complementar n° 116, de 31.7.2003, alterou a situação tributária das atividades de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos desenvolvidas pela Consulente, na modalidade multicliente, constituindo essas atividades fato gerador do ISS?
- c) Há no diploma mencionado na alínea “a” acima, previsão de incidência do Imposto Sobre Serviços sobre as atividades da Consulente?
- d) Caso haja previsão legal de incidência do Imposto Sobre Serviços na atividade desenvolvida pela Consulente, como

se define a situação tributária sob o aspecto do local de execução da atividade, que se dá no mar territorial?

e) Como se têm posicionado os Tribunais brasileiros quanto à legitimidade dos Municípios para a cobrança do Imposto Sobre Serviços executados no mar territorial, e, portanto, fora dos limites municipais?

f) Obedece ao Princípio da Legalidade a cobrança de Imposto Sobre Serviços em razão da atividade de aquisição/comercialização de dados sísmicos, na modalidade multicliente, desenvolvida pela Consulente ao longo da plataforma continental brasileira?

g) Consideradas as características da modalidade multicliente, qual o reflexo da legislação do Imposto Sobre Serviços sobre a mesma?

h) A aquisição pela Consulente, para seu ativo realizado a longo prazo, de dados sísmicos não exclusivos constitui fato gerador do Imposto Sobre Serviços?

i) No caso da alínea anterior, que repercussão tem o fato de que a atividade se desenvolve na plataforma continental e, portanto, fora dos limites de qualquer município, porque em águas da União?

j) As atividades de aquisição/comercialização de dados sísmicos podem ser consideradas “serviço”, na acepção legal do termo?

k) As listas de serviços que integram a legislação do Imposto Sobre Serviços, mesmo as anteriores à Lei Complementar n° 116, de 31.7.2003, tinham ou têm caráter taxativo?

l) Outras atividades econômicas, ainda que possam ser consideradas como serviços, se não tiverem previsão em lei complementar, poderão constituir fato gerador do Imposto Sobre Serviços?

m) A atividade de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos se enquadra nas disposições dos itens 2, 7.21 e 17.0 1, da lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003?

n) As listas de serviços que integravam a legislação do Imposto Sobre Serviço, anteriores à LC nº 116/03, contemplavam atividade que se pudesse associar à de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos?

o) Sob o aspecto constitucional, a propósito do desenvolvimento da atividade de aquisição/comercialização de dados sísmicos marítimos, qual a situação tributária da Consulente?

p) Quais os efeitos da Lei Complementar nº 116, de 31.7.2003, sobre as atividades desenvolvidas pela Consulente em momento anterior à sua vigência?

Sendo óbvio que o Insigne Professor, por seu reconhecido conhecimento da matéria, muito ainda tem a considerar a propósito do tema da presente consulta, aguardamos seu abalizado incremento à consulta ora formulada”.

Resposta

Algumas questões preliminares faz-se necessário esclarecer, antes de responder à série de questões formuladas pela consulente.

Responderei, nos exatos termos solicitados e à luz do tratamento que vem sendo dado pela consulente, ou por entidades que desempenham atividades semelhantes, que se utilizam de dados sísmicos, tanto na prospecção e obtenção, como na comercialização para diversos clientes, que, de rigor, constitui uma cessão de uso, configuração jurídica que me parece a mais adequada, nada

obstante a consulta não se referir à cessão de uso, mas simplesmente à aquisição e comercialização de dados⁷.

É que, para mim – numa leitura pessoal da questão – não vejo como se possa considerar, no que concerne aos dados de disponibilização não exclusiva, que haja “alienação” de informações e pesquisas, mas sim *cessão de uso*, visto que os dados continuam no ativo da consulente e, portanto, não são “vendidos”.

E, nesta hipótese, não vejo como considerar que tal cessão de uso – ou o termo semelhante que se utilizar –, possa equivar-se àquele negócio jurídico a que faz referência a Portaria nº 188 da ANP, que declara que as EADs são empresas especializadas em aquisição, processamento e “venda” de dados exclusivos e *não exclusivos*, os quais se referem, somente, à atividade de exploração de petróleo e gás natural⁸.

Não há venda de tais dados não exclusivos, mas, apenas, cessão por tempo determinado ou indeterminado, visto que os dados, se vendidos fossem, não poderiam continuar no ativo da consulente, e tampouco ser vendidos a outrem.

Não se trata, como já decidiu a Suprema Corte, de hipótese similar aos programas de *software*, em que os denominados “programas de prateleira”, comercializados em pacotes-mercadorias,

-
7. Na definição de EAD da Portaria nº 188 considera-se “venda” de dados a “cessão” de uso para variados “cessionários”, considerando tais operações como “venda de dados não exclusivos”. Leia-se: “DADOS NÃO EXCLUSIVOS: São dados adquiridos por EAD (Empresa de Aquisição de Dados) que obteve autorização da Agência Nacional do Petróleo para realizar tal operação em área que seja ou não, objeto de contrato de concessão.”
8. J. M. Sidou lembra que: “A compra e venda (*emptio venditio*), em direito romano, era um contrato consensual, bilateral, de boa fé e do *ius gentium*. Surgiu posteriormente à troca e consistia na transferência definitiva da posse de uma coisa, mediante um pagamento em dinheiro (*pretium*), por alguém na condição de vendedor (*venditor*), a alguém na condição de comprador (*emptor*). Resumia-se numa troca de uma coisa por um preço, mas transcendia a ela porque, além de transferir direitos, engendrava obrigações, tendo em vista o mecanismo do crédito” e acrescenta: “Três eram os elementos do contrato de compra e venda: *res*, *pretium* e *consensus*, tal como no moderno direito, com variações quanto a cada um” (*Enciclopédia Saraiva de Direito*, p. 464-6).

estariam sujeitos ao ICMS e os de uso exclusivo, ao ISS. Nestes casos, vende-se o programa (serviço e material necessário), enquanto no programa exclusivo, presta-se apenas o serviço de destinação única ao que o recebe, com o que houve por bem o STF distinguir as duas modalidades de venda⁹.

Na operação em questão, não. A aquisição de dados representa a verdadeira aquisição de direitos sobre as pesquisas e investigações e quem os detém – como os direitos autorais – não pode vendê-los, mas apenas ceder seu uso.

Ora, a cessão de uso de dados não corresponde a qualquer prestação de serviços, mas exclusivamente à concessão de permissão de utilização daquele bem – pertencente ao que cede – a terceiros, ao ponto de continuar no ativo, embora realizável a longo prazo – lançamento contábil sobre o qual não me deterei aqui porque está fora do objeto da consulta. Corresponde, pois, não a um *serviço prestado*, mas a cessão de uso de *um bem imaterial*.

9. Assim decidiu o STF que: “Tributário. Estado de São Paulo. ICMS. Programas de Computador (Software). Comercialização. No julgamento do RE 176.626, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a Primeira Turma do STF a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar *standard* de programa de computador, também chamado ‘de prateleira’, e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido”; “I. (...) II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (*software*): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’ ‘matéria exclusiva da lide’, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado ‘software de prateleira’ (*off the shelf*) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.” (O ISS e a LC 116, ed., São Paulo: Dialética, 2003, p. 154-155).

Ora, sobre tal tipo de cessão de uso, locação, arrendamento ou instituto jurídico semelhante, já se posicionou o Supremo Tribunal Federal que não há *serviço*, mas apenas entrega de um bem imaterial, e esta hipótese – não prevista na Constituição Federal – não poderia ser incorporada, por analogia, na materialidade do tributo municipal – ISS.

Decidiu o STF que:

Recurso Extraordinário n. 116.121-3 São Paulo

Relator: Min. Octavio Gallotti

Redator para o Acórdão: Min. Marco Aurélio

Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda.

Advogado: José Edgard da Silva

Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos

Advogado: Heloisa Helena Servulo da Cunha

Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos.

Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – art. 110 do Código Tributário Nacional.

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 unanimidade de votos, em conhecer do recurso

extraordinário pela letra “c”, e, por maioria, em dar-lhe provimento, declarando, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, na redação dada pela Lei Complementar 56, de 15 de dezembro de 1987, pronunciando, ainda, a inconstitucionalidade da mesma expressão “locação de bens móveis”, contida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei n. 3.750, de 20 de dezembro de 1971 do Município de Santos/SP.

Brasília, 11 de outubro de 2000.

Carlos Velloso – Presidente

Marco Aurélio – Redator para o Acórdão.¹⁰

É de se lembrar, ainda, que o Presidente Lula vetou o inciso 3.01 da Lei Complementar nº 116/03, tendo recebido de especialistas severa crítica por não ter vetado os demais incisos desse item da lista de serviços, por serem tão inconstitucionais como o inciso vetado.

Lê-se nas razões do veto que:

O Recurso Extraordinário 116.121/SP, votado unanimemente pelo Tribunal Pleno, em 11 de outubro de 2000, contém linha interpretativa no mesmo sentido, pois a ‘terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que impõe o tributo a contrato de locação de bem móvel. Em direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprios, descabendo confundir a locação de serviços com a

10. Supremo Tribunal Federal, Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, D.J. 25.5.2001, Ementário Nº 2032-4, 11.10.2000, Tribunal Pleno.

de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável.' Em assim sendo, o item 3.01 da Lista de serviços anexa ao projeto de lei complementar ora analisado, fica prejudicado, pois veicula indevida (porque inconstitucional) incidência do imposto sob locação de bens móveis.¹¹

E entre as críticas formuladas lê-se o seguinte:

Em que pese a louvável atitude do Presidente da República, melhor teria feito se tivesse vetado todo o item 3 da lista, pois, embora a decisão do Supremo Tribunal Federal tenha se limitado, por motivos estritamente processuais, à declaração da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, os seus fundamentos, em parte reproduzidos nas razões de veto acima transcritas, indicam claramente que todos os “serviços” constantes do item 3 da lista são inconstitucionais, já que não se tratam de serviços. O Supremo Tribunal Federal, ao declarar a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, assim o fez porque a locação, que implica, em última análise, uma obrigação de dar, não pode ser considerada uma espécie de serviço, que é obrigação de fazer.

Portanto, a inconstitucionalidade do item é claramente perceptível por meio da mera leitura do item 3, pois, se a locação de bens não é espécie do gênero serviço, é evidente que os “congêneres” da locação de bens não podem ser, igualmente, considerados serviço.¹²

11. *Op. cit.*, p. 116.

12. TROANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. *Op. cit.*, p. 116-7.

Parece-me, pois, que, no caso em que os dados disponibilizados são cedidos a muitos clientes e continuam no ativo da consultante, não haveria qualquer prestação de serviços, mas apenas locação ou cessão de uso de dados sísmicos, o que vale dizer, sobre tal modalidade de cessão não haveria incidência nem de ISS, nem de ICMS.

O fato de a terminologia da Portaria nº 188 não falar em “cessão”, mas em “venda”, não altera a natureza da operação, que é de cessão de uso e não de venda, com o que, efetivamente, há de prevalecer, não a incorreta formulação do ato administrativo, mas a correta estruturalidade ôntica da operação, que não é *de venda*, mas de *cessão de uso*.¹³

Apesar de ser esta a minha convicção pessoal, responderei a questão, também por outra leitura, que é a prevalecente entre os operadores do setor e que demonstra que, se correto for o tratamento legislativo ofertado à operação, nem assim os Municípios – que pretendem impor ISS sobre tais cessões, à luz de uma incorreta visão de prestação de serviço – têm razão, pois o local pretendido do fato de imposição não se configura, nem há hipótese, na lista, para a operação.

É que tais dados -com terceirização de equipamentos de empresas que pagam ISS pelos serviços prestados à consultante-, quando levantados, não têm qualquer destinação definitiva, passando, portanto, a integrar, uma vez obtidos, o ativo da consultante. Em outras palavras, enquanto obtendo os dados sísmicos a consultante “presta um serviço a sim mesmo”, *pro domo sua* e à falta de terceiros nesta relação primeira, não há ISS a ser cobrado. E, quando, em havendo clientes, cede o uso de tais direitos que lhe pertencem, por não ser a cessão “prestação de

13. O art. 4º do CTN tem a seguinte redação: “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, *sendo irrelevantes para qualificá-la*: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação” (grifos meus).

serviços”, mas, de rigor, uma locação de “bem imaterial”, também o ISS não é devido por força da jurisprudência do STF.

O segundo aspecto preliminar a ser examinado é o que diz respeito ao local de prestação de serviços, à luz do Decreto-Lei nº 406/68, LC nº 56/87, LC nº 116/03 e jurisprudência do STJ.

Esta última foi conformada, à luz de uma “rebeldia” do eminente Ministro Demócrito Reinaldo que, ao arrepio de nosso regime jurídico, transformou-se, indevidamente, em legislador positivo, e acrescentou, às hipóteses de imposição no local de prestação de serviços, outras não constantes do Decreto-Lei nº 406/68 e das leis posteriores. Substituiu, portanto, o Poder Judiciário, ilegitimamente, as funções pertinentes ao Congresso Nacional.

É interessante notar que Sua Excelência – a quem rendo sempre minhas homenagens de inclito magistrado que foi – não escondeu que estava assumindo a posição de legislador positivo, pois declarou, em seu voto condutor de orientação daquela Corte, que: “Embora a lei considere”, o que vale reconhecer que, não obstante nada constar do Decreto-Lei nº 406, decidira acrescentar a nova hipótese ao elenco daquelas em que o lugar da prestação atrairia a incidência, por não lhe parecer justo que ali não estivesse prevista. Sua decisão, pois, teve o propósito de alterar a lei.¹⁴

Em outras palavras, o critério pessoal de justiça e não a função de intérprete da lei é que conformou a jurisprudência do STJ.

14. “Tributário. ISS. Sua exigência pelo município em cujo território se verificou o fato gerador Interpretação do art. 12 do Decreto-Lei nº 406/68.

Embora a Lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do Decr. n. 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao município em cujo território se realizou o fato gerador.

É o local da prestação do serviço que indica o município competente para imposição do tributo (ISS), para que se não vulnere o Princípio Constitucional implícito que atribui aquele (município) o poder de tributar as prestações em seu território.

A Lei Municipal não pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de Município onde não se pode ter voga. Recurso a que se nega provimento, indiscrepantemente”. (RESP 54002/PE, publ. no DJ em 08.5.95, Exmo. Min. Relator Demócrito Reinaldo, 1ª Turma) (grifos nossos).

O STF, por outro lado, não declarou a inconstitucionalidade da LC nº 56/87, aprovada não por maioria absoluta, como determinava a Constituição, mas por singelo acordo de lideranças, com a confissão expressa do presidente do Congresso Nacional. Com efeito, meu saudoso e particular amigo, Humberto Lucena afirmou que, por não ser possível a presença dos congressistas no Parlamento, decidiu aprovar a lei complementar por acordo de lideranças, nada obstante o art. 52 da CF, na redação da época, exigir maioria absoluta, com contagem de voto por voto dos parlamentares.¹⁵

15. Escrevi sobre a matéria: “A inconstitucionalidade da nova lista de serviços do ISS: A Lei Complementar n. 56/87 não foi votada por maioria absoluta do Senado Federal, mas teve apenas a instituí-la os votos da liderança.

Lê-se no Diário do Congresso a seguinte declaração: ‘Ordem do dia – O Sr. Presidente (Humberto Lucena) item 1: Votação: em turno único, do projeto de lei da Câmara n.46, de 1987 – Complementar, na casa de origem, de iniciativa do Sr. Presidente da República, que dá nova redação à lista de serviços a que se refere o artigo 8 do DL n. 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá Outras providências, tendo Parecer, proferido em plenário, favorável ao projeto e contrário às emendas apresentadas.

Passa-se à votação da matéria, que, nos termos do inc. II, letra ‘a’, do art. 322 do Regimento Interno, depende, para a sua aprovação, do voto favorável da maioria absoluta da composição da Casa, devendo ser feita pelo processo nominal. Tendo havido, entretanto, acordo entre as lideranças, a matéria será submetida ao Plenário simbolicamente.

Em votação o projeto, ressalvados os destaques e as emendas requeridos’ (os grifos são meus) (‘Diário do Congresso Nacional’, 2-12-87, Seção 2, pg. 3468). Reza o art. 50 da EC n. 1 /69 que: ‘Art. 50. As leis complementares somente serão aprovadas, se obtiverem maioria absoluta dos votos dos membros das duas Casas do Congresso Nacional, observados os demais termos da votação das leis ordinárias’.

Sobre exigir tal artigo a aprovação da maioria absoluta, vale dizer de 280 congressistas, nas duas Casas Legislativas, utiliza-se o constituinte de advérbio cuja força não se pode desconsiderar. Fala o constituinte que ‘somente’ serão aprovadas as leis complementares, se tiverem a maioria absoluta dos votos de seus membros.

Ao fazer o constituinte menção a que ‘somente’ nesta hipótese pode ser uma lei complementar aprovada, à evidência, considera que, fora esta hipótese, em nenhuma outra hipótese pode haver sua aprovação. Somente quer dizer apenas, exclusivamente, a não ser naquela hipótese. E advérbio que elimina qualquer veleidade interpretativa. Torna sem campo de atuação o intérprete, que pretenda levantar teorias ou formular concepções ousadas sobre ‘exceções à exclusividade’. ‘Somente’ quer dizer que, fora da hipótese mencionada, nenhuma outra é admissível.

Ora, o constituinte faz questão de informar que apenas nestas circunstâncias pode ser a lei complementar aprovada e em nenhuma mais.

E qual é a hipótese?

A hipótese é de que a maioria absoluta dos membros da Câmara e do Senado votem.

O direito, todavia, como dizia Hart, é definido menos pelos doutrinadores, menos pelos políticos, menos pelas leis e mais pelos julgadores, entre os quais a Suprema Corte é aquela que fala por último, tendo, como dizia, Oscar Corrêa, incluído magistrado do Pretório Excelso, o direito de “errar por último”.

Para Hart:

A supreme tribunal has the last word in saying what the law is and, when it has said it, the statement that the court was “wrong” has no consequences within the system: no one’s rights or duties are thereby altered. The decision may, of course, be deprived of legal effect by legislation, but the very fact that resort to this is necessary demonstrates the empty character, so far as the law is concerned, of the statement that the court’s decision was wrong. Consideration of these facts makes it seem pedantic to distinguish, in the case of a supreme tribunal’s decisions, between their finality and infallibility. This leads to another from of the denial that courts in deciding are ever bound by rules: ‘The law (or the constitution) is what the court say it is.’¹⁶

Ora, no momento em que o constituinte faz menção a que a maioria absoluta dos membros deve votar para que uma lei complementar vigore no mundo do Direito, à evidência fulmina a possibilidade de adoção dos votos de lideranças. O líder não é uma entidade coletiva. O líder pode representar os membros do Congresso, mas não é o próprio membro do Congresso. Vota em seu nome, mas não no dos outros. E o texto constitucional exige que o membro do Congresso, ele – e somente ele – possa votar, porque o seu voto tem que ser contado, apurado para que a maioria absoluta seja detectada.

Para a aprovação de lei complementar proíbe a Constituição Federal se adote o artifício, a ficção do voto de liderança, posto que a lei complementar, sendo uma lei de explicitação da Constituição, exige ‘quorum’ qualificado. Cada congressista não mais representa o seu partido, mas representa a Nação que deseja ver um princípio constitucional veiculado com a complementação necessária” (Repertório IOB de Jurisprudência, maio 1988, 2ª. quinzena, n. 10/88, p. 148).

16. *The concept of Law*. Clarendon Law Series, Oxford University Press, Nova Iorque, 1961, p. 138.

Tais considerações objetivam demonstrar que a jurisprudência do STJ antes da LC nº 116/87, criou fantástico problema em virtude de uma injurídica e injusta tributação, todos os Municípios se julgando com o duplo direito de tributar os serviços quer no domicílio do estabelecimento prestador, quer no local da prestação, gerando inúmeros conflitos judiciais e imensa insegurança jurídica.

Exatamente, para atalhar o caos gerado é que a LC nº 116/03 veio para definir, com clareza, todas as hipóteses de serviço em que o tributo é devido no local da prestação – *numerus clausus* –, dispondo que os demais serviços enumerados em uma extensa lista, devem ser tributados no domicílio do estabelecimento prestador¹⁷.

17. Está o art. 3º da LC n. 116/2003 assim redigido: “Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

No caso concreto da consulente, o tributo – a meu ver sequer devido nas hipóteses de cessão de uso de dados sísmicos, visto que se trata, não de prestação de serviços, mas de hipótese assemelhada à locação – é recolhido no domicílio de seu estabelecimento. É de se lembrar, também, que sua utilização dar-se-á em plataformas marítimas continentais.

Um terceiro aspecto é relevante acentuar.

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.”

A lista de serviços é taxativa. Já decidiu o STF, ainda à luz dos Decretos-Lei nº 406/68 e nº 833/68, que não tem caráter exemplificativo¹⁸.

À época, manteve divergência com Geraldo Ataliba, que entendia ser a lista exemplificativa até porque, para ele, a lei complementar poderia veicular matéria apenas federal e não poderia impor regras às demais entidades federativas, exceção feita aos conflitos de competência e às limitações constitucionais ao poder de tributar, normas de natureza explicitadora. Eu, todavia, defendia a tríplice função da lei complementar e, por decorrência, a taxatividade da lista de serviços.

Terminou prevalecendo a tese que outros tributaristas e eu à época defendíamos – entre os quais Gilberto de Ulhôa Canto, Ruy Barbosa Nogueira e Alcides Jorge Costa – na Suprema Corte, o que

18. Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado lembram que: “Com o advento da Constituição Federal de 1988, que avançou sensivelmente rumo ao federalismo, conferindo maior autonomia aos Municípios, doutrinadores de respeito passaram a defender a não exaustividade da lista de serviços. Para eles, caberia à lei complementar definir, genericamente, o que se deve entender por serviço, com algumas referências específicas a título de exemplo, mas não definir taxativamente, pois isso implicaria malferimento à autonomia municipal. Não havia, porém, consenso a esse respeito, e muitos sustentaram a taxatividade da lista, sob o argumento de que “a Constituição Federal atribuiu aos Municípios competência para tributar somente os serviços de qualquer natureza que a lei complementar de fina. Não se trata, portanto, de uma limitação imposta pela lei complementar. Na verdade a competência que a Constituição atribui aos Municípios tem, desde logo, o seu desenho a depender de lei complementar.”

A jurisprudência, examinando a questão, acolheu esse segundo entendimento, segundo o qual a lista é taxativa. Como anota Misabel Abreu Machado Derzi, “[...] prevaleceu, na jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição restritiva à autonomia municipal, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigoando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e a jurisprudência dos tribunais superiores posicionaram-se em favor da taxatividade da lista de serviços. Defenderam esse último ponto de vista, Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, José Afonso da Silva, Ives Gandra Martins, Gilberto de Ulhôa Canto e outros (...).

Jurisprudência recente do STF tem confirmado esse entendimento da taxatividade da lista de serviços e da incidência do ICMS sobre as operações de circulação de mercadorias, ainda que acompanhadas de prestações de serviços, não relacionados naquela lista.” (*Op. cit.*, p. 144-5).

levou a sucessivos alargamentos da lista, sempre por lei complementar, mesmo quando formalmente inconstitucional, como ocorrera com a LC nº 56/87.

Já à época o STF declarou nitidamente que a lista era taxativa¹⁹.

Bernardo Ribeiro de Moraes assim sobre ela se referiu:

Todavia, tendo em vista os termos constitucionais de discriminação de rendas, uma regra é indiscutível: a lista de serviços do legislador ordinário municipal pode ser igual ou menor do que a lista baixada por lei complementar, mas jamais poderá ser maior, abrangendo mais serviços do que os previstos na legislação complementar.

Devemos ver que, no caso do legislador ordinário municipal definir a hipótese de incidência do ISS com apresentação de sua lista de serviços, contendo atividades em menor número, se algum serviço constante da lista (baixada por lei complementar) deixar de figurar na relação municipal, inexistirá incidência fiscal para os serviços não previstos pelo legislador ordinário. O Município não poderá exigir o ISS para a respectiva atividade. Da mesma forma, se a lei ordinária municipal contiver em sua lista de serviços atividades não previstas na lei complementar, as mesmas não poderão ser válidas para efeito de incidência do ISS, visto a lei municipal, nesta parte, contrariar a lei complementar. O Município, neste caso, não teria competência tributária para legislar sobre tais atividades, e, portanto, não tem condições de exigir o ISS.²⁰

19. STF, R.E. 75.952-SP, RTJ 63:1980.

20. Doutrina e prática do Imposto sobre Serviços. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 156.

Ora, em todas as listas de serviços, desde o Decreto-Lei nº 406/68 – que ganhou eficácia de lei complementar, por força do princípio da recepção – até a Lei Complementar nº 116/03, não há menção nem a obtenção de dados sísmicos, nem a cessão de uso de tais dados, em clara demonstração de que tais atividades não estão sujeitas ao ISS.

As possíveis pretendidas assemelhações – e com fantástica distância das operações mencionadas – são as seguintes, tomando por base o Decreto-Lei nº 406/68 e a LC nº 116/03, por sua identificação, lembrando-se que se trata de serviços prestados por terceiros e que – na obtenção de dados para seu ativo – dela não cuidar as hipóteses mencionadas:

Decreto-Lei 406/68: [...]

22. Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros incisos desta lista, organização, programação, planejamento, assessoria, processamento de dados, consultoria técnica, financeira ou administrativa (VETADO); [...]

24. Análises, inclusive de sistemas, exames, pesquisas e informações, coleta e processamento de dados de qualquer natureza; [...]

35. Pesquisa, perfuração, cimentação, perfilagem, (VETADO), estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo e gás natural;”

LC nº 116/03:

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza. [...]

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres. [...]

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilação, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais. [...]

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

Nenhuma delas é semelhante à operação em questão, seja no que diz respeito a obtenção de dados para seu ativo, seja na cessão de uso de direitos que detém. A meu ver, a *cessão de uso* de dados sísmicos não representa trabalho de assessoria, de pesquisa, de processamento de dados ou de nada mencionado nos referidos itens. No caso específico da consulta, toda a parte terceirizada, o recolhimento é feito quando e onde de direito pelas empresas contratadas. Assim, nada obstante não haver clara menção na legislação das referidas operações, sempre que a consulente trabalha com dados adquiridos de terceiros, o ISS é pago no lugar e no tempo devidos pelos que prestam tais serviços.

Por esta razão, na modalidade multicliente, não há comercialização, mas cessão de uso de dados, pois estes continuaram no ativo da consulente e, portanto, a cessão não representa qualquer espécie de serviço prestado, mas operação assemelhada à locação de bens móveis²¹.

21. Júlio Maria de Oliveira e Márcio Roberto Alabarce escreveram: "b) Item 3 – Serviços prestados mediante locação, cessão de direito e congêneres; tais como cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, exploração de salões de festas, centro de

Não há, pois, em face da taxatividade da lista, como enquadrar a consulente, no caso de cessão a “clientes não exclusivos”, como sujeita ao ISS, pela natureza da operação (cessão de uso, assemelhada à locação).

Até mesmo quando faz as próprias prospecções para obtenção de dados para eventual utilização futura, esta atividade não pode ser considerada serviço porque não é para terceiro, mas “pro domo sua”. E como ninguém pode prestar “serviço” a si mesmo, não há incidência de ISS nesta hipótese.

Dois últimos aspectos merecem consideração.

O primeiro deles diz respeito aos serviços realizados na plataforma continental. Ela não pertence aos Municípios ou aos Estados. Está entre os bens da União.

Já no passado, repetidas vezes, decidiu, o Poder Judiciário, que não poderiam, as demais entidades federativas, estender sua *manus* impositiva sobre atuação fora de sua competência territorial.

Lê-se, por exemplo, as seguintes decisões:

Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Construção de Plataforma de Petróleo. Atividade que conquanto se divida em

convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, ginásios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversão, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza, locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhados ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, cessão de andaimes, palcos coberturas e outras estruturas de uso temporário. Nesse particular, convém observar que o texto aprovado pelo Senado Federal admitia a cobrança do imposto sobre a locação de bens móveis. Esse dispositivo foi vetado pelo Presidente da República ao argumento de que o STF decidiu por sua inconstitucionalidade, o que significa que tal atividade não mais estará sujeita à tributação pelo imposto. Ainda assim, pelas mesmas razões que levaram o Plenário do STF (em controle difuso) a declarar a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, é de se questionar a incidência do ISS sobre a “exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, etc.”, pois todas essas atividades, essencialmente, envolvem uma locação, ou seja, uma obrigação de dar. Mesmo no tocante à cessão de direito de uso de marcas e o direito de passagem ou permissão de uso de rodovias, ferrovias, não se tem qualquer prestação de serviço, mas, simplesmente, acesso de um direito.

diversos serviços e etapas contratualmente previstos, revelando desenvolvimento de um todo, uno e indivisível para fins de tributação, revelando uma empreitada (construção civil) por preço global.

Circunstância de ser a obra em alto mar, fora dos limites do Município exequente, que lhe retira a competência de exigir o ISS, mesmo que haja em terra, nos seus limites territoriais, canteiro de apoio para atividades e serviços destinados a serem empregados no todo.

Recurso provido para desconstituir o título executivo e extinguir a execução.²² (grifos nossos)

Ação ordinária – Inexistência de Relação Jurídica – incidência de ICMS – contrato de afretamento de apoio à Petrobrás.

O afretamento de embarcação para apoio ao serviço da Petrobrás na Plataforma Continental Brasileira, não se caracterizam como contratos de serviços de transporte, face a característica própria do serviço.

O campo de incidência do ICMS não pode ser ampliado, alcançando a Plataforma Continental. cujo domínio é da União.

Decisão declarando inexistir obrigação tributária face a ausência de relação jurídica nos citados contratos fazendo incidir o ICMS sem apoio legal. Recurso conhecido, negando-se provimento ao apelo, prejudicada a remessa necessária, a unanimidade.²³ (grifos nossos)

22. AC n 1994.001.03454, publ. no DJ em 19.4.2001, Exmo. Des. Rel. Binato de Castro, 8 Câmara Cível.

23. Remessa ex-officio 110 024890227580, datado de 07.3.95, Exmo. Des. Relator José Eduardo Grandi Ribeiro, juris informatizada Saraiva.

Cheguei a dar parecer abordando a natureza jurídica dos afretamentos de embarcações para servir plataformas de exploração de petróleo em bens da União, propugnando pela não incidência do ICMS ou ISS, à luz da jurisprudência anterior.

No entanto, na ADIMC nº 2080-3-RJ, o STF conceceu liminar sob o fundamento de que os conceitos de domínio e território não se confundem podendo, portanto, o Município tributar operações na plataforma continental, considerada essa plataforma como prolongação do território dos municípios costeiros:

Ação direta de inconstitucionalidade n. 2.080-3 Rio de Janeiro (Medida Cautelar)

Relator: Min. Sydney Sanches

Requerente: Confed. Nac. do Transp. – CNT

Advogados: Antonio Nabor Areias Bulhões e outro

Requerido: Governador do Estado do Rio de Janeiro

Requerida: Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro

Ementa: Direito Constitucional e Tributário. Competência tributária dos estados e municípios sobre a área dos respectivos territórios, incluídas nestes as projeções aéreas e marítima de sua área continental, especialmente as correspondentes partes da plataforma continental, do mar territorial e da zona econômica exclusiva.

Ação direta de inconstitucionalidade do § 5º do artigo 194 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e do § 4º do artigo da Lei Estadual nº 2.657, de 26.12.1996, que regula o ICMS naquela Unidade da Federação.

1. Alegação de que tais normas violam os artigos 20, V e VI, 22, I, 155, II, 150, VI, 146, I, III, “a” e 155, § 2º, XII, “d”, da Constituição Federal.
2. Fundamentação consideravelmente abalada com as objeções da ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA e do GOVERNADOR

DO ESTADO, que, a um primeiro exame, demonstraram a inocorrência de qualquer das violações apontadas na inicial. Medida cautelar indeferida. Plenário. Decisão unânime.

Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, ria conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em indeferir a medida cautelar. Votou o Presidente, o Senhor Ministro MARCO AURÉLIO. Falou Pelo requerido, o Procurador do Estado do Rio de Janeiro, o Dr. EMERSON BARBOSA MACIEL. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro CELSO DE MELLO.

Brasília, 06 de fevereiro de 2002.

Marco Aurélio – Presidente

Sydney Sanches – Relator.²⁴

Também já se posicionou neste sentido o Superior Tribunal de Justiça²⁵.

24. COORD. DE ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA, D.J. 22.03.2002, EMENTÁRIO N. 2062 – 1, 06/02/2002, Tribunal Pleno.

25. Leia-se: “RESP 649027 / BA - RECURSO ESPECIAL n. 2004/0040889-1

Relator(a): Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador: T1 - Primeira Turma

Data do Julgamento: 22/03/2005

Data da Publicação/Fonte: DJ 25.04.2005 p. 240.

Ementa: Processual Civil e Tributário. Multa por embargos protelatórios. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade. Súmula 07/STJ. ISS. Transporte marítimo. Incidência.

1. O Recurso Especial não é servil ao reexame do contexto fático-probatório dos autos, por força do óbice contido na Súmula 07/STJ.

2. O serviço de transporte marítimo, *in casu* a condução da tripulação das embarcações fundeadas na Baía de Todos os Santos, nos sentidos mar-terra e terra-mar para os portos de Salvador a Aratu, enquadra-se na hipótese do item 97 da lista anexa ao Decreto-Lei 406/68 e item 96 da Lista anexa à Lei Municipal no 4.279/90. Trata-se de serviço estritamente municipal, sujeito, portanto, à incidência do ISS, aliás, como analogicamente se infere do outro serviço semelhante previsto no art. 87 da citada Lista.

No caso, todavia, parece-me que a matéria afasta-se da temática polêmica daquelas operações, em face de, na obtenção dos dados sísmicos, os serviços de terceiros na plataforma continental, terem recolhimento do tributo municipal, e na obtenção de tais dados pela consulente para seu ativo não haver serviço prestado a terceiros. Tais dados, na linha da consulta formulada, têm seu uso cedido a terceiros, que por sua vez, os utiliza na plataforma continental para a exploração de petróleo ou gás²⁶.

Nada obstante as duas decisões mencionadas neste parecer, entendo ferir as mesmas o princípio da isonomia e da livre concorrência, como já escrevi:

Anoto, de início, para a resposta às diversas questões levantadas, que a consulente observa que: “É de ser registrado,

3. Deveras, é cediço em doutrina que: “Embora o mar territorial seja da União, o transporte aquaviário realizado no referido local terá a incidência do ISS, pois se trata de imposto da competência do Município, tributando os serviços de transporte municipal.”

4. Atestado pelo aresto recorrido que à época do fato gerador da obrigação em questão, possuía estabelecimento em Salvador, compete a esta entidade federada a exação. Tanto mais que o fundamento assentado é insindicável pelo Eg. STJ (Súmula 07).

5. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nesta parte, 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, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Francisco Falcão” (Site STJ).

26. Escrevi: “Ora, a plataforma continental é um bem da União, segundo o art. 20, inc. VI, da CF, pois pertence a seu território. É bem da União. Não é bem dos Estados, nem bem dos Municípios.

Desta forma, qualquer execução de transporte entre um Estado e a União, ou um Município e a União, por não ser interestadual ou intermunicipal, não está sujeito ao ICMS.

Mesmo que o afretamento, objeto da presente consulta, fosse apenas “transporte de pessoas ou coisas” entre o Município ou o Estado e o território da União, não haveria a possibilidade de incidência do ICMS, visto que não se trata nem de serviço de transporte intermunicipal, nem interestadual” (Revista dos Tribunais, ano 5, n. 21, out/Dez. de 1997, p. 74).

finalmente, que quando se trata de afretamento de embarcação estrangeira é pacífico o entendimento da PETROBRÁS e das autoridades Estaduais e Municipais de que não há incidência dos tributos objeto da presente consulta”.

Como se percebe, a mesma atividade exercida pelas empresas filiadas à consulente, quando exercida pelas empresas estrangeiras na plataforma continental, está fora do campo de tributação do ICMS e do ISS, visto que tais empresas atuam em território da União, que não pertence nem aos Estados, nem aos Municípios.

Desta forma, se prevalecesse a tese sustentada pelos Fiscos Municipais e Estaduais, de tributar as tarefas pormenorizadamente descritas na consulta, quando realizadas pelas empresas brasileiras filiadas à consulente, em território nacional, estaria-se diante de um “protecionismo às avessas”. Com efeito, enquanto as empresas estrangeiras que prestam os mesmos serviços de afretamento em território nacional não pertencente aos Estados e Municípios, mas à União, estariam a salvo de qualquer tributação, as nacionais sofreriam esses ônus, tornando, inclusive, inviável a concorrência em licitação, pois os custos das empresas estrangeiras seriam menores do que os das empresas brasileiras, sujeitas a ICMS e ISS.²⁷

A matéria, todavia, para efeitos de minha inteligência sobre a questão é irrelevante, por não haver serviço prestado para si mesmo e por ser a cessão de uso autêntica locação de bens imaterial²⁸.

27. *Revista dos Tribunais*, n. 21, p. 68-9.

28. Clélio Chiesa lembra sobre cessão de uso o seguinte: “Destarte, o Congresso Nacional não pode, ainda que seja a pretexto de editar normas gerais sobre o ISSQN por meio de lei complementar, pretender ampliar o conceito constitucional de prestação de serviço com o fito de alcançar situações que não configuram uma obrigação de fazer. Os conceitos constitucionais não podem ser objeto de redimensionamento pelas leis infraconstitucionais, sob pena de se esvaziar o texto constitucional.

O terceiro e último aspecto é que tem a ANP poder normativo, como o tem a ANATEL, duas únicas agências reguladoras com poder dessa natureza, por força da Constituição, que o outorgou, além das Casas Legislativas, ao Executivo (lei delegada e medida provisória), à Justiça do Trabalho e a essas duas agências (arts. 21, inc. XI e 177, § 2º, inc. III, da CF) ²⁹.

Todas as demais agências regulatórias têm apenas papel de agilizar a ação do setor, mas não possuem poder normativo, outorgado, pelo Constituinte, à Anatel e ANP.

Daí resulta que as Portarias da ANP têm força legal, desde que não contrariando a lei e a Constituição, muito embora, ao tratarem a cessão de uso como se alienação fosse, não tenham hospedado o instituto jurídico correspondente à relação jurídica em questão³⁰.

Parece-nos que o único reparo que deve ser feito à atitude do Presidente, é que deveria ter vetado todos os itens que fazem previsão de tributação de contratos de locação e cessão de direito de uso, pois tais situações não se enquadram na definição de prestação de serviços para efeito de tributação por meio do ISSQN” (*Op. cit.*, p. 71).

29. Os dois artigos têm a seguinte dicção: “Art. 21. Compete à União: [...] XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 15/08/95:);

“Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

§ 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995) [...]

III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)”.

30. Com efeito, lê-se no inc. II do art. 4º da Portaria 188/98 que: “Art. 4º. As EAD, quando autorizadas a realizar a aquisição de dados, estarão sujeitas às seguintes disposições:

O certo é que, tendo o poder normativo decorrencial, é de se convir que a definição de suas relações não pode ser alterada por conveniências tributárias, visto que, ao regular relações próprias de direito econômico com implicações contratuais pertinentes ao direito privado e administrativo, sua conformação jurídica não deve e nem pode ser alterada por leis impositivas municipais, risco de invadir competências, o que é vedado pelos arts. 109 e 110 do CTN, assim redigidos:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas

I. A Agência Nacional do Petróleo poderá enviar um representante para acompanhar o desenvolvimento das operações de aquisição dos dados, cabendo às EAD arcar com as despesas de acomodação e alimentação;

II. *As EAD estão obrigadas a colocar à venda os dados não exclusivos que forem adquiridos, processados, reprocessados e interpretados para qualquer empresa nacional ou estrangeira que tenha interesse na sua aquisição;*

III. As EAD deverão informar a Agência Nacional do Petróleo sobre a identidade dos compradores de dados não exclusivos no prazo máximo de 30 (trinta) dias contados da operação de venda;

IV. As EAD se obrigam a informar mensalmente a Agência Nacional do Petróleo sobre o progresso das operações de aquisição, processamento, reprocessamento e interpretação dos dados não exclusivos, justificando eventuais atrasos que ocorram em relação ao cronograma estabelecido;

V. As EAD ficam obrigadas a ceder gratuitamente para a Agência Nacional do Petróleo, a totalidade dos relatórios ou quaisquer outros documentos referentes aos dados não exclusivos, no prazo máximo de 60 (sessenta) dias contados da data da conclusão do trabalho de aquisição, processamento, reprocessamento ou interpretação dos mesmos”, operação que, de rigor, não é venda, mas cessão de uso, pois continuará a cedente a manter os dados e a cedê-los para tantas quantas forem as empresas que os desejarem.

Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.³¹

Isto significa dizer que, também por este prisma, ao tentarem definir um tipo de relação só possível de definido ser pela ANP, houve inequívoca exorbitância da função legislativa por parte de alguns municípios, objetivando aplicar critérios de integração analógica vedados –para efeitos impositivos – pelo § 1º do art. 108 da CTN, assim redigido: “§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar *na exigência de tributo* não previsto em lei”³² (grifos meus).

31. Cristiano Carvalho assim comenta o art. 110: “Na esteira do artigo anterior, esse dispositivo especifica ainda mais as limitações inerentes à legislação tributária. Ao passo que os institutos de direito privado não se confundem com os efeitos que as normas tributárias lhe atribuem, ao mesmo tempo não podem estas últimas alterar a essência daqueles primeiros. Insistindo na característica de superposição do Direito Tributário, o máximo que a norma tributária pode fazer é atribuir a obrigação de pagar algum tributo em consequência do acontecimento de alguma situação já regulada pelo direito privado. Não pode, contudo, alterar institutos, conceitos ou formas de direito ativado de forma a instituir tributação” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 918).

32. Sérgio Feltrin Corrêa lembra que: “À luz do disposto no § 1º não cabe exigir tributo algum não contemplado em lei, estendendo-se essa vedação de forma lógica a quaisquer penalidades.

Defrontando-se o intérprete com situação que não caiba na moldura anteriormente ressaltada, deverá buscar abrigo nos princípios gerais de direito tributário.

Para que qualquer ente público tenha condições de exigir ou aumentar tributos é indispensável a existência de lei. É exigência contida no ar. 150, I da CF.

Trata-se de determinação representativa de sólida garantia para o Fisco, bem como para o contribuinte. Além dela, inúmeras outras disposições versam no sentido de atingir o necessário equilíbrio nessas relações, sendo exemplo as respeitantes ao princípio de igualdade, de ampla defesa e o da irretroatividade da lei (CF, art. 5º, *caput*, XXXVI e LV). A proteção visada, contudo, nestes não cessa. Cabe considerar que a CF estabelece diversos princípios, como sejam, da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da isonomia (art. 150, II), da anterioridade (art. 150, III, b), de proibição de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, mediante tributos entre Estados ou Municípios, excetuado o pedágio pelo uso de vias cuja responsabilidade de conservação seja do Poder Público (art. 150, V), dentre outros mais, compondo enfim um sólido conjunto” (*Código Tributário Nacional – Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 463).

Qualquer que seja o ângulo pelo qual se examine a matéria, é de se convir que: a) não há incidência do ISS na modalidade de cessão de uso para multiclientes, por não ser a cessão de uso (semelhante à locação) serviço sujeito ao ISS, nem ser a ativação de dados no patrimônio consulente – dados por ela obtidos para seu ativo – serviço prestado a terceiros e, portanto, não sujeito ao ISS, nos termos da legislação da ANP. Esta operação, portanto, não corresponde à prestação de serviços³³.

Isto posto, passo a responder às diversas questões:

a) Entendo que a “comercialização” de dados sísmicos marítimos desenvolvida pela consulente, na denominada “modalidade multicliente”, materialmente não está sujeito ao ISS, de acordo com a jurisprudência do STF, visto que não há prestação de serviço na cessão de uso de tais dados para as empresas que os desejarem, permanecendo no ativo realizável a longo prazo da consulente, mesmo após a cessão multidirecionada.

É necessário esclarecer que, quando os dados são obtidos mediante levantamento promovido pela consulente de acordo com as autorizações e licenciamentos de órgãos públicos, tais como Marinha, Ibama e ANP, não há qualquer prestação de serviços porque a pretendida prestação de serviços para si mesmo não é fato gerador do ISS. Só nas hipóteses de terceirização é que se poderia falar em prestação de serviços, sendo, nesta hipótese o tributo recolhido pelo prestador.

A matéria, todavia, que se coloca, reside no fato de que, nas cessões de tais dados obtidos diretamente ou através de terceiros, na modalidade multicliente, o ISS não poderia ser nunca devido,

33. Reza o art. 21 da Lei Federal nº 9478/97 que: “Todos os direitos de exploração e produção de petróleo e gás natural em território nacional, nele compreendidos a parte terrestre, o mar territorial, a plataforma continental e a zona econômica exclusiva, pertencem à União, cabendo sua administração à ANP”.

pois, a cessão de uso equipara-se à locação de bens móveis, com jurisprudência já firmada no STF³⁴.

O recolhimento que a consulente faz no Município – se devido fosse, que não é, a meu ver, pois cessão de uso não é serviço – seria correto, visto que é lá que se operacionaliza referido procedimento. À luz do Decreto-Lei 406/68, na hipótese, todavia, não se caracterizaria a incidência do ISS, conforme jurisprudência citada no corpo deste parecer³⁵.

b) A LC nº 116/2003 não prevê, como não previa o Decreto-Lei nº 406/68, expressamente, a hipótese de “prospecção para obtenção de dados sísmicos na plataforma continental”.

No direito tributário, todavia, não há hipótese de incidência por integração analógica, por força do art. 108 § 1º.

Por outro lado, nas operações multiclientes, em que há cessão de uso, esta sim equiparada à locação, o STF já decidiu pela não incidência.

E, neste particular, há de se admitir a integração analógica entre cessão de uso e locação, visto que o art. 108, inciso I, assim

34. O Min. José Celso no RE 116.121-3-SP lembra que: “Tenho para mim, na mesma linha de entendimento exposta por AIRES FERNANDINO BARRETO (Revista de Direito Tributário, vol. 38/192) e por CLÉBER GIARDINO (“Revista de Direito Tributário”, vol. 38/196), que a qualificação da “locação de bens móveis”, como serviço, para efeito de tributação municipal mediante incidência do 182, nada mais significa do que a inadmissível e arbitrária manipulação, por lei complementar, da repartição constitucional de competências impositivas, eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis.

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*” (RE 116.121-3-SP, STF).

35. É de se lembrar que o ICMS também não é devido pois a alienação de um bem imaterial (direito do autor por exemplo) não é alienação de mercadoria e o ICMS pelo art. 155 inciso II da C.F. apenas incide sobre: “II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

redigido está: “Art. 108 Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I. a analogia”³⁶.

Vale dizer, para a interpretação tributária a assemelhação é possível, *menos para gerar imposição fiscal*.

Em face do exposto, não há como admitir a incidência do ISS.

c) Não há previsão da incidência do ISS, na operação mencionada na letra “a”, nem nos Decretos-Lei nº 406 e 834, nem nas LCs nº 56/87 e nº 116/03, pois a cessão de uso prevista, por ser locação de bem imaterial, macula a Constituição. Não há, por outro lado, serviço para si mesmo e o serviço terceirizado tem o tributo pago pelos prestadores, muito embora seja na plataforma continental o local da sua prestação.

d) Como já disse entendo não haver incidência do ISS, na operação multicliente, por haver uma cessão de uso de dados sísmicos³⁷.

Para mim, como já escrevi no passado, entendo que se serviço fosse, a atividade explorada – a obtenção de dados na plataforma

36. P.R. Tavares Paes lembra que: “A analogia não cria uma nova norma, mas, ao contrário, não faz mais que aplicar um princípio jurídico já contido em uma norma expressa de lei; é evidente que a aplicação analógica de uma norma tributária não institui um novo tributo, mas apenas aplica um tributo já existente, segundo os princípios que lhe são próprios” (*Comentários ao CTN*, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 120).

37. O Ministro Marco Aurélio no RE 116.121-3, assim se manifestou: “Em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços. Observem-se os institutos em vigor tal c o se contém na legislação de regência. As definições de locação de serviços e locação de móveis vêm-nos do Código Civil e, ai, o legislador complementar, embora de forma desnecessária e que somente pode ser tomada como pedagógica, fez constar no Código Tributário o seguinte preceito: “Art. 110 A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. O preceito veio ao mundo jurídico como um verdadeiro alerta ao legislador comum, sempre a defrontar-se com a premência do Estado na busca de acréscimo de receita” (STF, 11/10/2000, Tribunal Pleno).

continental – não estaria sujeita ao ISS de qualquer município, pois fora da área de atuação de seu poder impositivo. Não se pode desconhecer, todavia, a posição do STF na ADIN 2080, que depende ainda de decisão definitiva, pois tomada em medida cautelar integrada à referida ação direta.

e) A matéria é polêmica ainda no que diz respeito a essa questão.

Como enunciei no corpo do parecer, há decisões entendendo que os Municípios não podem exigir o tributo sobre serviços prestados em bens da União, e há liminar concedida pelo STF de que serviços prestados na plataforma continental podem ser sujeitos à imposição municipal. De observar que esta decisão ainda não é definitiva.

Por outro lado, sobre a atividade específica ainda não há jurisprudência formada, em face de não estar mencionada nas diversas listas de serviços (obtenção de dados sísmicos)³⁸.

f) Decididamente, não. No direito tributário, como já escrevi há três princípios são fundamentais para efeitos impositivos. A tipicidade fechada, a estrita legalidade e a reserva absoluta da lei formal. Assim me manifestei:

Com efeito, em direito tributário, só é possível estudar o princípio da legalidade, através da compreensão de que a reserva da lei formal é insuficiente para a sua caracterização. O princípio da reserva da lei formal permitiria uma certa discricionariedade, impossível de admitir-se, seja no direito penal, seja no direito tributário.

Como bem acentua Sainz de Bujanda (*Hacienda y derecho*, Madri, 1963, vol. 3, p. 166), a reserva da lei no direito tributário não pode ser apenas formal, mas deve ser absoluta,

38. Ler o meu parecer sobre a matéria publicado na *Revista dos Tribunais*, n. 21.

devido a lei conter não só o fundamento, as bases do comportamento, a administração, mas – e principalmente – o próprio critério da decisão no caso concreto.

À exigência da *lex scripta*, peculiar à reserva formal da lei, acresce-se da *lex stricta*, própria da reserva absoluta. É Alberto Xavier quem esclarece a proibição da discricionariedade e da analogia, ao dizer (*op. cit.*, p. 39): E daí que as normas que instituem sejam verdadeiras normas de decisão material (*Sachentscheidungsnormen*), na terminologia de Werner Flume, porque, ao contrário do que sucede nas normas de ação (*Handlungsnormen*), não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer, mais ou menos livremente, um poder, antes lhe impõem o critério da decisão concreta, predeterminando o conteúdo de seu comportamento.

Yonne Dolácio de Oliveira, em obra por nós coordenada (Legislação tributária, tipo legal tributário. In: *Comentários ao CTN*. Bushatsky, 1974. v. 2, p. 138), alude ao princípio da estrita legalidade para albergar a reserva absoluta da lei, no que encontra respaldo nas obras de Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário*. Bushatsky, 1973, v. 2) e Gerd W. Rothmann (O princípio da legalidade tributária. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.) *Direito Tributário*, 5ª Coleção. Bushatsky, 1973, p. 154). O certo é que o princípio da legalidade, através da reserva absoluta de lei, em direito tributário, permite a segurança jurídica necessária, sempre que seu corolário conseqüente seja o princípio da tipicidade, que determina a fixação da medida da obrigação tributária e os fatores dessa medida a saber: a quantificação exata da alíquota, da base de cálculo ou da penalidade.

É evidente, para concluir, que a decorrência lógica da aplicação do princípio da tipicidade é que, pelo princípio da seleção, a norma tributária elege o tipo de tributo ou da

penalidade; pelo princípio do *numerus clausus* veda a utilização da analogia; pelo princípio do exclusivismo torna aquela situação fática distinta de qualquer outra, por mais próxima que seja: e finalmente, pelo princípio da determinação conceitual de forma precisa e objetiva o fato impositivo, com proibição absoluta às normas elásticas (*Resenha Tributária*, 154:779-82, Sec. 2.1, 1980).³⁹

Como se percebe no caso, não há previsão legal para a operação mencionada – que de rigor não é prestação de serviços – pois que a lista de serviços desde o Decreto-Lei nº 406/68 é taxativa, conforme a doutrina e a jurisprudência do STF.

g) Como já expliquei, no corpo do presente parecer, na modalidade de dados disponibilizados não exclusivos, que continuam no ativo da consulente, a cessão de uso assemelha-se à locação de bens que não é prestação de serviços, segundo jurisprudência do STF, sendo a integração analógica permitida por força do art. 108, I, do CTN. Não há, pois, a possibilidade de cobrança do ISS. E na obtenção direta pela consulente (aquisição conforme a Portaria da ANP Nº 188), como tais “serviços”, seriam “serviços para si mesmo”, não estão sujeitos ao ISS. Por fim, mesmo à luz da LC nº 116/03, como, de resto, das demais listas veiculadas por legislação pretérita, as operações de obtenção não pertenciam à lista de serviços, não podendo ser integradas analogicamente à mesma, por vedação do § 1º do art. 108 do CTN.

h) Não. A aquisição, entendida como obtenção de dados sísmicos, não é prestação de serviços. E enquanto aquisição propriamente dita de dados pertencentes a terceiros, tal operação não consta das diversas listas. Na terceirização, tendo sido o tributo recolhido por terceiros, nada obstante exploração na plataforma

39. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 57-8.

continental, não terá a consulente que recolhê-lo, quando tais dados são incorporados a seu ativo, visto que são dados obtidos “pro domo sua”. Mantém-nos no ativo, para eventual disponibilização futura, não havendo pois, prestação de serviços para si mesmo⁴⁰.

E, por fim, tendo sido o tributo pago pelos terceirizados e representado a cessão de um bem imaterial (dados sísmicos) de um titular para outro, mera operação assemelhada à locação e não uma prestação de serviços, não vejo como tributar tal ato.

i) Como já demonstrei, nas respostas anteriores, entendo que, se devido fosse o tributo que não é, à falta de *expressa previsão legal* na lista e o fato de serem os dados obtidos fora da área dos municípios, no caso de prospecção terceirizada nenhum tributo devido seria aos municípios. A tendência jurisprudencial, todavia, é no sentido de outorgar competência aos Municípios. No caso, todavia, os tributos são pagos na terceirização e não há tributo a ser pago na “prestação de serviços” para si mesmo. Lembro que se tais dados fossem obtidos por empresas estrangeiras, atuando sem sede no Brasil, nenhum tributo também devido seria aos municípios brasileiros, o que implicaria, certamente, em descompetitividade para empresas nacionais, em nível de livre concorrência, ao serem estas obrigadas a pagar tributos não pagos pelas empresas estrangeiras. O princípio da isonomia restaria ferido⁴¹.

40. Francisco Rezek escreve sobre a plataforma continental: “Sobre essa plataforma e seu subsolo o Estado costeiro exerce direitos soberanos de exploração dos recursos naturais, e assim sucedia mesmo na época em que a largura dos mares territoriais variava entre 3 e 12 milhas – e em que, por isso, a maior parte da plataforma jazia sob águas de alto mar” (*Direito Internacional Público*: curso elementar. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 313).

41. Escrevi: “Fosse correta a tese defendida pelos Fiscos Estaduais e Municipais – que parecem objetivar retirar das empresas nacionais a competitividade, além de promover a geração de empregos fora do país e desemprego dentro – haveria tratamento absolutamente desigual entre pessoas jurídicas que atuam na mesma atividade, pois as empresas estrangeiras não seriam tributadas e as nacionais sim, no afretamento de embarcações para a Petrobrás.

À evidência, tal desigualdade disciplinar impositiva, não tem guarida na Constituição Federal:

j) Como já respondido anteriormente, aquisição e alienação de bens imateriais não é prestação de serviços, não sendo, na concepção legal do termo, tipo de atividade sujeita ao ISS.

k) Sim. Tanto a doutrina como a jurisprudência já se manifestaram a respeito.

l) Não. Sendo a lista taxativa, o fato de não haver previsão na lista, tornou o serviço fora da imposição municipal. Só o serviço que estiver, expressa e claramente, conformado na lista pode ser objeto de imposição municipal.⁴²

m) Como já disse no corpo do parecer, não. Estão os itens 2, 7.21 e 17.01 da lista complementar à LC nº 116/03 assim veiculados:

2 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.

Reza o artigo 150 inciso II que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; ...”.

Ora, a instituição de tratamento desigual entre empresas que se encontram em situação absolutamente igual –prestando serviços, não elencados na lista de serviços, para a Petrobrás, em território da União, que não pertence a Estados nem a Municípios--, com a não-tributação das empresas estrangeiras e a tributação sobre as empresas brasileiras, fere, macula, viola o art. 150 inciso II”. (*Revista dos Tribunais*, n. 21, p. 69-70).

42. Sobre o tipo de serviço prestado definido em lei complementar, Bernardo Ribeiro de Moraes escreve: “Assim, ‘definidos em lei complementar’ quer dizer estabelecidos em lei complementar, isto é, fixados, indicados, arrolados, em lei complementar. Compete à lei complementar estabelecer quais as atividades que devem ser tidas como serviços, para efeito de incidência do ISS. Ao estabelecer o rol dos serviços, a lei complementar não pode violar o Estatuto Supremo que lhe é superior. Ao estabelecer, de forma precisa, não genérica, os serviços oneráveis pelo ISS, a lei complementar deve obedecer fielmente à discriminação constitucional de rendas tributárias. Aliomar Baleeiro, utilizando expressão mais feliz e menos discutida, ao conceituar a hipótese de incidência do ISS, diz que os serviços de qualquer natureza devem estar ‘previstos em lei complementar’. O Decreto-lei n 406, de 31-12-1968, utiliza a expressão ‘serviço constante da lista anexa’ (art. 8 ao conceituar a incidência do ISS” (*Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 107).

2.01 – Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza. [...]

7 – Serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres. [...]

7.21 – Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilação, concretização, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais. [...]

17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.

17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

Nenhum deles, nenhum prevê a atividade em questão, sobre ser a obtenção de dados para seu ativo serviços não prestados a terceiros e a cessão de uso destes direitos, locação de bem imaterial que o STF entende não estar sujeita ao ISS.

n) A resposta é idêntica ao do quesito anterior.

o) Como já expus, no corpo do parecer, não vejo como haver qualquer incidência de ISS sobre a atividade da consulente, seja na modalidade multicliente (cessão de uso), seja na obtenção dos dados para seu ativo. Nem é devido o ICMS por não configurar operação de circulação de *mercadorias* (bens materiais).

Se devido fosse que não é, entendo que a forma de recolhimento do ISS da consulente seria correta, o que se admite apenas para argumentar, como se cessão de uso de bens imateriais ou a prestação de serviço para si mesmo fossem fatos geradores do ISS.

p) A LC nº 116/03 veio apenas explicitar, em nível legislativo, os princípios constitucionais que desde a EC nº 18/65 conformam

o ISS, tornando mais claras as operações de prestação de serviços, o fato gerador e o local de prestação de serviços em lista que tem sido alargada – de tempos em tempos – por lei complementar.

De qualquer forma, não muda em nada – para efeitos da consulta – o fato de que, a consulente, não presta serviços e apenas cede o uso, operação não de prestação de serviços, sobre este tipo de “aquisição” não estar previsto na lista de serviços. A um, porque se terceirizado, os terceiros recolhem o tributo. A dois, porque quando os obtêm para eventual futura utilização, se serviço estivesse prestando, estaria prestando *pro domo sua*, o que vale dizer operação não tributável. A três, porque se serviço houvesse, sua obtenção estaria sendo realizada na plataforma continental, fora da área de imposição municipal, nada obstante ser esta matéria do ponto de vista jurisprudencial, no momento, desfavorável e dependente de decisão final do STF. A quatro, porque se serviço tributado fosse, as empresas concorrentes estrangeiras não pagariam o tributo, impondo descompetitividade tributária, um protecionismo às avessas às empresas brasileiras e violando o princípio da isonomia⁴³. A cinco, porque – e aí a jurisprudência é favorável à consulente – cessão de bem imaterial (dados sísmicos) é equiparada a locação de bem imaterial e, portanto, fora do campo de incidência do ISS. Na cessão de uso, não há prestação de serviço, mas apenas locação de bem.

São estas as considerações que faço a respeito das questões formuladas, salvo melhor juízo.

43. Escrevi: “É de se lembrar que o inciso II faz menção ao princípio da equivalência, que é mais abrangente do que o da isonomia, como já demonstrei em estudo anterior. Não contente em assegurar tratamento não diferenciado, a fim de espantar dúvidas, reiterou, o legislador supremo, que o princípio da equivalência veicula a *proibição* de qualquer distinção em razão da ocupação ou função, acrescentando que a isonomia independe da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Em outras palavras, não há, no direito brasileiro, a possibilidade de tratamento diferenciado entre empresas nacionais e estrangeiras, que prestem o mesmo tipo de serviço para empresa brasileira no território nacional” (Revista dos Tribunais, n. 21, p. 70).

ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO. DEZ ANOS.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 276.142 – SP (2003/0045444-9)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

EMBARGANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: ANNA MARIA DE C. RIBEIRO E OUTROS

EMBARGADO: ANA MARIA VEIGA TORRES ZOLTAY

ADVOGADO: YEDA GRANADO DE SOUSA ROMEU

EMENTA

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, *sponte sua*, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas dos arts. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: “a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado – com o prazo do artigo 150, § 4º – que define o pra-

zo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o *dies a quo* do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do *dies ad quem* do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excluídas, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação; o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ‘cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. (...)

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de crescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.” (XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como se afastar a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por unanimidade, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki (voto-vista), Castro Meira, Denise Arruda, José Delgado e Franciulli Netto votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (RISTJ, art. 162, § 2º).

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 13 de dezembro de 2004 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 276.142 - SP (2003/0045444-9) RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Cuida-se de Embargos de Divergência opostos pela FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO em face de acórdão prolatado pela C. Segunda Turma, cuja ementa restou vazada nos seguintes termos:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 142, 150, § 4º, E 173, I, DO CTN - PRECEDENTE.

- Nos tributos lançados por homologação, a constituição do crédito tributário deverá ser efetuada pela autoridade administrativa dentro de cinco anos, contados do primeiro dia do ano subsequente ao do fato gerador.

- Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.91, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.96.

- Recurso conhecido pela letra "c", porém, improvido.

Afirma a Embargante a existência de dissídio pretoriano, que demonstra colacionando o acórdão proferido pela C. Primeira Turma no RESP nº 148.698-SP, espelhado na seguinte ementa:

Tributário. Execução Fiscal. Lançamento por Homologação. Prazo Decadencial. CTN, artigos 150, § 4º, 156 e 173.

1. O direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados da homologação tácita do lançamento.

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso sem provimento.

Admitidos os Embargos, transcorreu *in albis* o prazo para impugnação.

É o relatório.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 276.142 - SP (2003/0045444-9)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, *sponte sua*, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: “a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 – cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado – com o prazo do artigo 150, § 4º – que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excluídas, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ‘cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. (...)

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se ‘definitivamente extinto o crédito’ no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescentar a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em

razão de já se encontrar ‘definitivamente extinto o crédito’? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.” (XAVIER, Alberto. *Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário* Forense, Rio de Janeiro, 2. ed., 1998, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata a presente demanda, originariamente, de Embargos à Execução Fiscal, julgados improcedentes.

Este entendimento restou parcialmente mantido pelo Eg. Tribunal *a quo*, que reconheceu a ocorrência da decadência para a constituição do crédito em questão, referente ao ICMS, cujo respectivo fato gerador verificou-se em 1990, porquanto o lançamento somente foi efetivado em 1996.

Interposto Recurso Especial, foi este desprovido, nos termos da ementa acima transcrita.

Nos presentes Embargos de Divergência pretende a Embargante que prevaleça o entendimento externado quando do julgamento do RESP 148.698-SP, segundo o qual, nos termos do art. 174 c/c 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário somente se opera após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento, o que levado às últimas consequências vai permitir o decurso de um prazo de 15 anos entre a constituição do crédito e a exigibilidade do crédito, infringindo a jurisprudência da Seção.

Inicialmente cumpre tecer algumas considerações relevantes ao deslinde da controversia posta.

Nas hipóteses de lançamento por homologação a individualização do dever tributário – obrigação e crédito, prescinde de ato administrativo de individualização da norma abstrata e geral, essencial nas demais modalidades de tributos. Exsurge a partir do fato gerador do tributo, não só a obrigação de declarar e quantificar o tributo, mas também a obrigação de pagá-lo. Diante destas considerações, a escorreita exegese conduz à conclusão de que, não exigindo o sistema constitucional que a pretensão tributária trilhe o caminho do lançamento, mostra-se perfeitamente viável o nascimento do crédito tributário sem ato de lançamento.

Esclareça-se, com apoio no irretocável magistério de Sacha Calmon Navarro Coelho, que o lançamento é ato administrativo de aplicação da lei ao caso concreto. Na expressão do i. jurista, “o lançamento aplica a lei, não é lei, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação”. E prossegue: “é erro rotundo dizer que o lançamento institui o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento declara a obrigação e constitui o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito – quando isto for necessário – ao individualizar o comando impessoal da norma (como é de sua natureza de ato tipicamente administrativo)” (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 1. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1999). A obrigação tributária surge quando da ocorrência do fato gerador. E com ela surge o crédito tributário. Os atos jurídicos que integram o procedimento do lançamento são atos de aplicação do Direito, da lei tributária, em cumprimento ao princípio axiomático de que a atividade administrativa consiste na

aplicação de ofício da lei. O lançamento, em sua acepção jurídico-positiva atual, é meio de operar-se a aplicação concreta da norma tributária ao fato jurídico.

Relativamente ao denominado lançamento por homologação, o que ocorre não é a homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte, visto que, a teor do que dispõe o art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, mas a convalidação da operação intelectual efetuada pelo sujeito passivo, valorando sua situação de vida de forma a conformá-la ao conteúdo da norma tributária, diversamente do que ocorre no lançamento de ofício ou por declaração, onde há a prática de um ato de aplicação do Direito, provida da atividade administrativa privativa, outorgada pelo citado art. 142. O que se homologa, portanto, nas hipóteses de lançamento por homologação não é ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo tendente à *satisfação do crédito tributário*.

Fixado o conceito de lançamento, adentrando mais a fundo na análise do chamado “lançamento por homologação”, discorreu com precisão Paulo de Barros Carvalho:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico”. (*Curso de Direito Tributário*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, p. 282-3).

Pois bem, neste ponto chega-se à inarredável conclusão de que, nos chamados tributos sujeitos a lançamento por homologação o lançamento nada constitui, eis que não é condição ao pagamento do tributo. Enfim, que o crédito tributário nasce com o fato gerador, não com o lançamento.

Arrematando as razões estampadas, com propriedade impar teoriza Alberto Xavier: "Tenha-se desde logo a presente figura do lançamento por homologação, existente na esmagadora maioria dos tributos modernos, nestes não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação tributária se constitui e extingue independentemente deste ato jurídico. Aqui é evidente que a eficácia constitutiva da obrigação resulta, por si só, do fato tributário." (*Do lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 558; grifos nossos).

Regra geral, o início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do Código Tributário Nacional). Assim, considerando-se que relativamente à exação em comento não há lançamento para a constituição do respectivo crédito tributário, o termo inicial do prazo decadencial é a data da realização do fato impositivo. A partir deste momento dispõe o Fisco de cinco anos para verificar a correção do proceder do contribuinte, compelido por lei ao pagamento do tributo.

Expirado este prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, consoante preceitua o art. 150, § 4º do *Codex Tributário*.

Ora, extinguindo-se definitivamente o crédito após o transcurso de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, não há mais ensejo à realização de lançamento tendente à constituição daquele crédito.

Operando-se, para o Fisco, a preclusão do direito de lançar, pelo decurso do quinquênio legal, o crédito considera-se extinto. Assim, não há como prosperar a pretensão do Embargante no sentido de fixar como termo inicial da decadência justamente a data da extinção definitiva do crédito tributário.

No pertinente ao argumento trazido pela Autarquia Previdenciária quanto à abertura do prazo decadencial a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN), considerando-se a possibilidade de efetuar-se o lançamento no quinquênio posterior à ocorrência do fato gerador do tributo (art. 150), não há base jurídica a sustentá-lo.

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento.

Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal sem pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o *Codex Tributário*.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário.

A respeito do tema em debate vale transcrever a excelente doutrina do Profº José Souto Maior Borges:

"O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla

hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis — ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação — poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN." (*Lançamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, 2. ed., p. 397 a 400).

Tecendo comentários acerca da jurisprudência que propõe a aplicação concorrente dos arts. 150, § 4º e 173, leciona Alberto Xavier:

"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 — cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado — com o prazo do artigo 150, § 4º — que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...)

A iligibilidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o crédito'? Verificada a morte do

crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo. (*Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2. ed., p. 92 a 94).

Inferre-se desse contexto que, transcorrido o prazo previsto no art. 150, § 4º, não subsiste para o Fisco o direito de lançar o tributo.

Com essas considerações, REJEITO OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2003/0045444-9

ERESP 276142 / SP

Números Origem: 200000902497 47896
604015

PAUTA: 27/10/2004

JULGADO: 10/11/2004

Relator

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Presidenta da Sessão

Exma. Sra. Ministra ELIANA CALMON

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. MOACIR GUIMARÃES MORAES FILHO

Secretária Bela. Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: ANNA MARIA DE C RIBEIRO E OUTROS

EMBARGADO: ANA MARIA VEIGA TORRES ZOLTAY

ADVOGADO: YEDA GRANADO DE SOUSA ROMEU

ASSUNTO: Tributário – ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro Relator conhecendo dos embargos, mas lhes negan-

do provimento, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.”

Aguardam os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Denise Arruda, Francisco Peçanha Martins, José Delgado e Franciulli Netto.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

O referido é verdade. Dou fé.

Brasília, 10 de novembro de 2004

Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza
Secretária

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP

Nº 276.142 – SP (2003/0045444-9)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

EMBARGANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: ANNA MARIA DE C RIBEIRO E OUTROS

EMBARGADO: ANA MARIA VEIGA TORRES ZOLTAY

ADVOGADO: YEDA GRANADO DE SOUSA ROMEU

VOTO-VISTA

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação – que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” –, há regra

específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

3. No caso concreto, o débito é referente a ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Embargos de divergência a que se nega provimento.

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

1. Cuida-se de embargos de divergência apresentados em face de acórdão da 2ª Turma que, em embargos à execução fiscal relativa a valores de ICMS, negou provimento ao recurso especial da Fazenda, considerando que (a) no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda para constituição do crédito tributário é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º); (b) "ainda que se atrele a interpretação do art. 150, § 4º, com o art. 173, I, do CTN, que estabelece a contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao em que poderia ser feito o lançamento, nada autoriza o alargamento do prazo de decadência para dez anos" (fl. 84); (c) no caso concreto, os fatos geradores ocorreram entre fevereiro e julho de 1990, com o que, fixado o termo inicial do prazo quinquenal em 1º.01.1991, esgotou-se tal prazo em 31.12.1995; (d) tendo a autoridade fazendária formalizado o título que aparelha a execução apenas em 15.02.1996, decaiu a mesma do direito de cobrar o imposto.

A Fazenda Estadual aponta divergência entre o entendimento adotado pelo acórdão embargado e aquele firmado pela 1ª Turma na apreciação do RESP 148.698/SP, Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 08.03.2000, se-

gundo o qual "o direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados da homologação tácita do lançamento".

Admitidos os embargos (fls. 104-105), deixou de apresentar impugnação a embargada.

O relator, Min. Luiz Fux, negou provimento aos embargos, sustentando, em suma, que "considerando-se que relativamente à exação em comento não há lançamento para a constituição do respectivo crédito tributário, o termo inicial do prazo decadencial é a data da realização do fato impositivo. A partir deste momento dispõe o Fisco de cinco anos para verificar a correção do proceder do contribuinte, compelido por lei ao pagamento do tributo".

Pedi vista.

2. O dissídio diz respeito à fixação do termo inicial do prazo de cinco anos de que dispõe a Fazenda para constituir o crédito tributário, que, segundo o acórdão embargado, é o momento da ocorrência do fato gerador, e, segundo o acórdão paradigma, é o momento da homologação tácita do lançamento.

3. Inicialmente, cumpre apontar o equívoco incorrido pelo acórdão do TJ/SP, consistente na falta de distinção entre as atividades de *lançamento* e de *inscrição em dívida ativa*.

O lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é ato constitutivo do crédito tributário, consubstanciado no "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Sendo constitutivo do crédito tributário, é o ato cuja prática deve ocorrer nos prazos previstos nos arts. 173, I, e 150, § 4º, do CTN. A inscrição em dívida ativa, a seu turno, é "ato de controle administrativo da legalidade" (Lei nº 6.830/80, art. 2º, § 3º),

que “assegura ao crédito tributário grau eficaz máximo” e “enseja a imediata constrição dos bens do devedor (contribuinte ou responsável) em prol da Fazenda Pública, gozando da presunção *juris tantum* de certeza, liquidez e exigibilidade” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 907). A inscrição, sublinhe-se, “não é ato de constituição do crédito tributário”, pressupondo, “isto sim, que este se encontre regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 242). Trata-se de procedimento que deve ser efetuado no prazo a que alude o art. 174 do CTN.

Feitas essas considerações – a que apenas indiretamente, de qualquer sorte, diz respeito a controvérsia central dos embargos –, passa-se ao exame do recurso.

4. Em relação ao prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário, a regra geral é a do art. 173, I, do CTN, segundo a qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados (...) I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Todavia, há regra específica para os casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Em tais casos, havendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos, a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

Eis os textos desses dispositivos:

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. (*omissis*)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (*omissis*)

Sobre o tema, há jurisprudência firme nesta Corte:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.” (ERESP 101.407/SP, 1ª Seção, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000)

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. ART. 150, § 4º, DO CTN.

I – O prazo de que dispõe o Fisco para rever o autolanzamento e exigir qualquer suplementação do tributo recolhido ou, ainda, aplicar penalidades, decai em cinco anos, período após o qual se opera a homologação tácita do lançamento e extingue-se o crédito tributário, excetuadas as hipóteses em que houver fraude, dolo ou simulação.

II – ‘Transcorridos mais de cinco anos do fato gerador até a constituição do crédito tributário, extingue-se definitivamente o direito do fisco de cobrá-lo.’ (RESP 178.433/SP, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, D.J.U 21/08/2000, Pág. 108).

III – Agravo regimental a que se nega provimento.” (AGRESP 178.308/SP, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 30.09.2002) “TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido.” (RESP 183.603/SP, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001)

É a orientação também defendida em doutrina:

“Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido

o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.” (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6. ed., p. 1011.)

“Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência - homologação tácita, extintiva do crédito - ao transcurso *in albis* do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada” (DERZI, Misabel A. Machado. *Comentários ao CTN*, Rio de Janeiro: Forense, 3. ed., p. 404.)

5. No caso concreto, o débito é referente a ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação. Dos termos da inicial dos embargos à execução, em que o contribuinte alega ser beneficiário de isenção, depreende-se não ter havido qualquer antecipação de pagamento.

É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN, assim explicitada no voto-condutor do acórdão do primeiro precedente citado:

“Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de ‘cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador’.

A incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, *aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo*.

Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto; o controle fiscal tem por objeto, sempre, o pagamento antecipado do tributo, resultando ou na respectiva *homologação* ou no *lançamento de ofício* das diferenças eventualmente devidas.

Ai a constituição do crédito tributário deve observar não mais o artigo 150, § 4º, mas o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tal como já decidia a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, consolidada na Súmula nº 219, a saber:

‘Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.’

O enunciado é casuista, na medida em que se refere a contribuições previdenciárias, mas o princípio nele estabelecido abrange todos os tributos lançados por homologação, neste gênero incluído o ICMS.”

Foi essa a orientação adotada pelo acórdão embargado, que deve, portanto, ser mantido.

6. Pelas considerações expostas, nego provimento aos embargos de divergência. É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2003/0045444-9

ERESP 276142 / SP

Números Origem: 200000902497 47896
604015

PAUTA: 27/10/2004

JULGADO: 13/12/2004

Relator

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Presidenta da Sessão

Exma. Sra. Ministra ELIANA CALMON

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. GILDA PEREIRA DE CARVALHO BERGER

Secretária Bela. Zilda Carolina Vêras Ribeiro de Souza

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

PROCURADOR: ANNA MARIA DE C. RIBEIRO E OUTROS

EMBARGADO: ANA MARIA VEIGA TORRES ZOLTAY

ADVOGADO: YEDA GRANADO DE SOUSA ROMEU

ASSUNTO: Tributário – ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo no julgamento, a Seção, por unanimidade, conheceu dos embargos, mas lhes negou provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.”

Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki (voto-vista), Castro Meira, Denise Arruda, José Delgado e Franciulli Netto votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão (RISTJ, art. 162, § 2º). Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins.

O referido é verdade. Dou fé.

Brasília, 13 de dezembro de 2004
 Zilda Carolina Véras Ribeiro de Souza
 Secretária
 (Ementa publicada no DJU 28.02.2005, p. 180).

EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. PIS. COFINS. CSLL. IRPJ. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

APELAÇÃO CÍVELNº2004.70.05.000736-8/
 PR

RELATORA: Des. Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA

REL. ACÓRDÃO: Des. Federal Wellington Mendes de Almeida

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

APELANTE: DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA.

ADVOGADO: Kelly Cristina Ribeiro

APELADO: (Os mesmos)

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. PIS. COFINS. CSLL. IRPJ. BASE DE CÁLCULO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO.

1. Não integram a base de cálculo do PIS e COFINS todas as entradas havidas na contabilidade das empresas prestadoras de serviços temporários, senão que apenas as receitas por ela auferidas, sendo, tão-somente neste particular, irrelevantes o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas, nos termos do disposto no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998.

2. No que tange às empresas de serviços temporários, portanto, cuja função é arrematar trabalhadores que, por sua vez, prestam labor às empresas tomadoras, os valores por estas transmitidos àquelas e que têm por destino a remuneração dos empregados, vez que não são apropriados pela empresa cedente de mão-de-obra, senão que pelos trabalhadores mesmos, não se sujeitam à incidência do PIS e da CO-

FINS, restando não alcançados pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

3. O mesmo não ocorre, entretanto, quanto à CSLL e ao IRPJ, pois que possuem fato gerador e bases de cálculo diferenciados, consubstanciados, respectivamente, na ocorrência de lucro e no seu montante e na constituição de rendas e proventos de qualquer natureza e, outrossim, na sua expressão monetária.

4. Apelações e remessa oficial providas em parte.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por maioria, dar provimento parcial às apelações e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 27 de abril de 2005.

Des. Federal Wellington Mendes de Almeida
 Relator para o acórdão

APELAÇÃO CÍVELNº2004.70.05.000736-8/
 PR

RELATORA: Des. Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

APELANTE: DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA.

ADVOGADO: Kelly Cristina Ribeiro

APELADO: (Os mesmos)

Relatório

Trata-se de recursos de apelação e remessa oficial interpostos, em ação ordinária, contra sentença que julgou procedente pedido de declaração de inexigibilidade da COFINS sobre valores que ingressam no caixa da autora, empresa prestadora de serviços especializados, a título exclusivo de reembolso de salários e encargos dos trabalhadores que prestam serviços às tomadoras. Quanto ao pedido de inexigibilidade também do PIS, da CSLL e do

IRPJ, nos mesmos moldes, o MM Juízo de primeiro grau extinguiu sem julgamento de mérito, entendendo que não houve formulação de causa de pedir, declarando a inépcia da inicial neste ponto.

Insurge-se a autora aduzindo que a fundamentação utilizada para afirmar a inexigibilidade da COFINS sobre todo o resultado auferido com a operação de prestação de serviços é a mesma utilizada para argüir a inexigibilidade do PIS, da CSSL e do IRPJ, qual seja o fato de que, no exercício de sua atividade, parte dos valores que auferem da tomadora de serviços são mero reembolso do montante relativo a pagamento de folha de salários e demais encargos sociais e trabalhistas. Reafirma que, sob a égide da Lei nº 10.833/03, as tomadoras de serviço passaram a ser substitutas tributárias das prestadoras, e que deveriam recolher os tributos em comento sobre o valor total da operação, o que acarreta a incidência sobre parcelas que não se caracterizam como faturamento, lucro ou renda. Requer o julgamento do mérito e a procedência total de seu pedido.

Apela a Fazenda Nacional sustentando que a prestadora de serviços não pode ser caracterizada como mera depositária de valores auferidos da tomadora de serviços. Alega que é daquelas a responsabilidade pelo pagamento de salários e todos os encargos trabalhistas e sociais, motivo pelo qual a COFINS deve incidir sobre o faturamento/receita bruta nos estritos limites da lei, considerando, ademais, que a Lei nº 9.718/98 não prevê qualquer hipótese de isenção ou exclusão da base de cálculo nos moldes do pedido da parte autora.

Com contra-razões, subiram os autos.

É o relatório.

Inclua-se em pauta.

Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria

Relatora

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.05.000736-8/PR

RELATORA: Des. Federal MARIA LÚCIA LUZ LEIRIA

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

APELANTE: DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA/

ADVOGADO: Kelly Cristina Ribeiro

APELADO: (Os mesmos)

Voto

PRELIMINAR

A impetrante é empresa prestadora de serviços com fornecimento de mão-de-obra especializada. Alega que o montante pago pelos tomadores de serviços divide-se em reembolso dos valores relativos ao pagamento da folha de salários dos profissionais e dos respectivos encargos sociais e trabalhistas, e em taxa de administração pelo serviço de agenciamento de profissionais. Pretende que somente esta segunda parcela seja posta à tributação do PIS, da COFINS, da CSSL e do IRPJ, pela tomadora de serviços, a título de substituta tributária da prestadora de serviços nos moldes da Lei nº 10.833/03.

Tenho que a fundamentação utilizada na exordial para afirmar seu direito de redução da base de cálculo da COFINS, embora sintética, é a mesma a sustentar o excesso de recolhimento das demais exações, motivo pelo qual a parte autora merecia o julgamento integral de seu mérito.

Tendo em vista a Lei nº 10.352/2001 ter acrescentado o § 3º ao art. 515 do CPC, possibilitou-se ao Tribunal o julgamento de processo extinto em primeiro grau sem julgamento de mérito. Ressalvo que, para tanto, deve ter ocorrido a devida angariação do processo na instância *a quo*, o que se vislumbra *in casu*.

MÉRITO

A parte autora pretende a declaração do "direito de recolher o PIS, a COFINS, a CSSL e o IRPJ considerada como base de cálculo somente a taxa de administração

(comissão), excluindo-se os reembolsos de salários, impostos, encargos sociais e despesas com material de limpeza e uniformes” (fl. 14).

Neste ponto, preliminarmente ressalva que ao contribuinte somente é dado fazer aquilo que a lei

expressamente estabelece, aplicando-se restritivamente o art. 111 do CTN, de forma a não estender indistintamente isenções ou exclusões de créditos especificamente citadas na lei. Ao contrário do que pretende a parte autora, os dispositivos legais não são meramente exemplificativos. Ou ele se enquadra em uma das hipóteses, ou não pode gozar da exclusão pretendida.

Quanto ao recolhimento do PIS e da COFINS, que têm como base de cálculo o faturamento/receita bruta da empresa, a Lei nº 9.718/98 prevê, em seu art. 3º, § 2º, os valores que podem ser afastados para fins de apuração das contribuições devidas. Esta é a redação original do dispositivo:

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 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 Circulação 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;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da

avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo curso de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – os valores que, computados como receita, tenha sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”

Considerando o elenco taxativo, o caso *sub judice* não poderia ser enquadrado em qualquer hipótese, sequer naquela descrita no inciso III, qual seja a transferência de receitas a terceiros. É que o pagamento de salário não é repasse de verbas, e a folha de salários é de sua própria atividade, não podendo ser transferida à tomadora de serviços que, efetivamente, como substituta tributária pelo regime criado pela Lei nº 10.833/03, deve recolher o PIS e a COFINS devidos pela prestadora pelo valor total de sua nota fiscal, que caracteriza o seu faturamento.

Ademais, é posicionamento pacífico desta Corte que o art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/98, teve seu inciso III revogado pela MP 2.158-35/01 sem jamais ter gozado de aplicabilidade plena, eis que estava legalmente prevista sua regulamentação pelo Executivo, o que nunca aconteceu, até sua revogação.

As contribuições para o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento, que corresponde à receita bruta da empresa, conforme preceituam os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, e ainda que se pudesse entender auto-aplicável o inciso III, não se pode conceber tenha o referido preceito a abrangência que pretende a parte autora. A apelante pretende a exclusão da composição da receita bruta de todo e qualquer repasse de valores a terceiros, como o próprio pagamento de salários aos seus empregados. O dispositivo cuja aplicação busca a parte apelante é claro: excluir

receita de terceiros e não o custo dos produtos/serviços revendidos.

Não merece prosperar sua tese, eis que, para todos os contribuintes, possuam empregados trabalhando dentro de seu próprio estabelecimento ou fora dele, devem recolher as respectivas exações com base no mesmo fato gerador e utilizando a mesma base de cálculo. No caso dos autos, o PIS e a CO-FINS incidem sobre o faturamento, valor constante na soma de suas notas fiscais. O destino que vá dar à quantia ali disposta não pode ser oposto ao Fisco.

Não deve ser outro o entendimento aplicado ao IRPJ e à CSSL, que também têm suas bases de cálculo estabelecidas pelas leis de regência, não admitindo exclusões e isenções com base apenas na atividade exercida pela empresa e a forma de recolhimento dos tributos.

O Imposto Sobre Rendas e Proventos de Qualquer Natureza, previsto no art. 153, III, da CRFB/88 e no art. 43, I e II, do CTN, incide sobre qualquer ingresso financeiro no patrimônio do sujeito passivo. O RIR/99 (Decreto 3.000/99) é a norma que determina as parcelas dedutíveis da base de cálculo do IR, não havendo qualquer hipótese na qual a parte autora possa se enquadrar. Ademais, mesmo que se reconheça que transferências de renda não possam ser entendidas como acréscimo patrimonial, o pagamento de encargos e salários é por óbvio responsabilidade da prestadora de serviços, não da tomadora, passando ao largo da pretensão aduzida pela parte autora nos autos, sustentando que afe-re exclusivamente uma “comissão” pelo “agenciamento” de trabalhadores.

Por fim, a Contribuição Social Sobre o Lucro, criada pela Lei nº 7.689/88 com base no permissivo constitucional do art. 195, tem como base de cálculo o lucro da pessoa jurídica, que deve ser tido como aquele atingido pela contribuinte no exercício de sua atividade, nos moldes de seu contrato social. Todas as alterações trazidas à lei em comento não modificaram sua

base, nem trouxeram hipótese de dedução da qual a autora possa se aproveitar, nos moldes pretendidos. Seu lucro é resultado matemático aferido, ao final do exercício financeiro, da diferença entre as receitas e as despesas de uma empresa. Novamente, e conforme fundamentação supra, o pagamento de salários e os encargos trabalhistas são despesas da prestadora de serviços, e não da tomadora, influenciando na base de cálculo de sua própria CSSL.

Conforme amplamente destacado supra, o pagamento dos salários, dos impostos e de todos os demais encargos e despesas provenientes da mão-de-obra dos funcionários colocados à disposição da tomadora de serviços são integralmente suportados pela contratante, conforme consta da nota fiscal de prestação de serviços, razão pela qual a autora não deve ser encarada como mera depositária de tais valores que serão “repassados” a quem de direito. O PIS, a COFINS, a CSSL e o IRPJ devem ser apurados considerando todos estes valores como faturamento, lucro e acréscimo patrimonial da autora, independentemente do contrato realizado entre ela e qualquer outra pessoa jurídica para o exercício de sua atividade, qual seja, a prestação de serviços especializados.

A decisão de primeiro grau, então, merece integral modificação. Invertidos os ônus de sucumbência, fixo os honorários advocatícios em 10% do valor dado à causa, a cargo da autora.

Ante o exposto, afasto a sentença extintiva, e, no mérito, dou provimento ao recurso de apelação da União e à remessa oficial para julgar improcedente a demanda. Prejudicado o recurso de apelação da parte autora.

Desembargadora Federal Maria Lúcia Luz Leiria
Relatora

APELAÇÃO CÍVEL N° 2004.70.05.000736-8/
PR

RELATORA: Des. Federal MARIA LÚCIA
LUZ LEIRIA

APELANTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin

APELANTE: DINÂMICA RECURSOS HUMANOS LTDA/

ADVOGADO: Kelly Cristina Ribeiro

APELADO: (Os mesmos)

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, concedo-me discordar do entendimento expandido pela ilustre Relatora. Contudo, minha divergência restringe-se tão-somente quanto ao recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS utilizando como base de cálculo o valor da taxa de serviços constante das faturas provenientes de prestação de serviços às tomadoras de serviços temporários, bem ainda quanto aos honorários de advogado.

Ressalto, todavia, que nada tenho a acrescentar relativamente às demais questões examinadas no judicioso voto da eminente Relatora, pelo que passo a analisar os pontos objetos de minha divergência.

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 disciplinou em seu artigo 2º a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, nos seguintes termos:

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

O conceito de faturamento, para fins da incidência fiscal, foi delineado no § 1º do art. 3º:

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

§ 1º – Entende-se como receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

Nada obstante o sentido técnico da expressão faturamento corresponder apenas ao somatório das vendas concluídas

num determinado período, acompanhadas das faturas, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 150.76401/PE, tendo como Rel. o eminente Ministro Marco Aurélio, consolidou o conceito de faturamento como sendo “o produto de todas as vendas, e não somente das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo”.

No mesmo sentido, ao apreciar os aspectos jurídicos envolvendo a COFINS, na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1-1-DF, aquela Corte teve oportunidade de fixar o entendimento de que o termo faturamento não destoa de “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”, nos moldes definidos pelo art. 2º da Lei Complementar nº 70/91.

Entretanto, não vislumbro incompatibilidade entre o referido dispositivo, ao dimensionar a extensão do conceito de receita bruta, e a pretensão entrelaçada nos autos. Com efeito, o dispositivo é lúcido ao afirmar que o faturamento consiste na totalidade das receitas “auferidas” pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a titulação contábil que se lhes atribua. Em se tratando de regra hermenêutica, ao apregoar que o faturamento constitui a soma das verbas recebidas pela pessoa jurídica, o comando não faz incluir, certamente, dentro do espectro conceitual conglobante em que pretende se definir a abrangência do termo “faturamento”, as importâncias que adentram na contabilidade da empresa mas não são por elas retidas, ou seja, não são por elas “auferidas”. A rigor, o que anseia a norma é fazer que as contribuições em testilha atinjam o somatório de todos os valores pertencentes às pessoas jurídicas, sem importar a classificação contábil em que se enquadrem, o que não implica, por certo, fazê-las incidir sobre rubricas que, mesmo trafegando pela contabilidade, não se agregam ao patrimônio da sociedade. Vale dizer, essa parcela, consubstanciada nos importes que transitam nos quadros

contábeis da empresa e que ao depois são transferidos a seus reais proprietários, não sofre a carga da hipótese de incidência das imposições em apreço, pois que não consiste em receita auferida, senão que apenas receita administrada, gerida.

Assim, não se cerca de incompatibilidade o estudado art. 3º da Lei nº 9.718/98 com o entendimento preconizado para o caso, porquanto, a despeito de ter o diploma normativo delimitado exaustivamente as hipóteses de exclusão da base de cálculo dos referidos tributos, inexistindo autorização para dedução dos valores referentes ao reembolso dos salários de empregados e dos respectivos encargos trabalhistas, fê-lo no condizente às verbas efetivamente recebidas pela empresa jurídica, visando, por exemplo, às hipóteses em que o encontro de contas far-se-ia entre os ativos e os passivos da própria empresa, universo dentro do qual, para efeitos de tributação pelo PIS e pela COFINS, ordena a irrelevância da discriminação contábil.

No que tange às empresas de serviços temporários, portanto, cuja função é arremeter trabalhadores que, por sua vez, prestam labor às empresas tomadoras, os valores por estas transmitidos àquelas e que têm por destino a remuneração dos empregados, vez que não são apropriados pela empresa cedente de mão-de-obra, senão que pelos trabalhadores mesmos, não se sujeitam à incidência das contribuições em comento, restando não alcançados pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Tal não ocorre, evidentemente, com as importâncias discriminadas na fatura correspondentes ao serviço prestado pela empresa prestadora de serviço temporário, ou seja, a *taxa de administração*, que é efetivamente amealhada com *animus domini* pela empresa cedente de mão-de-obra.

Verifico, pois, que o *faturamento* da empresa prestadora de serviços temporários consiste, basicamente, na taxa de agenciamento percebida das empresas cessionárias, em contraprestação aos serviços

realizados. Mister, *in casu*, distinguir-se entre a receita e as entradas para fins financeiro-tributários. Ora, o artigo 3º, § 1º, em foco, ao determinar a desimportância do tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para as receitas, não pretendeu, em extensão normativa despegada da realidade, abarcar todas as entradas, mas apenas as receitas efetivamente auferidas pelos contribuintes dos tributos. Para a conceituação em liça, impende recorrer aos preciosos fragmentos insculpidos no RESP n. 411.580/SP, Relator o em. Min. Luiz Fux, os quais rogo vênias para reproduzir:

“Deveras, os valores que entram nos cofres das empresas devem ser bipartidos em ingressos financeiros (que na Ciência das Finanças são denominados movimentos de fundo ou de caixa) e receitas.

Geraldo Ataliba ensina que, também no direito público, esses conceitos não comportam confusão, doutrinando:

“Sob a perspectiva jurídica, costuma-se designar por entrada todo o dinheiro que entra nos cofres públicos, seja a que título for. Nem toda entrada, entretanto, representa uma receita. É que, muitas vezes, o dinheiro ingressa a título precário e temporariamente, sem passar a pertencer ao Estado”.

E, logo adiante, conclui:

“... receitas são entradas definitivas de dinheiro que pertencem ou passam a pertencer ao Estado...” (*Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 25 e 26).

Alerta o mestre, portanto, que nem todos os valores que entram nos cofres da empresa são receitas. Os valores que transitam pelo caixa das empresas (ou pelos cofres públicos) podem ser de duas espécies: os configuradores de receitas e os caracterizadores de meros ingressos.

As receitas são entradas que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o. Os ingressos envolvem tanto as receitas

quanto as somas pertencentes a terceiros (valores que integram o patrimônio de outrem); são aqueles valores que não importam modificação no patrimônio de quem os recebe, porém, mero trânsito para posterior entrega a quem pertencerem.

Apenas os aportes que incrementem o patrimônio, como elemento novo e positivo, são receitas (BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 130-5).” Dessarte, delineado o conceito de *receita*, clarividencia-se que a regra talhada no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 não almejou aterrissar sobre todos os ingressos financeiros das pessoas jurídicas contribuintes do PIS e da COFINS, mas apenas sobre aqueles que, evidentemente, configuram receita da empresa, independentemente da origem ou da classificação contábil que se lhes confira.

Ad argumentandum tantum, verifico que os contratos firmados entre as prestadoras de serviço temporário e as tomadoras fixam taxa de agenciamento que varia entre 10 e 20% do valor total da fatura, isto é, tal fração corresponde ao dinheiro efetivamente auferido pelas empresas cedentes de mão-de-obra. Daí que só a COFINS representa um desfalque de 7,6% sobre o faturamento. Se se entender que a receita bruta abrange todos os valores entrados na contabilidade da empresa, considerados os demais impostos (ISSQN, IR), taxas e contribuições (INSS, PIS, CSSL) devidos pela prestadora de serviços temporários, tem-se que, descontados os salários e o reembolso dos encargos sociais, a tributação ultrapassa o montante recebido à guisa de taxa de administração, o que consistiria verdadeiro confisco, vedado pelo art. 150, inc. IV, da CR/88. Colho, acerca da temática entrecortada, excerto de arrazoado proferido pelo em. Min. Celso de Mello, quando do julgamento da ADIn 2.010-2, ocorrido em 30.09.99:

“Como observei anteriormente, não há uma definição constitucional de confisco

em matéria tributária. Trata-se, em realidade, de um conceito aberto, a ser formulado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver conflitos entre o Poder Público e os contribuintes.

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade – trate-se de tributos não-vinculados ou cuide-se de tributos vinculados – à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, a prática de atividade profissional lícita e a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação e habitação, por exemplo).” Diante desses argumentos, não há como negar-se seguimento à pretensão esposada, que, aliás, já encontra amparo em julgados paralelos neste Tribunal:

TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. CSLL. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO.

Os valores referentes ao pagamento dos salários e respectivos encargos sociais, que são repassados pelas empresas tomadoras, não constituem receita da empresa de trabalho temporário, caracterizando-se como meras entradas, pertencentes a terceiros, que transitam momentaneamente pela contabilidade da empresa, sem qualquer efeito patrimonial, não podendo ser consideradas para fins de incidência tributária. (AG 2004.04.01.011592-9/SC, 2T, julg. 29/06/2004, pub. DJU 21/07/2004, pág. 653, Relator Juiz Dirceu de Almeida Soares, unânime)

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS DE TRABALHO TEMPORÁRIO. ANTECIPAÇÃO DA TUTELA.

Os valores que as empresas tomadoras do serviço repassam às empresas de trabalho

temporário para o pagamento dos salários dos trabalhadores e dos respectivos encargos sociais, a princípio, não constituem receita destas empresas, não integrando a base de cálculo da COFINS e da contribuição para o PIS.

É cabível a antecipação da tutela para suspender a exigibilidade de tributo quando, a par da verossimilhança da tese sustentada, as modificações legislativas importem em aumento da carga tributária em tal grau que comprometa a viabilidade da manutenção da atividade empresarial, em aparente violação ao princípio da capacidade contributiva da empresa.

– Agravo de instrumento provido.

(AG 2003.04.01.059704-0/PR, 2T, julg. 27/04/2004, pub. DJU 23/06/2004, pág. 390, Relator p/ acórdão Juiz João Surreaux Chagas)

Quanto aos honorários de advogado, verificada a sucumbência recíproca, e mantido o percentual fixado em sentença (10% sobre o valor da causa), deve ser declarado o direito à compensação.

Ante o exposto, voto no sentido de, afastada a sentença extintiva, dar provimento parcial à apelação da autora para julgar procedente em parte o pedido, para determinar que a contribuição ao PIS e à COFINS tenha como base de cálculo o valor da taxa de serviços constante das faturas oriundas de prestação de serviços às tomadoras de serviços temporários e, dar parcial provimento à apelação da União e à remessa oficial, para determinar a compensação da verba de patrocínio, arbitrada em 10% sobre o valor da causa.

Des. Federal Wellington Mendes de Almeida (Ementa publicada no DJU II de 18.05.2005, p. 562).

EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135, III, CTN.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL
MINUTA DE JULGAMENTO FLS.

SEXTA TURMA

2004.03.00.047470-0 215050 AG-SP
PAUTA:30/03/2005JULGADO:30/03/2005
NUM. PAUTA: 00093

RELATOR: DES. FED. MARLI FERREIRA
PRESIDENTE DO ÓRGÃO JULGADOR:
DES. FED. MAIRAN MAIA
PRESIDENTE DA SESSÃO: DES. FED.
MAIRAN MAIA
PROCURADOR (A) DA REPÚBLICA: Dr(a).
MARIA IRANEIDE SANTORO
FACCHINI

AUTUAÇÃO

AGRTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

AGRDO: AGIL REPRESENTACOES LTDA-ME
ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE
BAURU Sec Jud SP
ADVOGADO(S)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA
SUSTENTAÇÃO ORAL
CERTIDÃO

Certifico que a Egrégia SEXTA TURMA, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por maioria, negou provimento ao agravo de instrumento, nos termos do voto do Desembargador Federal Mairan Maia, vencida a Relatora, que dava provimento ao agravo de instrumento.

Lavrará o acórdão o (a) DES. FED. MAIRAN MAIA.

Votaram os (as) DES. FED. MAIRAN MAIA e DES.FED. CONSUELO YOSHIDA.

NADJA CUNHA LIMA VERAS
Secretário (a)

PROC.: 2004.03.00.047470-0 AG 215050
ORIG.: 199961080003068/SP
199961080080701/SP

AGRTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA
AGRDO: AGIL REPRESENTACOES LTDA-ME

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE BAURU Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. MARLI FERREIRA / SEXTA TURMA

RELATÓRIO

A Excelentíssima Senhora Desembargadora Federal MARLI FERREIRA. Senhor Presidente.

Trata-se de agravo de instrumento oposto em face de decisão proferida pelo r. Juízo Federal da 2ª Vara de Bauru-SP que, em sede de Execução Fiscal promovida pela Fazenda Nacional, indeferiu o pedido de inclusão do sócio-gerente, nos seguintes termos:

"... É pacífico o entendimento de que a responsabilidade do sócio não é objetiva. Necessário se faz a comprovação de que agiu com excesso de mandato, ou infringiu a lei, contrato social ou o estatuto. O não-recolhimento de tributos, desprovido de dolo ou culpa configura mora da sociedade devedora contribuinte e não responsabilidade do sócio-gerente.

Assim, como não restou comprovado nos autos nenhuma hipótese elencada no artigo 135 do CTN, indefiro o pedido de fls.

Alega a União Federal (Fazenda Nacional) que formulou pedido de citação do sócio gerente da executada, uma vez que a empresa não possui bens para garantir a execução (fls. 37 e 41) e foi excluída do programa ao REFIS (fls. 40 e 54).

Deferida a concessão do efeito suspensivo (fls. 78/79).

Apesar de intimado, o agravado não apresentou contraminuta.

Dispensada a revisão a teor do artigo 34, do Regimento Interno deste Tribunal.

É o relatório.

MARLI FERREIRA

DESEMBARGADORA FEDERAL

RELATORA

PROC.: 2004.03.00.047470-0 AG 215050

ORIG.: 199961080003068/SP

199961080080701/SP

AGRTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX e SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

AGRDO: AGIL REPRESENTACOES LTDA-ME

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE BAURU Sec Jud SP

RELATOR: DES. FED. MARLI FERREIRA / SEXTA TURMA

VOTO

A Excelentíssima Senhora Desembargadora Federal MARLI FERREIRA. Senhor Presidente.

Cuida-se de Execução Fiscal promovida pela Fazenda Nacional em face de AGIL REPRESENTAÇÕES LTDA-ME.

Tanto a doutrina, quanto a jurisprudência pátria vêm se posicionando no sentido de autorizar a inclusão dos sócios-gerentes no pólo passivo das execuções fiscais somente quando comprovado que estes agiram com excesso de poderes ou contrariamente à lei ou estatutos sociais, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Faz-se necessário tecer algumas considerações a respeito da livre-iniciativa e a responsabilidade dos sócios das empresas.

A Constituição Federal de 1988 consagrou a livre-iniciativa como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito e base da nossa ordem econômica, nos exatos termos dos seus art. 1º e 170, razão pela qual deve-se ter como um dos objetivos do Estado sua fomentação.

Entretanto, para concretização destes objetivos, imperativa a observância do princípio da igualdade e do direito de propriedade, erigido à garantia constitucional pela nossa Carta Maior.

É certo que o sistema disciplinado pelo direito societário pauta-se, dentre outros, na limitação da responsabilidade dos sócios nas sociedades por ações e limitadas.

Sem tal proteção, consagrada pelo direito societário, torna-se desinteressante a constituição dos tipos societários acima apontados, já que seriam equiparados às sociedades comerciais irregulares, onde os

sócios respondem solidariamente pelos débitos contraídos.

Em homenagem ao princípio da igualdade, deve-se dispensar tratamento igual para pessoas que estejam em situações equivalentes.

Assim, deverão ser responsabilizados os sócios que pratiquem os atos previstos no artigo 135, III do CTN.

Por outro lado, a jurisprudência vem decidindo, quase que unanimemente, que a simples inadimplência tributária não é suficiente para caracterizar ato contrário à lei ou estatuto social. Neste sentido também venho decidindo, pois, os motivos que levam à inadimplência tributária são variados, como, por exemplo, dificuldades momentâneas, erro de cálculo, etc.

Especificamente, neste caso, tenho que o inadimplemento tributário autoriza a inclusão dos sócios no pólo passivo da ação.

Pela documentação juntada às fls. 35 destes autos, verifico que existem outros débitos além dos cobrados na ação originária.

Vê-se, então, que o agravado vem deixando de recolher, sistematicamente, os tributos – Lucro presumido e Lucro arbitrado relativos aos anos bases/exercícios de 94/95 e de 95/96, respectivamente (fls. 16/35) e deixou de honrar o compromisso assumido no REFIS, o que implicou na sua exclusão do referido programa (fls. 54/55).

Intuitivamente, chega-se à conclusão que tal atitude aponta para uma intenção daqueles que gerenciam as atividades do agravado, em utilizar-se da inadimplência fiscal como fonte de custeio de suas atividades.

O não cumprimento do pactuado no programa de Recuperação Fiscal é outro indício que aponta a irregularidade da administração do agravado.

A partir do momento em que o inadimplemento fiscal passa a fazer parte da rotina diária da administração da empresa, entendido configurada a administração contrária

à lei e ao estatuto social, nos termos do artigo 135, III, do CTN. Isto porque a lei não pode garantir a prática de atos que levem ao inadimplemento sistemático e constante de tributos.

Os poderes concedidos aos sócios-gerentes para administração da pessoa jurídica não incluem os atos que visam burlar a lei fiscal, utilizando-se do inadimplemento como fonte de custeio de suas atividades, como já dito anteriormente. Também não me parece razoável tratar de maneira igual sócios de pessoas jurídicas que passam por dificuldades financeiras e que tentam solver a dívida com o fisco e outros que, aparentemente, não se importam com a situação de inadimplência.

Ressalto que em recentes decisões este E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região vem se posicionando no sentido de que o inadimplemento tributário autoriza a inclusão dos sócios do devedor principal no pólo passivo da execução fiscal, como exemplificam os acórdãos que seguem:

“PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE TERCEIRO. RESPONSABILIDADE. DO SÓCIO-GERENTE. PENHORA DE SEUS BENS PARTICULARES, GRAVADOS POR HIPOTECA, EM EXECUÇÃO FISCAL DE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS. ART. 135 DO CTN. APLICABILIDADE.

I – Para os fins do inciso II, do art. 1047 do Código de Processo Civil, cabe ao credor hipotecário comprovar a existência de bens os quais possa incidir a penhora (RT 597/95).

II – O sócio responsável pela administração e gerência de sociedade limitada, em conjunto ou isoladamente, é responsável pelo pagamento de débito tributário contemporâneo ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não recolhimento de tal débito (precedentes do E. STJ).

III – Apelação improvida”.

(TRIBUNAL – TERCEIRA REGIÃO, Classe: AC – APELAÇÃO CIVEL – 33305 Processo: 90030320799 UF: SP Órgão Julgador:

SEGUNDA TURMA Data da decisão: 22/05/2001 Documento: TRF300061085 Fonte DJU DATA:11/09/2002 PÁGINA: 357 Relator(a) JUIZ SERGIO NASCIMENTO).

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III. DO CTN. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

1 – Os embargantes somente se retiraram posteriormente da empresa aos fatos geradores da dívida; portanto, ainda eram sócios da empresa primitiva executada e, sob sua gestão, houve o não recolhimento de tributo e imposição de multa por infração ao art. 23, §§ I e II, da Lei nº 8.036/90 (FGTS).

2 – Ainda que não se aceite, para o caso, a imputação de responsabilidade solidária, foi legítima a constrição que recaiu sobre bens particulares do apelante, vez que poderá ser enquadrado na categoria de sujeito passivo da obrigação tributária, como responsável por substituição, nos termos do inciso III do art. 135 do CTN. A infração à lei (pagamento de tributo) gera a responsabilização objetiva dos sócios-gerentes, que podem ser incluídos no pólo passivo do processo de execução e ter seus bens pessoais penhorados.

3 – Ao executado, mesmo na qualidade de responsável tributário por substituição, incumbe o ônus de fazer prova inequívoca para elidir a presunção legal de certeza e liquidez da dívida ativa regularmente inscrita.

4 – A citação da primitiva-executada interrompe o lapso prescricional, atingindo igualmente o sócio-gerente, posteriormente colocado no pólo passivo do processo de execução fiscal, na qualidade de responsável solidário ou responsável por substituição.

5 – Apelação e remessa oficial providas”. (TRIBUNAL – TERCEIRA REGIÃO, Classe: AC – APELAÇÃO CIVEL – 674305 Processo: 200103990105984 UF: SP Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão:

20/03/2002 Documento: TRF300059127 Fonte DJU DATA:10/05/2002 PÁGINA: 439 Relator(a) JUIZ MANOEL ALVARES). “TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 4, V, DA LEI 6830/80. DESAPARECIMENTO DE TODOS OS BENS DA EMPRESA. INCLUSÃO DO SÓCIO-GERENTE NO PÓLO PASSIVO. POSSIBILIDADE.

1 – DISSIPANDO TODO O PATRIMÔNIO DA EMPRESA E NÃO TENDO QUITADO SEUS DÉBITOS FISCAIS, COMETEU O SÓCIO-GERENTE, EM PRINCÍPIO, INFRAÇÃO À LEI, PODENDO SER INCLUÍDO NO PÓLO PASSIVO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DA COMPROVAÇÃO PRÉVIA E INEQUÍVOCA DESSA SITUAÇÃO. É QUE CONSTITUI ESSENCIAL OBRIGAÇÃO DE TODO ADMINISTRADOR AS PROVIDÊNCIAS INDISPENSÁVEIS PARA O PAGAMENTO DOS TRIBUTOS NOS SEUS RESPECTIVOS VENCIMENTOS.

2 – COM A REGULAR CITAÇÃO E A GARANTIA DO JUÍZO, ABRIR-SE-Á PARA ELE, A VIA DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, POR MEIO DA QUAL PODERÁ ALEGAR TODA A MATÉRIA DE DEFESA, INCLUSIVE DEMONSTRANDO A EVENTUAL AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE PELO DÉBITO EM COBRANÇA.

3 – AGRAVO PROVIDO”.

(TRIBUNAL – TERCEIRA REGIÃO, Classe: AG – AGRAVO DE INSTRUMENTO – Processo: 97030383971 UF: SP Órgão Julgador: QUARTA TURMA Data da decisão: 26/11/1997 Documento: TRF300042380 Fonte DJ DATA:10/02/1998 PÁGINA: 284 Relator(a) JUIZ MANOEL ALVARES) Assim, o r. “decisum” atacado merece reforma, pelo que dou provimento ao recurso.

É como voto.

MARLI FERREIRA
DESEMBARGADORA FEDERAL
RELATORA

PROC. : 2004.03.00.047470-0 AG 215050
ORIG.: 199961080003068/SP
1999610800080701/SP

AGRTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

AGRDO: AGIL REPRESENTAÇÕES LTDA-ME

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE BAURU SEC JUD SP

RELATOR P/ ACÓRDÃO: DES. FED. MAIRAN MAIA / SEXTA TURMA

RELATOR: DES. FED. MARLI FERREIRA / SEXTA TURMA

VOTO-CONDUTOR

O Desembargador Federal MAIRAN MAIA.

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra a decisão que, em execução fiscal, indeferiu o pedido de inclusão dos sócios no pólo passivo da demanda.

A e. Relatora lavrou voto entendendo que o não-pagamento do tributo e a insuficiência de bens constituem infração à lei apta a ensejar o redirecionamento da execução fiscal em face dos sócio.

Vênia devida, ousou divergir da solução proposta.

No julgamento de casos similares ao presente, em ocasiões anteriores manifestei-me no sentido da viabilidade do redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa do sócio por considerar consistir ato praticado com violação à lei o não-recolhimento dos tributos devidos pela pessoa jurídica, nos exatos termos do disposto no art. 135, III, do CTN.

Considerava suficiente apenas o fato de não ser encontrada a pessoa jurídica ou bens suficientes para garantir a execução, bem assim ser a dívida tributária contemporânea ao período da gerência ou direção da sociedade, como requisitos para o deferimento do pedido do exequente, cabendo ao sócio o ônus da prova em sentido contrário.

Amparava o meu entendimento na jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, exemplificada nos seguintes julgados:

"A falta de recolhimento de tributos constitui, por si só, infração à lei apta a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes pelos impostos devidos pela empresa, nos moldes do que preconiza o inciso III do artigo 135 do Código Tributário Nacional". (STJ, 2ª Turma, AGREsp 91859/ES, Rel. Min. Castro Filho, j. 27/02/2001, v.u., DJ 13/08/2001, p. 84)

"O sócio responsável pela administração ou gerência da sociedade limitada, por substituição, é objetivamente responsável pela dívida fiscal, contemporânea ao seu gerenciamento ou administração, constituindo violação à lei o não recolhimento de dívida fiscal regularmente constituída e inscrita. Não exclui a sua responsabilidade o fato do seu nome não constar na certidão de dívida ativa.

Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais". (STJ, RESP n.º 41.921-2/PR (93.0035239-3), v.u. Relator Min. Milton Luiz Pereira; DJ. de 05.06.95, Seção 1, p. 16637).

Todavia, melhor refletindo a respeito deste tema, creio ser indispensável nova abordagem da matéria. Contribuinte, no caso, é a pessoa jurídica, sendo esta sujeito passivo da obrigação tributária e responsável legal pelo seu adimplemento. Desconsiderar a pessoa jurídica, de molde a se poder exigir a responsabilidade dos sócios, dos gerentes ou dos diretores, por substituição, somente se admite, por imperativo legal, quando presentes outros elementos fáticos que impossibilitem a responsabilidade do titular do débito.

Nestas hipóteses há dissociação entre o titular da obrigação e o titular da responsabilidade pela satisfação da obrigação, de forma que o substituto passa a responder em nome próprio, colocando-se no lugar do substituído.

Impõe-se, então, analisar quais as hipóteses excepcionais de substituição da responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária. Dispõe o art. 135, inc. III, do CTN, serem os diretores, gerentes ou

representantes de pessoas jurídicas de direito privado “pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

A interpretação do dispositivo não poderá ser realizada com demasiado elastério, sob pena de se estar admitindo a transformação da exceção em regra, pois como bem observa Hugo de Brito Machado Segundo “o descumprimento de qualquer dever jurídico é, em última análise, contrário a alguma lei ou contrato. Adotada coerentemente a tese (da substituição indiscriminada), não haveria um único caso no qual responderia a pessoa jurídica, o que implicaria a sua total extinção” (in “Problemas de Processo Judicial Tributário”, 4º volume, Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 2000, p.129). Vale dizer, incumbe à pessoa jurídica a responsabilidade pelo recolhimento integral de tributos devidos e as consequências do inadimplemento da obrigação tributária somente podem ser imputadas à própria pessoa jurídica.

O sócio, o diretor, o gerente ou o representante são órgãos de que se vale a pessoa jurídica para a realização do seu objeto social. A atribuição de responsabilidade tributária, por substituição, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN somente é cabível nos casos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato, assim consideradas a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente ou a dissolução irregular da sociedade, desde que comprovada a conduta irregular.

José Eduardo Soares de Melo, discorrendo sobre o tema, leciona:

“Considerando o estatuido no art. 135 do CTN configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraudes a credores e

manifesta violação a prescrições legais.

É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve desconsiderar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tomando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

É compreensível que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso de direito. A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a personalidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante a declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos” (in *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 1997, p.190).

No mesmo diapasão, é a orientação atual das Turmas que integram a Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica em recentes julgados, sintetizados nas seguintes ementas:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que negou seguimento ao recurso especial da parte agravante.

2. O Acórdão *a quo*, em ação executiva fiscal, não considerou ser possível a penhora de bens de responsável tributário (sócio ou gerente), por substituição, a teor do art. 135, III, do CTN.

3. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da socie-

dade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

4. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

5. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III, do CTN).

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. Precedentes desta Corte Superior.

7. Agravo regimental não provido". (AgRg no RESP n.º 448.270, 1ª Turma, rel. Min. José Delgado, DJ 19/12/2002)

"TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE E DE OUTROS SÓCIOS. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES DO STJ.

1. O sócio de uma empresa não responde automaticamente, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta ao sócio-gerente, administrador ou diretor somente se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. Precedentes do STJ.

2. A pessoa jurídica empresarial, com personalidade própria, não se confunde com

a pessoa de seus sócios. Não cabe ao Fisco efetuar a substituição tributária se não houve a devida apuração de ato ilícito.

3. Recurso desprovido". (RESP n.º 336.760, 2ª Turma, rel. Min. Laurita Vaz, DJ 26/08/2002)

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. EX-SÓCIOS (PESSOAS JURÍDICA E FÍSICA) DE SOCIEDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. LIMITES. ARTIGO 135, INCISO III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO ESPECIAL DE UM DOS RECORRENTES PREJUDICADO, EM VIRTUDE DE PARCELAMENTO ADMINISTRATIVO DE DÉBITO POR ELE FORMALIZADO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADO.

— Já se encontra assente na doutrina e na jurisprudência que a responsabilidade do sócio que se retira da sociedade, em relação às dívidas fiscais contraídas por esta, somente se afirma se aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa, abusou do poder ou infringiu a lei, o contrato social ou estatutos, a teor do que dispõe a lei tributária, ou, ainda, se a sociedade foi dissolvida irregularmente.

— É evidente que o não recolhimento dos tributos exigidos na execução fiscal em epígrafe configura um ato contrário à lei, em razão de prejudicar o fim social a que se destina a arrecadação. Necessário, entretanto, é fixar-se os limites do que seja infração legal, porquanto a falta de pagamento do tributo ou não configura violação legal e é irrelevante falar-se em responsabilidade ou não constitui violação da lei e, conseqüentemente, sempre haveria responsabilidade. O mero descumprimento da obrigação principal, desprovido de dolo ou fraude, é simples mora da sociedade-devedora contribuinte, inadimplemento que encontra nas normas

tributárias adequadas as respectivas sanções; não se traduz, entretanto, em ato que, de per si, viole a lei, contrato ou estatuto social, a caracterizar a responsabilidade pretendida pela recorrente.

– O recurso de CBS ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES LTDA. resta prejudicado, em razão da expressa renúncia por ela formulada no documento em que formalizou o pedido administrativo de parcelamento de seu débito (fls. 448/449), ato de vontade manifestamente incompatível com a interposição do recurso especial.

– Não realizado o necessário cotejo analítico, não ficou adequadamente apresentada a divergência, apesar da transcrição de ementa, e não demonstradas suficientemente as circunstâncias identificadoras da divergência entre o caso confrontado, em desacordo com o que já está pacificado na jurisprudência desta egrégia Corte, o recurso especial não pode ser conhecido pelo dissídio pretoriano.

– Recurso especial de CBS ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA. prejudicado.

– Recurso especial de MACROPACK S.A. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS e CARLOS BATISTA DA SILVA provido". (RESP n.º 201.920, 2ª Turma, rel. Min. Franciulli Netto, DJ 24/06/2002)

A indagação que se coloca, por conseguinte, é sobre quem recai o ônus de provar a conduta irregular do órgão da pessoa jurídica ou a dissolução irregular da sociedade.

Outrora, entendi incumbir ao sócio o dever processual de fazer prova contrária à pretensão do credor, bastando ao exequente postular o redirecionamento da execução desde que infrutífera a tentativa de constrição em face da pessoa jurídica.

Porém, após refletir sobre a questão, tenho que o ônus da prova incumbe ao Fisco. Não se exige, no entanto, que seja demonstrado *quantum satis* a conduta fraudulenta ou atentatória à lei por parte do sócio, mas que sejam apresentados elementos de convicção de molde a possibilitar o convencimento do magistrado quanto ao alegado, como, por exemplo, a utilização de prova indireta: indícios e presunções. Por seu turno, a dissolução irregular da sociedade igualmente deve ser demonstrada

ao juízo em requerimento fundamentado e mediante a apresentação, tanto quanto possível, de documentos comprobatórios. Não basta, pois, em qualquer hipótese, a simples menção ao art. 135, III, do CTN.

Conforme se constata dos autos, a agravante postulou o redirecionamento da execução em face dos sócios com fundamento na insuficiência de bens em nome da executada.

Contudo, a teor do entendimento supra evidenciado, bem assim dos precedentes colacionados, o fato de não haver bens bastantes para garantir a execução, aliado ao inadimplemento, não autoriza o seu redirecionamento automático em face dos sócios, o qual somente se admite se comprovada alguma das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN, ou a dissolução irregular da sociedade.

Assim, não tendo a exequente/agravante comprovado ato de gestão com excesso de poderes, ou infração à lei ou ao contrato, bem como a dissolução irregular da sociedade, não se encontram configurados os pressupostos autorizadores do redirecionamento da execução fiscal em face dos sócios.

A propósito, trago à colação os precedentes do C. STJ:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para

com esta e para com terceiros, solidária e ilimitadamente, pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou da lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de divergência rejeitados".

(STJ, EREsp - 260107, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, j. em 10/03/2004, v.u., DJ de 19/04/2004, p. 149)

"AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE RESTRITA. INEXISTÊNCIA DE BENS A GARANTIREM A PENHORA. FATO INSUFICIENTE.

1. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível, quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa.

2. "Segundo a jurisprudência do STJ, a simples falta de pagamento do tributo e a inexistência de bens penhoráveis no patrimônio da devedora (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) não configuram, por si sós, nem em tese, situações que acarretam a responsabilidade subsidiária

dos sócios." (RESP 513555 / PR; Fonte DJ DATA:06/10/2003 PG:00218; Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124) Data da Decisão 02/09/2003 Órgão Julgador T1 – PRIMEIRA TURMA).

3. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

4. Agravo regimental parcialmente provido, apenas para suprimir informação errônea contida no relatório da decisão agravada, sem o condão, portanto, de alterar o resultado do julgado".

(STJ, AGA – 563219, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. em 01/06/2004, v.u., DJ de 28/06/2004, p. 197)

Ante o exposto, nego provimento ao agravo.

É como voto.

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

PROC.: 2004.03.00.047470-0 AG 215050

ORIG.: 199961080003068/SP

199961080080701/SP

AGRTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

AGRDO: AGIL REPRESENTACOES LTDA -ME

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 2ª VARA DE BAURU SEC JUD SP

RELATOR P/ ACÓRDÃO: DES. FED. MAIRAN MAIA / SEXTA TURMA

RELATOR: DES. FED. MARLI FERREIRA / SEXTA TURMA

EMENTA

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO DE SÓCIO. QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS.

1. Contribuinte no caso é a pessoa jurídica. Esta, e somente esta, é ao mesmo tempo sujeito passivo da obrigação tributária e responsável legal pelo seu adimplemento. Desconsiderar a pessoa jurídica, de molde a se poder exigir a responsabilidade dos

sócios, dos gerentes ou dos diretores, por substituição, somente se admite, por imperativo legal, quando presentes outros elementos fáticos que impossibilitem a responsabilidade do titular do débito.

2. O sócio, o diretor, o gerente ou o representante são órgãos de que se vale a pessoa jurídica para a realização do seu objeto social. A atribuição de responsabilidade tributária, por substituição, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN somente é cabível nos casos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato, assim consideradas a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente ou a dissolução irregular da sociedade, desde que seja comprovada a conduta irregular.

3. O ônus da prova incumbe ao Fisco. Não se exige, no entanto, que seja demonstrado quantum satis a conduta fraudulenta ou atentatória à lei por parte do sócio, mas que sejam apresentados elementos de convicção de molde a possibilitar o convencimento do magistrado quanto ao alegado, como, por exemplo, a utilização de prova indireta: indícios e presunções. Por seu turno, a dissolução irregular da sociedade igualmente deve ser demonstrada ao juízo em requerimento fundamentado e mediante a apresentação, tanto quanto possível, de documentos comprobatórios. Não basta, pois, em qualquer hipótese, a simples menção ao art. 135, III, do CTN.

4. O fato de não haver bens bastantes para garantir a execução, aliado ao inadimplemento, não autoriza o seu redirecionamento automático em face dos sócios, o qual somente se admite se comprovada alguma das hipóteses previstas no art. 135, III, do CTN, ou a dissolução irregular da sociedade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, DECIDE a Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por maioria, negar provimento ao agravo, nos

termos do voto do Senhor Desembargador Federal Mairan Maia, vencida a relatoria que dava provimento ao agravo, e na conformidade da minuta de julgamento, que ficam fazendo parte integrante deste julgado.

São Paulo, 30 de março de 2005.

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

(Ementa publicada no DJU II de 20.05.2005, p. 488).

DESPACHOS

IMUNIDADE. SOFTWARE UTILIZADO NA IMPRESSÃO DE JORNAIS. INADMISSIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 541.548-3

PROCED.: PARANÁ

RELATOR: MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE

AGTE.(S): EMPRESA JORNALÍSTICA FOLHA DE LONDRINA S/A

ADV. (A/S): ROMEU SACCANI E OUTRO (A/S)

AGDO.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA

Decisão: Agravo de instrumento de decisão que inadmitiu RE, a, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (f. 80):

'TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE COMPUTADOR. IMPRESSÃO DE JORNAIS. IMUNIDADE. INADMISSIBILIDADE.

1. Os softwares destinados à editoração de jornais não são alcançados pela imunidade prevista para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

2. Conforme decisão plenária do STF a imunidade do art. 150, inc. VI, alínea d, alcança somente os materiais relacionados com o papel (RE 190.761 e 174.476), não se estendendo ao software, vez que não agrega o produto final imune.

3. Apelação e remessa oficial providas'.

Alega-se violação do artigo 5º, LIV e LV,

93, IX, e 150, VI, d, da Constituição Federal.

É inviável o RE.

O acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência desta Corte, de que 'a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna, não alcança todos os insumos usados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão-somente os filmes e papéis tidos por necessários à sua publicação, tais como o papel fotográfico, inclusive o destinado a fotocomposição por laser, os files fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, e o papel para telefoto (súmula 657)', *v.g.*, AI 220.503, 09.09.2004, Cezar Peluso, DJ 08.10.2004.

Ademais, não há que se falar em negativa de prestação jurisdicional ou inexistência de motivação do acórdão recorrido. A jurisdição foi prestada, no caso, mediante decisão suficientemente motivada, não obstante contrária à pretensão do recorrente, tendo o Tribunal *a quo*, como se observa do acórdão proferido, justificado as razões de decidir: 'o que a Constituição exige, no preceito invocado, é que a decisão seja fundamentada, não, que a fundamentação seja correta: declinadas no julgado as razões do decisum, está satisfeita a exigência constitucional' (RE 140.370, 20.04.1993, 1ª T, Sepúlveda Pertence, DJ 21.05.1993).

Nego provimento ao agravo.

Brasília, 16 de maio de 2005.

Ministro Sepúlveda Pertence – relator.

(Despacho publicado no DJU de 27.05.2005, p. 55).

EMENTAS

PROCESSUAL CIVIL. SUBSTITUIÇÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL POR CARTA DE FIANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL 2001.02.01.041757-6
RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL
RICARDO REGUEIRA

APELANTE: COMPANHIA NIPO-BRASILEIRA DE PELOTIZAÇÃO-NIBRASCO
ADVOGADO: CREUZA DE ABREU VIEIRA
COELHO

ADVOGADO: NATALIA CARVALHO DE ARAÚJO

APELADO: UNIÃO FEDERAL

ORIGEM: SÉTIMA VARA FEDERAL DE VI-TÓRIA (9100037605)

Ementa

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DEPÓSITO DO VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE SUSPENSADA. SUBSTITUIÇÃO DO DEPÓSITO PELA FIANÇA BANCÁRIA.

- Por força do art. 151, II, Código Tributário Nacional, é direito do contribuinte proceder o depósito do montante integral do débito aventado, de forma a ficar suspensa a exigibilidade do crédito tributário.

- Se é direito do contribuinte, obviamente, ele pode dispor desse direito, de forma a requerer a conversão do depósito em renda, o levantamento dos valores e a substituição da garantia oferecida.

- Verificando-se proveitosa a fiança bancária para garantir a suspensão da exigibilidade do tributo questionado, não deve haver óbice para que esta venha a substituir o depósito judicial na ação cautelar.

- Recurso provido.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do voto do Relator. Rio de Janeiro, 16 de março de 2004 (data do julgamento).

RICARDO REGUEIRA

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.03.2005, p. 280).

COFINS E PIS. RECEITA DECORRENTE DE VARIAÇÃO MONETÁRIA. EM-PRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. NÃO-INCIDÊNCIA.

AGRAVO DE INSTRUMENTO (TURMA) (AGTR) Nº 49431/CE (2003.05.00.014559-5)

AGRTE: DEL MONTE FRESH TRADE COMPANY BRASIL LTDA.

ADV/PROC: PEDRO ELEUTÉRIO DE ALBUQUERQUE E OUTROS

AGRDO: FAZENDA NACIONAL

ORIGEM: 2ª VARA FEDERAL DO CEARÁ

RELATOR: DES. FEDERAL MARCELO NAVARRO

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS E PIS. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA ADVINDA DA VARIAÇÃO MONETÁRIA. ART. 9º DA LEI Nº 9.718/98. EMPRÉSTIMO CONTRAÍDO EM MOEDA ESTRANGEIRA. MOMENTO DE INCIDÊNCIA DAS EXAÇÕES.

- É razoável se entender que enquanto não liquidada a obrigação contraída em moeda estrangeira, não se poderia apurar a existência de ingresso de receita na empresa para efeito de incidência das contribuições do PIS e da COFINS.

- Precedente do egrégio STJ.

- Agravo de instrumento provido. Agravo regimental prejudicado.

Acórdão

Vistos, etc. Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por unanimidade, dar provimento ao agravo de instrumento e julgar prejudicado o agravo regimental, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes nos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 25 de janeiro de 2005.

DES. FEDERAL MARCELO NAVARRO

RELATOR

(Ementa publicada no DJUII de 23.03.2005, p. 324).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. VENDA E COMPRA DE AÇÕES. VARIAÇÃO RELATIVA À CORREÇÃO MONETÁRIA E AOS JUROS. AUTO DE INFRAÇÃO. EXCLUSÃO DA CORREÇÃO MONETÁRIA.

PROC.: 89.03.003472-4 REO 1283

ORIG.: 0004027418 /SP

PARTE A: MOISE ELJA BECAK

ADV: MARIO DE BARROS DUARTE GARCIA

PARTE R: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

REMTE: JUÍZO FEDERAL DA 6ª VARA SAO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA. OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE LOTE DE AÇÕES. VARIAÇÃO RELATIVA À CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS. OMISSÃO DE RECEITA. AUTO DE INFRAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENTENÇA DE ACOLHIMENTO PARCIAL PARA EXCLUIR DA TRIBUTAÇÃO A PARCELA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DESPROVIMENTO DA REMESSA OFICIAL.

1. Caso em que o embargante em operação de compra e venda de ações auferiu diferença de preço, à conta de correção monetária e juros, ambas omitidas no informe de rendimentos, gerando a atuação, confirmada parcialmente pela r. sentença, nos embargos à execução fiscal, apenas quanto aos juros, por força de disposição legal expressa, prevendo tal parcela como rendimento tributável.

2. Ao contrário dos juros, a correção monetária não era legalmente enquadrada, na oportunidade, como rendimento tributável para efeito de imposto de renda, tendo sido o auto de infração lavrado, com base

em equiparação, pelo agente fiscal, da correção monetária aos juros, em inequívoca interpretação extensiva e analógica, ofensiva ao princípio da legalidade.

3. Acolhimento parcial dos embargos do devedor confirmada, com desprovemento da remessa oficial.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.05.2005, p. 398).

IMPOSTO DE RENDA. PERDAS EXTRAORDINÁRIAS. COMPROMETIMENTO ESTRUTURAL DE IMÓVEL.

PROC.: 89.03.008876-0 AC 4663

ORIG.: 0000038975 /SP

APTE: JOSÉ ROBERTO DO CARMO

ADV: FREDERICO SOARES

APDO: UNIÃO FEDERAL

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ABATIMENTO DA RENDA BRUTA. PERDAS EXTRAORDINÁRIAS. ARTIGO 87 DO DECRETO Nº 58.400/66. RIR. DESPESAS COM PRESTAÇÕES DO FINANCIAMENTO E COM DEMOLIÇÃO. IMÓVEL DEMOLIDO. COMPROMETIMENTO ESTRUTURAL. CHUVAS. FALTA DE PROVA DA RELAÇÃO DE CAUSALIDADE. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

1. Caso em que postulado pelo contribuinte, com base no artigo 87 do Decreto nº

58.400/66, a dedução da renda bruta dos valores concernentes a prestações do financiamento, e despesas de demolição de imóvel, alegando a ocorrência de perda extraordinária, decorrente de chuvas que comprometeram a integridade estrutural do prédio.

2. Improcedente o pleito, pois não demonstrada a perda extraordinária decorrente exclusivamente do evento da natureza indicado, dadas as circunstâncias que se referem, preponderantemente, à deficiência da técnica de construção e mesmo à qualidade dos materiais aplicados na edificação; além do que, ainda que outra fosse a situação, não se inseriria no benefício postulado o direito à exclusão das prestações do financiamento e das despesas com demolição, como salientado nos autos.

3. Apelação desprovida.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.05.2005, p. 399).

TRIBUTO ADUANEIRO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 149 DO CTN.

PROC.: 89.03.008510-8 AMS 6319

ORIG.: 0002719991 /SP

APTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

APDO: IBRAPE ELETRÔNICA LTDA.

ADV: EDUARDO HAMILTON SPROVIERI MARTINI E OUTRO
 REMTE: JUÍZO FEDERAL DA 4ª VARA SÃO PAULO SEC JUD SP
 RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FUNDADA EM RAZÕES REMISSIVAS. NÃO CONHECIMENTO. REMESSA OFICIAL. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO DE OFÍCIO DO LANÇAMENTO. TRIBUTOS ADUANEIROS. DIFERENÇA TRIBUTÁVEL. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. ERRO DE DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

1. Não se conhece de apelação fundada em razões remissivas à contestação, sem a impugnação, de fato e de Direito, específicas, exigida nos termos do inciso II do artigo 514 do Código de Processo Civil.

2. É ilegal, em face do artigo 149 do CTN, a revisão, de ofício, de lançamento fiscal, motivada por erro de direito, objetivando a cobrança de diferença de tributos aduaneiros e a aplicação de sanções fiscais em função de alteração do critério jurídico de classificação tarifária das mercadorias importadas, que foram anteriormente liberadas, depois de regularmente concluído o desembaraço aduaneiro.

3. Apelação não conhecida e remessa oficial desprovida.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, não conhecer da apelação e negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.05.2005, p. 399).

IMPORTAÇÃO. DIVERGÊNCIA DA DESCRIÇÃO DA GUIA DE IMPORTAÇÃO. INFRAÇÃO CAMBIAL. INEXISTÊNCIA. VARIAÇÃO DENTRO DOS LIMITES LEGAIS.

PROC.: 89.03.009946-0 AMS 6393

ORIG.: /SP

APTE: UNIÃO FEDERAL

ADV: ANTONIO LEVI MENDES

APDO: PIRELLI S/A CIA INDL/ BRASILEIRA

ADV: LEO KRAKOWIAK E OUTROS

REMTE: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE SÃO PAULO – 1ª SJJ–SP

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO ADUANEIRO. INFRAÇÃO CAMBIAL. ARTIGO 169 DO DECRETO-LEI Nº 37/66, QUE ALTEROU A REDAÇÃO DO ARTIGO 60 DA LEI Nº 3.244/57. IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS PRODUZIDOS NA ALEMANHA. DESCRIÇÃO NA GUIA DE IMPORTAÇÃO DE ORIGEM ITALIANA. DIVERGÊNCIA QUE, EM TESE, PODERIA CARACTERIZAR A INFRAÇÃO CAMBIAL QUE NÃO SE CONFUNDE COM A FISCAL. INEXISTÊNCIA, PORÉM, DE AFERIÇÃO DA EXTENSÃO DO DANO CAMBIAL, CONSIDERANDO A VARIAÇÃO MÁXIMA DE 10% NO VALOR DO PREÇO, ADMITIDA PELA LEGISLAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO.

1. A infração ao artigo 60 da Lei nº 3.244/57, com a redação dada pelo artigo 169 do Decreto-lei nº 37/66, não é de natureza fiscal, mas cambial, tendo a lei o objetivo de proteger o equilíbrio do balanço de pagamentos, com o controle da emissão de divisas ao exterior, e a imposição de multa de caráter punitivo em proporção à extensão da lesão ao interesse cambial do País, independentemente de dolo ou culpa, pois a infração, em exame, tem caráter objetivo.

2. Cabe observar, porém, que, embora a divergência, quanto ao país de origem e ao fabricante dos produtos, possa acarretar, em tese, a infração cambial, é essencial e imprescindível, para validar a autuação, que esteja objetivamente dimensionada a repercussão de tais irregularidades sobre o custo do câmbio, considerando o preço da importação, pois o § 2º do artigo 60 da Lei nº 3.244/57, com a redação do artigo 169 do Decreto-lei nº 37/66, expressamente prevê que “Não constituirá infração cambial a diferença, para mais ou para menos, não superior a 10% (dez por cento), quanto a preço, e a 5% (cinco por cento) quanto à quantidade ou peso”.

3. Caso em que não existe, porém, a estimativa do dano, aferida a partir da variação máxima de preço, permitida pela legislação, tendo a autoridade impetrada apenas a suspeita de que seria maior do que é indicada pela impetrante, o que não é suficiente para respaldar o auto de infração.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.05.2005, p. 399/400).

MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO DA ORDEM APÓS O PAGAMENTO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. POSSIBILIDADE.

PROC.: 89.03.017809-2 AC 10481

ORIG.: 0000006807 /SP

APTE: UNIÃO FEDERAL

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

APDO: OXITENO S/A IND/ COM/

ADV: CLARICE BRONISLAVA ROMEU LICCIARDI E OUTROS

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FUNDADA EM RAZÕES REMISSIVAS. NÃO CONHECIMENTO. REMESSA OFICIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE REMESSA AO EXTERIOR DE DIVISAS PARA PAGAMENTO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR EMPRESA, QUE NÃO OPERA NO PAÍS. DECISÃO DA SUPREMA CORTE, EM WRIT ANTERIORMENTE IMPETRADO, CONCEDENDO, EM DEFINITIVO, A ORDEM. PROVA DO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO INDEVIDO. TERMO INICIAL DOS JUROS DE MORA. ARTIGO 167, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. Não se conhece de apelação fundada em razões remissivas à contestação, sem a impugnação, de fato e de Direito, específicas, exigida nos termos do inciso II do artigo 514 do Código de Processo Civil.

2. Caso em que o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de prestação de serviços foi recolhido, pelo contribuinte, antes da decisão definitiva da Suprema Corte em mandado de segurança que, discutindo a exigibilidade do tributo, concedeu a ordem. Propositura de ação de repetição para efeito de garantir o provimento condenatório, considerando a declaração que, por força de acórdão definitivo, é inquestionável, gerando, pois, a procedência da restituição do indébito fiscal, com a observância dos limites da sentença proferida.

3. Provimento parcial da remessa oficial, apenas para deslocar o termo inicial dos juros de mora que a r. sentença fixou a partir da citação e que, nos termos do artigo 167, parágrafo único, do CTN, são devidos somente a contar do trânsito em julgado da condenação.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas. Decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, à unanimidade, não conhecer da apelação, e dar parcial provimento à remessa oficial, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.05.2005, p. 400).

IMPOSTO SUPLEMENTAR SOBRE A RENDA. REMESSA DE LUCROS E DIVIDENDOS PARA O EXTERIOR. PARECER NORMATIVO CST Nº 77/88. AFASTAMENTO.

PROC.: 89.03.024351-0 AC 6335

ORIG.: 0007492459/SP

APTE: TRANSGLOBAL CORRETAGEM DE SEGUROS LTDA

ADV: LEO KRAKOWIAK

APTE: UNIÃO FEDERAL

ADV: PEDRO YANNOULIS

APDO: OS MESMOS

REMTE: JUÍZO FEDERAL DA 9ª VARA

SAO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. CARLOS MUTA / TERCEIRA TURMA

Ementa

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO FUNDADA EM RAZÕES REMISSIVAS. NÃO CONHECIMENTO. REMESSA OFICIAL. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE RENDA. IMPOSTO SUPLEMENTAR DE RENDA. REMESSA DE LUCROS E DIVIDENDOS AO EXTERIOR. ARTIGO 43 DA LEI Nº 4.131/62, COM REDAÇÃO DA LEI Nº 4.390/64. PARECER NORMATIVO CST Nº 77/88. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 49/82. APLICAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS. ARTIGOS 161, § 1º, C/C

167, PARÁGRAFO ÚNICO, CTN.

1. Não se conhece de apelação fundada em razões remissivas à contestação, sem a impugnação, de fato e de Direito, específicas, exigida nos termos do inciso II do artigo 514 do Código de Processo Civil.

2. É ilegal a ampliação da base de cálculo do Imposto Suplementar de Renda — ISR (artigo 43 da Lei nº 4.131/62, com a redação da Lei nº 4.390/64), prevista no Parecer Normativo CST nº 77/88, devendo o tributo ser calculado exclusivamente sobre o montante dos lucros e dividendos líquidos efetivamente remetidos: aplicação da IN SRF nº 49/82.

3. Os juros de mora devem ser computados em 1% ao mês, e não 6% ao ano, mas contados do trânsito em julgado da condenação: artigos 161, § 1º, c/c 167, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, não conhecer da apelação fazendária, dar parcial provimento à remessa oficial, e provimento à apelação do contribuinte, nos termos do relatório e voto, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)

CARLOS MUTA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 18.5.2005, p. 400).

EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135, III, CTN.

PROC.: 2004.03.00.047925-4 AG 215447

ORIG.: 200061820499391/SP

AGRTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

AGRDO: COML/ IMP ARAGUAIA DE ROLAMENTOS E FERRAMENTAS LTDA.

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 11ª VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

RELATOR: DES. FED. MAIRAN MAIA / SEXTA TURMA

EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL PESSOA JURÍDICA. CITAÇÃO DE SÓCIO NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. REQUISITOS. FALÊNCIA.

1. Contribuinte, no caso, é a pessoa jurídica, sendo esta sujeito passivo da obrigação tributária e responsável legal pelo seu adimplemento. Desconsiderar a pessoa jurídica, de molde a se poder exigir a responsabilidade dos sócios, dos gerentes ou dos diretores, por substituição, somente se admite, por imperativo legal, quando presentes outros elementos fáticos que impossibilitem a responsabilidade do titular do débito.

2. O sócio, o diretor, o gerente ou o representante são órgãos de que se vale a pessoa jurídica para a realização do seu objeto social. A atribuição de responsabilidade tributária, por substituição, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN somente é cabível nos casos de gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato, assim consideradas a gestão fraudulenta com intuito de lesar o credor tributário deliberadamente ou a dissolução irregular da sociedade, desde que seja comprovada a conduta irregular.

3. O ônus da prova incumbe ao Fisco. Não se exige, no entanto, que seja demonstrado quantum satis a conduta fraudulenta ou atentatória à lei por parte do sócio, mas que sejam apresentados elementos de convicção de molde a possibilitar o convencimento do magistrado quanto ao alegado, como, por exemplo, a utilização de prova indireta: indícios e presunções. Por seu turno, a dissolução irregular da sociedade igualmente deve ser demonstrada ao juízo em requerimento fundamentado e mediante a apresentação, tanto quanto possível, de documentos comprobatórios. Não basta, pois, em qualquer hipótese, a simples menção ao art. 135, III, do CTN.

4. Conforme se infere dos autos, a agravada não foi localizada no endereço indicado à Receita Federal, a teor do aviso de recebimento negativo e da certidão do oficial de justiça. Nesses casos, entendendo haver presunção de dissolução irregular da sociedade, razão pela qual tenho deferido a inclusão do sócio co-responsável no pólo passivo da execução fiscal.

5. Contudo, no presente caso, constato ter a empresa executada sofrido processo falimentar, tendo sido averbada a decretação da quebra na Junta Comercial em agosto de 1997. Intimado, o síndico da Massa Falida, Sr. Jorge T. Uwada, informou ter o Juízo da 14ª Vara Cível da Capital prolatado sentença, encontrando-se os autos falimentares atualmente arquivados.

6. Cumpre observar ter sido a execução fiscal ajuizada em setembro de 2000, quando já havia sido determinada a quebra da executada. Assim, invariavelmente, era de se esperar que a empresa executada não fosse encontrada no endereço indicado à Receita, porquanto falida.

7. Desse modo, para que se autorizasse o redirecionamento da execução em face do sócio co-responsável, cumpria à exequente comprovar ter ocorrido crime falimentar ou a existência de indícios de falência irregular. A simples quebra não pode ser causa de inclusão do sócio no pólo passivo.

8. Além disso, a agravante não logrou demonstrar ter o sócio co-responsável agido com excesso de poderes, ou infração à lei ou ao contrato, nos termos do art. 135 do CTN, razão pela qual não se afigura devido o redirecionamento da execução fiscal.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, DECIDE a Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo, nos termos do voto do Senhor Desembargador Federal Relator e na conformidade da minuta de julgamento, que ficam fazendo parte integrante deste julgado.

São Paulo, 04 de maio de 2005. (data do julgamento)
MAIRAN MALA
 Desembargador Federal
 (Ementa publicada no DJU II de 20.05.2005, p. 488).

PLATAFORMA DE PETRÓLEO. CONCEITO. EMBARCAÇÃO. 6ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

Número do Processo: 18471.000360/2003-81
 Recurso nº: 139.827
 Matéria: IRF - Ano(s): 1998
 Recorrente: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
 Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
 Sessão de: 24/02/2005 00:00:00
 Acórdão 106-14431
 Ementa: PLATAFORMA – CONCEITO – Plataforma para prospecção de petróleo classifica-se na posição tarifária 8905.20.00, não estando abrangida no conceito de embarcação, pois lhe falta a função precípua de transporte, nem mesmo como função acessória, nos termos determinados no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias e Notas Explicativas, mediante a Convenção Internacional assinada pelo Brasil em 1986 e incorporada ao Ordenamento jurídico nacional mediante o Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988.
 Recurso negado
 Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques.
 José Ribamar Barros Penha – Presidente
 Luiz Antônio de Paula – Relator
 (Ementa publicada no DOU I de 25.05.2005, p. 28).

EMBARCAÇÃO. CONCEITO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO EFETUADO AO EXTERIOR. EMPRESA COM SEDE

EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. 6ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

Processo nº: 18471.001620/2003-36
 Recurso nº: 139.865
 Matéria: IRF – Ano(s): 1999 a 2002
 Recorrente: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
 Recorrida: 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
 Sessão de: 24/02/2005 00:00:00
 Acórdão nº: 106-14432
 Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Art. 142, caput, e parágrafo único, do CTN).
 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NULIDADE – Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando lavrado em consonância com o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN) e com o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.
 AÇÃO FISCAL – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – CONTROLE ADMINISTRATIVO – A manifestação do Poder Tributante, por meio dos seus agentes fiscalizadores, em lançamento de ofício, aos quais conferiu a lei competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome.

EMBARCAÇÃO – CONCEITO – FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE – Prescinde de conceituar embarcação nos casos em que se verifica a ocorrência do fato gerador nas remessas de recursos a residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida.

REMESSAS DE RECURSOS PARA O EXTERIOR. EMPRESA DOMICILIADA EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA – A partir de 1999, é de vinte e cinco por cento a alíquota do imposto de renda retido na fonte sobre as receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, quando auferidas por residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida.

Recurso negado.

Por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidades apresentadas, vencido o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo que acolheu aquela relativa a normas do Mandado de Procedimento Fiscal. Quanto ao mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonzalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques. José Ribamar Barros Penha – Presidente Luiz Antônio de Paula – Relator (Ementa publicada no DOU I de 25.05.2005, p. 28).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MAJORAÇÃO SEM ESTABELECIMENTO DE TETO. DECRETO-LEI Nº 2318/86.

PROC.: 2001.03.99.045971-0 AC 733231
ORIG.: 8800290957 /SP
APTE: CERTIFIED LABORATORIES COM/
LTDA.

ADV: RICARDO GOMES LOURENÇO
APDO: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS
ADV: NEIDE MENEZES COIMBRA
ADV: HERMES ARRAIS ALENCAR

RELATOR: DES. FED. RAMZA TARTUCE / QUINTA TURMA

Ementa

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – DECRETO-LEI 2318/86 – RECURSO IMPROVIDO.

1. O art. 3º do DL 2318/86 não ofendeu o disposto no art. 165, XVI e § único, da Constituição de 1967, após a EC 01/69, pois o texto constitucional veda a criação, majoração ou extensão do benefício previdenciário sem a correspondente fonte de custeio, mas não o contrário, não estando, pois, o valor das contribuições recolhidas pela empresa vinculado aos benefícios prestados aos empregados.

2. 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, 25 de abril de 2005. (data de julgamento)

Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE
Relatora

(Ementa publicada no DJU II de 01.06.2005, p. 217).

ISS. COBRANÇA DE IMPORTÂNCIAS FIXAS. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

PROC.: 2003.03.00.046719-3 AG 185365
ORIG.: 200361000191087/SP

AGRTE: MUNICÍPIO DE SÃO PAULO
ADV: CARMEN VALERIA ANNUNZIATO
BARBAN

AGRDO: Conselho Regional de Engenharia
Arquitetura e

Agronomia – CREA e outros
ADV: PAULO ALVES DA SILVA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 25ª VARA
SÃO PAULO Sec Jud SP
RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA TURMA

Ementa

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS. LEI MUNICIPAL Nº 13.476/2002. ALTERAÇÕES. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.

1. A Lei Municipal nº 13.476/2002, ao estabelecer importâncias fixas diferenciadas para profissionais pertencentes a mesma categoria, estabeleceu tratamento diferenciado a contribuintes em situações equivalentes, ferindo frontalmente o princípio da isonomia.

2. Por outro lado, também é forçoso reconhecer que as alterações introduzidas pela referida lei, ao efetivar a majoração da alíquota fixa do Imposto sobre Serviços – ISS, devidos pelos profissionais prestadores de serviços sob a forma de trabalho pessoal, contrariou os princípios da vedação do confisco e da capacidade contributiva, expressamente previstos no inciso IV, do art. 5º, e parágrafo 1º, do art. 145, da Constituição Federal.

3. Não há como negar, outrossim, o malferimento ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade, pois a majoração da alíquota fixa do Imposto em tela, promovida pela Lei Municipal nº 13.476/2002, por certo sobrecarrega parte considerável dos rendimentos dos contribuintes.

4. Agravo de instrumento improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Desembargadores Federais da Sexta Turma do Tribunal Regional da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento ao agravo de instrumento, nos termos do relatório e voto da Desembargadora Federal Relatora, constantes dos autos, e na conformidade da ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 8 de junho de 2005 (data do julgamento).

CONSUELO YOSHIDA

Desembargadora Federal

Relatora

(Ementa publicada no DJU II de 01.06.2005, p. 582).

AÇÃO RESCISÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I DO ARTIGO 3º DA LEI 7.787/89. PROCEDÊNCIA.

PROC.: 96.03.013381-7 AR 365

ORIG.: 9203049096 / SP

AUTOR: N MARTINIANO S/A ARTEFATOS DE COURO e outros

ADV: SEBASTIÃO AUGUSTO MIGLIORINI e outros

RÉU: Instituto Nacional do Seguro Social

ADV: ANTONIO MARCOS GUERREIRO SALMEIRÃO

RELATOR: DES. FED. RAMZA TARTUCE / PRIMEIRA SEÇÃO

EMENTA: CONSTITUCIONAL – PROCESSO CIVIL – AÇÃO RESCISÓRIA – INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO I DO ARTIGO 3º DA LEI 7.787/89 – PRELIMINARES – DECADÊNCIA – ARTIGO 495 DO CPC – APLICAÇÃO DA SÚMULA 343 DO STF – PRELIMINARES REJEITADAS – MÉRITO – MATÉRIA PACIFICADA PELO JULGAMENTO DA ADIN 1102-2/DF – INCONSTITUCIONALIDADE DO DISPOSITIVO RECONHECIDA COM EFICÁCIA “EX TUNC” – INVIABILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA DA REPÚBLICA – PEDIDO RESCISÓRIO PROCEDENTE – INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA RECONHECIDA – AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. Como já se tornou pacífico em nossos Tribunais, o lapso temporal previsto no artigo 495 do Código de Processo Civil possui natureza decadencial, haja vista tratar-se de prazo relativo ao exercício de ação desconstitutiva, que já encontra limitação temporal expressa na própria lei.

2. Como se colhe do carimbo lançado pelo distribuidor desta Egrégia Corte, a petição inicial foi protocolizada aos 12/02/1996 (segunda-feira), data em que, a priori, teria se esgotado o prazo decadencial para o ajuizamento da ação rescisória. Constrói-se a ressalva porque, a despeito do que se sustenta, é sólida a posição do Colendo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, se o “dies ad quem” para ajuizamento de ação rescisória ocorre em dia no qual não há expediente forense — como na hipótese, um domingo — é de se prorrogar o termo final do lapso para o primeiro dia útil subsequente. Imperativo é, portanto, concluir que a ação foi ajuizada dentro do lapso legal permitido.

3. Ao editar a Súmula 343, firmou o Pretório Excelso entendimento no sentido de que não seria admissível a propositura de ação rescisória com o escopo de arrostar decisão que adotou uma das possíveis interpretações sobre determinado dispositivo ao tempo de sua prolação, ainda que, posteriormente, a exegese conferida pelo “decisum” tenha se mostrado ultrapassada por outra de maior acolhida pela jurisprudência. A restrição do manejo da ação rescisória pelo Supremo Tribunal Federal foi motivada pela necessidade de manter-se a estabilidade e a segurança do ordenamento jurídico. Outrossim, o próprio Supremo Tribunal Federal flexibiliza a aplicação da Súmula 343, entendendo que, em se tratando de matéria constitucional, não há que se falar em incidência do verbete, ainda que a matéria tenha sido objeto de interpretação controvertida por parte dos Tribunais.

4. No caso em tela, se está diante de hipótese que traduz exceção à regra estabelecida pela Súmula, o que autoriza a apreciação do pedido rescisório, uma vez que a matéria submetida à apreciação desta Seção envolve nítido conteúdo de direito constitucional, eis que se pretende a declaração de inexistência de relação juridico-tributária por força da inconstitucionalidade do

inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Preliminares rejeitadas.

5. A discussão acerca da constitucionalidade da contribuição social prevista no inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, encontra-se pacificada desde o julgamento definitivo da ADIN nº 1102-2/DF, quando o Pretório Excelso declarou a inconstitucionalidade das palavras “empresários” e “autônomos”, contidas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

6. Como se sabe, quando se trata de declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, como na hipótese, não se pode deslembrar que tal espécie de pronunciamento é dotado de efeitos “ex tunc” e “erga omnes”, além de possuir força vinculante.

7. Os efeitos “ex tunc” da declaração importam no expurgo imediato da norma inconstitucional do sistema jurídico, retroagindo os efeitos da decisão até a data primeira de vigência do dispositivo, defenestrando-o como se nunca tivesse existido. Em tal quadro, há que se ter como nulos os efeitos produzidos pela norma, conforme reiterada jurisprudência do STF.

8. Diante de tais argumentos, forçoso é concluir que são inexigíveis as contribuições sociais recolhidas pelas autoras sob a vigência da Lei nº 7.787/89, tal como apontado na inicial, de forma que é medida de rigor o acolhimento do pedido de rescisão da sentença prolatada nos autos do processo nº 92.0305956-3, haja vista que o julgado contrariou decisão do Supremo Tribunal Federal.

9. Não se pode acolher a tese sustentada pela autarquia no sentido de que o substantivo “salário”, consagrado pela Constituição no inciso I de seu artigo 195, demande interpretação extensiva, a fim de promover-se a harmonização do inciso com a redação do “caput” do dispositivo. No caso em tela, por se tratar de norma constitucional que traça hipótese de incidência de contribuição social, não há

que se falar em interpretação extensiva do dispositivo, mas sim, em interpretá-lo de forma estrita, sem quaisquer acréscimos ou reduções do texto de lei, em razão de sua natureza jurídica.

10. Pedido rescisório julgado procedente. Reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária entre as autoras e a autarquia, declarando-se a inexigibilidade das contribuições sociais recolhidas sob a vigência do inciso I do artigo 3º da Lei 7.710/89. Ação julgada procedente.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes os acima indicados, ACORDAM os Desembargadores da Primeira Seção 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 rejeitar as preliminares, e, quanto ao mérito, em julgar procedentes o pedido rescisório e a ação ordinária, declarando a inexigibilidade das contribuições sociais recolhidas pelas autoras sob a égide do inciso I do artigo 3º da Lei 7.710/89.

São Paulo, 20 de abril de 2005. (data de julgamento)

Desembargadora Federal RAMZA TARTUCE (Ementa publicada no DJU II de 15.06.2005, p. 350).

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS. NECESSIDADE DE PROVA.

Processo nº 1516.00173/00-90

Recurso nº: 140038 – EX OFFICIO

Matéria: IRF – Ano(s): 1996 a 1998

Recorrente: 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Interessado: TREM EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA.

Sessão de: 2 de dezembro de 2004

Acórdão nº: 104-20364

FATO GERADOR – OCORRÊNCIA – COMPROVAÇÃO – O ônus da comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é da autoridade lançadora. Não merece prosperar a exigência se não resta comprovada nos autos a ocorrência de operações que ensejariam a incidência tributária.

SIMULAÇÃO – NECESSIDADE DA PROVA – DESCONSIDERAÇÃO DE NEGÓCIOS JURÍDICOS – A acusação fiscal de prática de negócios jurídicos simulados deve estar amparada em provas inequívocas da ocorrência do vício, sem o que não poderá prevalecer a pretendida desconsideração de tais negócios.

Recurso de ofício negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício.

Leila Maria Scherrer Leitão – Presidente
Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator
(Ementa publicada no DOU I de 15.06.2005, p. 29 – 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

TRATADO ENTRE BRASIL E REINO UNIDO. CONSIDERAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR

Processo nº 13706.001321/00-63

Recurso nº: 138918

Matéria: IRPF – Ex(s): 1998

Recorrente: ALEXANDRINO BARBOZA DE ALENCAR

Recorrida: 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

Sessão de: 2 de dezembro de 2004

Acórdão nº: 104-20389

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL – TRATADO – RECIPROCIDADE BRASIL E REINO UNIDO – Existindo tratado de reciprocidade entre o Brasil e o Reino Unido, deve ser considerado na base de cálculo do imposto sobre a renda, o valor pago no exterior incidente sobre a remuneração paga pelo Bozano Simonsen (UK) Ltd. Em Londres, observando-se, contudo, os limites previstos na IN SRF nº 25 de 29 de abril de 1996 (§ 2º do art. 34).

Recurso parcialmente provido.

Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para considerar a compensação de imposto no valor de R\$.
Leila Maria Scherrer Leitão – Presidente
Oscar Luiz Mendonça de Aguiar – Relator
(Ementa publicada no DOU I de 15.06.2005, p. 35 – 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

ICMS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 191.971 – RS (1998/0076301-5)

RELATOR: MINISTRO FRANCIULLI NETTO
AGRAVANTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR: JOSÉ GUILHERME KLIE-MANN E OUTROS

AGRAVADO: TRANSPORTADORA TRES-MAIENSE LTDA.

ADVOGADO: JÚLIO CÉSAR BECKER PIRES E OUTROS

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – REDUÇÃO DE ALÍQUOTA – CREDITAMENTO – POSSIBILIDADE – RESPEITO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – INCLUSÃO DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES – MANTIDO O ENTENDIMENTO DA CORTE DE ORIGEM – AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

É possível o creditamento do ICMS mesmo quando há opção pela redução da sua base de cálculo, em respeito ao princípio da não-cumulatividade já contemplado pelo art. 3º do DL n. 406/68.

Preleciona Roque Antonio Carraza que o imposto “será não cumulativo simplesmente porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte, de modo peremptório, pela própria Carta Suprema, uma dedução (abatimento) correspondente aos montantes cobrados nas operações ou

prestações anteriores” (ICMS. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 155).

A Lei Complementar nº 87/96, que rege o ICMS, não exclui do Princípio da não-cumulatividade o serviço de transportes.

Agravo regimental 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 do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros João Otávio de Noronha e Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 22 de março de 2005 (Data do Julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 20.06.2005, p. 209).

ISS. DECRETO-LEI Nº 406/68. TRIBUTO DEVIDO NO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 607.881 – PE (2004/0070474-8)

RELATOR: MINISTRO FRANCIULLI NETTO
AGRAVANTE: SUL AMÉRICA SERVIÇOS MÉDICOS LTDA.

ADVOGADO: FRANCISCO CARLOS ROSAS GIARDINA E OUTROS

AGRAVADO: FAZENDA DO MUNICÍPIO DE RECIFE

PROCURADOR: LUIZ FERNANDO DIAS DOS SANTOS E OUTROS

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL AGRADO DE INSTRUMENTO TRIBUTÁRIO – ISS – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA – MUNICÍPIO DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO – EMPRESA DE CONSERVAÇÃO E LIMPEZA COM SEDE EM OUTRO

MUNICÍPIO – ENTENDIMENTO PACIFICADO – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83 DO STJ.

Ao tribunal toca decidir a matéria impugnada e devolvida. A função teleológica da decisão judicial é a de compor, precipuamente, litígios. Não é peça acadêmica ou doutrinária, tampouco se destina a responder a argumentos, à guisa de quesitos, como se laudo pericial fosse. Contenta-se o sistema com a solução da controvérsia, observada a *res in iudicium de ducta*. Dessa forma, não foram violados os artigos 165, 548, *caput* e inciso II, bem como 535, II, do CPC.

Cinge-se a controvérsia à fixação da competência para cobrança do ISS, se é do Município onde se localiza a sede da empresa prestadora de serviços, conforme determina o artigo 12 do Decreto-Lei nº 406/68, ou do Município onde aqueles são prestados.

A egrégia Primeira Seção desta colenda Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que o Município competente para realizar a cobrança do ISS é o do local da prestação dos serviços em que se deu a ocorrência do fato gerador do imposto. Essa interpretação harmoniza-se com o disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, que atribui ao Município o poder de tributar as prestações ocorridas em seus limites territoriais.

In casu, incide o óbice disposto na Súmula 83 deste Sodalício, *verbis*: “*Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida*”.

Agravo regimental provido, para conhecer do agravo de instrumento, mas negar provimento ao recurso especial interposto pela Sul América Serviços Médicos Ltda. 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 agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros João Otávio de Noronha e Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 22 de março de 2005 (Data do Julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 20.06.2005, p. 209).

RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-COTISTA. LIMITES. ARTS. 134 E 135 DO CTN. NECESSIDADE DE PROVA DE ABUSO DE PODER OU INFRINGÊNCIA A LEI.

AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 613.619 – MG (2004/0086902-9)

RELATOR: MINISTRO FRANCIULLI NETTO
AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: MAURÍCIO BHERING ANDRADE E OUTROS

AGRAVADO: ANTÔNIA CARMEM RIGOLON

ADVOGADO: ANTÔNIO CARLOS MONTEIRO BARBOSA

Ementa

AGRAVO REGIMENTAL – AGRAVO DE INSTRUMENTO – RESPONSABILIDADE DO SÓCIO COTISTA – LIMITES – ARTS. 134 E 135 DO CTN.

O sócio cotista não pode ser responsabilizado, com arrimo nos artigos 134, VIII, e 135, III, do CTN, se não restar comprovado que ele tenha praticado atos de gerência da sociedade. Precedentes: RESP 325.375/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 21/10/2002; RESP 109.163/PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 23/08/1999.

Ainda que restasse comprovada a prática de atos de gestão da sociedade pela agravada, o que não ocorreu nos autos, não prosperaria a pretensão recursal. A possibilidade de redirecionamento da execução contra sócio da empresa, a teor do artigo 135 do Código Tributário Nacional, somente se configura se aquele, no exercício da gerência ou de outro cargo na empresa,

abusou do poder ou infringiu a lei, o contrato social ou estatutos.

Qualquer conclusão no sentido de afirmar ter ou não o sócio praticado ato de gerência da sociedade e agido com abuso de poder, ou, ainda, de ter a sociedade se dissolvido irregularmente, dependeria de reexame de aspectos fáticos e probatórios, o que é inviável pela via eleita do especial, a teor da Súmula 7 do STJ.

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: “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator.”

Os Srs. Ministros Castro Meira e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros João Otávio de Noronha e Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 22 de março de 2005 (Data do Julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 20.06.2005, p. 209).

**CERTIDÃO POSITIVA DE DÉBITOS
COM EFEITOS DE NEGATIVA. MA-
NIFESTAÇÃO DE INCONFORMISMO.
ART. 74 DA LEI 9430/96.**

PROC.: 2003.61.19.005262-6 AMS
259777

APTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NA-
CIONAL)

ADV: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR
SERAFIM

APDO: N F MOTTA S/A CONSTRUCOES E
COM. LTDA.

ADV: GEORGE AUGUSTO LEMOS NOZI-
MA

REMETE: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE
GUARULHOS SEC JUD SP

RELATOR: JUIZ CONV. SILVA NETO / TER-
CEIRA TURMA

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CERTI-
DÃO POSITIVA DE DÉBITO COM EFEITOS
DE NEGATIVA. INCONFORMISMO EQUI-
PARÁVEL A RECURSO ADMINISTRATI-
VO, ART. 151, III, CTN. REDAÇÃO ATUAL
DO § 11.º, ART. 74 DA LEI 9.430/96 (LEI
10.833/03). CONCESSÃO DA SEGURANÇA.

1. Manifestação de inconformidade em face de indeferimento de pleito compensatório coaduna-se com a hipótese do art. 151, III, CTN.

2. Enquanto não julgada a insurgência administrativa, suspensa se encontra a exigibilidade do crédito envolvido, pois assim não o distingue o inciso III, antes referido.

3. Insubsistência do óbice administrativo inicialmente firmado.

4. Apelação e remessa oficial improvidas. 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, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

São Paulo, 06 de julho de 2005. (data do julgamento)

SILVA NETO

Juiz Federal Convocado

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 20.06.2005, p. 200).

**ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE
CÁLCULO. APROVEITAMENTO DE
CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO-
CUMULATIVIDADE.**

AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
301.602-4

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGRAVANTE(S): ESTADO DO RIO GRAN-
DE DO SUL

ADVOGADO (A/S): PGE-RS – KARINA DA SILVA BRUM

AGRAVADO (A/S): INDÚSTRIA ERVATEIRA VIER LTDA.

ADVOGADO (A/S): GERALDO PAULO SEIFERT E OUTROS

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. 1ª Turma, 31.05.2005.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA.

Benefício fiscal outorgado a contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedação. Impossibilidade. A Constituição do Brasil somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência. Precedente do Tribunal Pleno.

Agravo regimental não provido.

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 recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 31 de maio de 2005.

(Ementa publicada no DJU de 24.06.2005, p. 34).

ENTIDADE DE CARÁTER FILANTRÓPICO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMUNIDADE RECONHECIDA.

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 354.168-4

PROCED.: DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGTE.(S): INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ADV. (A/S): MILENE GOULART VALADARES

AGDO. (A/S): INSTITUTO DA SAGRADA FAMÍLIA – ISAFÁ

ADV. (A/S): MARLI SOARES BORGES

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. 1ª Turma, 31.05.2005.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE CARÁTER FILANTRÓPICO. DECRETO-LEI N. 1572/77. ISENÇÃO.

O fato de a Constituição do Brasil, em seu artigo 195, § 7º, ao prever isenção do pagamento da contribuição para a seguridade social, subordinar esse benefício a exigências estabelecidas em lei, de modo algum implica a extinção de isenções anteriormente reconhecidas com base em legislação outrora vigente (Decreto-lei n. 1572/77), sobretudo se ainda não editada a nova regulamentação a respeito do tema. Pelo contrário, a previsão constitucional vem a corroborar a situação da agravada, recepcionando as hipóteses de isenção ainda vigentes até que a lei específica venha a revogá-las.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(Ementa publicada no DJU de 24.06.2005, p. 34).

ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. LUBRIFICANTES LÍQUIDOS E GASÓLIS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 414.588-0

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. EROS GRAU

AGTE.(S): SALEMCO BRASIL PETRÓLEO LTDA.

ADV. (A/S): EDUARDO ARRUDA ALVIM E OUTRO (A/S)

AGDO.(A/S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV. (A/S): PGE-SE CRISTINA MENDES HANG

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. 1ª Turma, 31.05.2005.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LUBRIFICANTES LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DE PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ENTRE DISTRIBUIDORA E CONSUMIDOR FINAL. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA.

1. A imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, 'b', da Constituição do Brasil não foi instituída em favor do consumidor final, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

2. Empresa distribuidora de lubrificantes líquidos e gasosos e de derivados de petróleo. Operação mercantil estabelecida entre consumidor situado em outro Estado. Recolhimento antecipado de ICMS. Restituição do valor pago, sob o argumento de estar abrangida a operação pela imunidade tributária. Pedido improcedente. A benesse fiscal é outorgada às operações que destinem petróleo e seus derivados a outros Estados, mas não àquelas operações interestaduais realizadas pelo consumidor final. Precedente do Pleno do Supremo Tribunal Federal, RE n. 198.088, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ de 5.9.2003.

Agravo regimental não provido.

(Ementa publicada no DJU de 24.06.2005, p. 37).

ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. CARDIOPATIA GRAVE. RECONHECIMENTO DO DIREITO.

PROC.: 1999.61.03.005403-2 AC 996731
APTE: UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

APDO: AYLTON BONELLE (= OU > DE 65 ANOS)

ADV: HAMILTON BONELLE

REMETE: JUÍZO FEDERAL DA 3 VARA DE S J CAMPOS SP

RELATOR: DES. FED. MAIRAN MAIA / SEXTA TURMA

EMENTA

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – PORTADOR DE CARDIOPATIA GRAVE – ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 6º, XI, DA LEI Nº 7.713/88.

1. Os proventos de aposentadoria ou reforma recebidos por pessoa portadora de doença relacionada em lei são isentos do imposto de renda.

2. Comprovado por perícia médica oficial ser o autor portador de moléstia grave nos termos do artigo 6º, inciso XIV da Lei nº 7.713/88, é de se reconhecer o direito ao benefício legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, DECIDE a Sexta Turma do E. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do voto do Senhor Desembargador Federal Relator e na conformidade da minuta de julgamento, que ficam fazendo parte integrante deste julgado. São Paulo, 15 de junho de 2005. (data do julgamento)

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 24.06.2005, p. 682).

ORTN/CAMBIAL. DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA NACIONAL. RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LEGALIDADE.

PROC.: 93.03.110500-1 REOMS 140660
ORIG.: 0009038191/SP

PARTE A: MONTREALBANK S/A DISTRI-
BUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MO-
BILIÁRIOS

ADV: ISMAR AUGUSTO PROCÓPIO DE
OLIVEIRA E OUTROS

PARTE R: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA
NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E
SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

REMETE: JUÍZO FEDERAL DA 1ª VARA DE
SÃO PAULO > 1ª SSJ > SP

RELATOR: DES. FED. MAIRAN MAIA /
SEXTA TURMA

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO
– OBRIGAÇÕES REAJUSTÁVEIS DO TE-
SOURO NACIONAL – ORTN/CAMBIAL –
DECRETOS-LEIS NºS 2.014/83 E 2.029/83
– MAXI-DESVALORIZAÇÃO DA MOEDA
NACIONAL – RETENÇÃO DO IMPOSTO
DE RENDA.

1. Os ganhos obtidos com a maxi-desva-
lorização da moeda nacional em fevereiro
de 1983, teriam incidência do imposto de
renda quando dos encerramentos do exer-
cício financeiro da pessoa jurídica.

2. A tributação pela fonte pagadora, por
ocasião do resgate das ORTNs, somente
ocorreria sobre a diferença da variação
cambial entre a data do encerramento do
último exercício financeiro e a data do
resgate dos títulos. Compatibilidade dos
Decretos-leis nºs 2.014/83 e 2.029/83.

3. Precedentes do C. Superior Tribunal de
Justiça e dos Tribunais Regionais Federais.
Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos,
em que são partes as acima indicadas,
DECIDE a Sexta Turma do E. Tribunal
Regional Federal da Terceira Região, por
unanimidade, negar provimento à remes-
sa oficial, nos termos do voto do Senhor
Desembargador Federal Relator e na con-
formidade da minuta de julgamento, que
ficam fazendo parte integrante deste jul-
gado.

São Paulo, 15 de junho de 2005. (data do
julgamento)

MAIRAN MAIA

Desembargador Federal

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 24.06.2005,
p. 682).

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TERMO
INICIAL. JURISPRUDÊNCIA DA 1ª
SEÇÃO DO STJ. LEI COMPLEMENTAR
Nº 118/2005. ART. 3º. NORMA MODI-
FICADORA E NÃO INTERPRETATIVA.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP
Nº 288.898 – DF (2005/0051416-4)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO
EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO: RAQUEL GONÇALVES MOTA
E OUTROS

EMBARGADO: CLÁUDIO DA SILVA CA-
SAGRANDE E OUTROS

PROCURADOR: IVO EVANGELISTA DE
ÁVILA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVER-
GÊNCIA. VERBAS INDENIZATÓRIAS.
IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO.
INOCORRÊNCIA. LC Nº 118/2005. ART.
3º. NORMA DE CUNHO MODIFICADOR
E NÃO MERAMENTE INTERPRETATIVA.
INAPLICAÇÃO RETROATIVA. ENTEN-
DIMENTO DA 1ª SEÇÃO.

1. A 1ª Seção desta Corte firmou posição de
que o prazo para se pleitear a restituição do
imposto de renda incidente sobre as ver-
bas de natureza não-indenizatória começa
a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a
partir da ocorrência do fato gerador, acres-
cidos de mais um quinquênio, computados
desde o termo final do prazo atribuído ao
Fisco para verificar o quantum devido a
título de tributo. A pretensão foi formula-
da no prazo concebido pela jurisprudência
desta Casa Julgadora como admissível,
visto que a ação não está alcançada pela
prescrição, nem o direito pela decadência.
Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos
moldes em que pacificado pelo STJ, *id est*,
a corrente dos cinco *mais cinco*.

2. *In casu*, comprovado que não transcorreu, entre o prazo do recolhimento e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás a partir do ajuizamento da ação. Precedentes desta Corte Superior.

3. Quanto à LC nº 118/2005, a 1ª Seção deste Sodalício, no julgamento dos EREsp nº 327043/DF, finalizado em 27/04/2005, posicionou-se, à unanimidade, contra a nova regra prevista no art. 3º da referida Lei Complementar. Decidiu-se que a LC inovou no plano normativo, não se acatando a tese de que a mencionada norma teria natureza meramente interpretativa, restando limitada a sua incidência às hipóteses verificadas após a sua vigência, em obediência ao princípio da anterioridade tributária.

4. “O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a “interpretação” dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência” (EREsp nº 327043/DF, Min. Teori Albino Zavascki, voto-vista).

5. Embargos de divergência conhecidos e não-providos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unani-

midade, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda e Francisco Peçanha Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e João Otávio de Noronha.

Licenciado o Sr. Ministro Franciulli Netto. Brasília (DF), 25 de maio de 2005 (Data do Julgamento)

MINISTRO JOSÉ DELGADO

Relator

(Ementa publicada no DJU de 27.06.2005, p. 215).

REPETIÇÃO DO INDÉBITO. TERMO INICIAL. JURISPRUDÊNCIA DA 1ª SEÇÃO DO STJ. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 539.212 – RS (2004/0033444-1)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX

EMBARGANTE: NELCI PARIZZI FELIPE GONCALVES E OUTROS

ADVOGADO: ISAÍAS GASEL ROSMAN

EMBARGADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: JAQUELINE MAGGIONI PIAZZA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. TAXA SELIC. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. A Primeira Seção reconsolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo *a quo* do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09

de junho de 2005 (ERESP 327043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.04.2005).

2. Deveras, acerca da aplicação da Lei Complementar nº 118/2005, restou assente que:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. LEI INTERPRETATIVA. RETROATIVIDADE. 1. Assentando os estágios do pensamento jurídico das Turmas de Direito Público, é possível sintetizar que, superadas as matérias divergentes entre colegiados com a mesma competência *ratione materiae* e a natureza dialética da ciência jurídica, a Primeira Seção desta Corte passou a concluir que: a) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação não declarados inconstitucionais pelo STF, aplica-se a tese dos “cinco mais cinco”, vale dizer, 5 (cinco) anos de prazo decadencial para consolidar o crédito tributário a partir da homologação expressa ou tácita do lançamento e 5(cinco) anos de prazo prescricional para o exercício da ação; b) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação declarados inconstitucionais pelo STF, o termo a quo da prescrição era: 1) a data da publicação da resolução do Senado Federal nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade (ERESP 423.994/MG); e 2) a data do trânsito em julgado da decisão do STF que, em controle concentrado, concluiu pela inconstitucionalidade do tributo (REsp 329.444/DF).

2. Mister destacar que essa corrente jurisprudencial fundou-se em notável sentimento ético-fiscal considerando o contribuinte que, fíncado na presunção de legalidade e legitimidade das normas tributárias, adimplira a exação e surpreendido com a declaração de inconstitucionalidade difusa entrevia a justa oportunidade de se ressarcir daquilo que pagara de boa-

fé. Ressoava injusto impor-lhe a prescrição da data do pagamento que fizera, baseado na atuação indene do legislador.

3. Evoluindo em face de sua mutação ideológica, posto alterada in personae na sua composição, a Seção de Direito Público no último período ânuo, uniformizou essa questão do tempo nas relações tributárias, firmando o entendimento de que: ‘PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL.

1. Versando a lide tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da ação de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos deve obedecer o lapso prescricional de 5 (cinco) anos contados do término do prazo para aquela atividade vinculada, a qual, sendo tácita, também se opera num quinquênio. 2. O E. STJ reafirmou a cognominada tese dos 5 (cinco) mais 5 (cinco) para a definição do termo a quo do prazo prescricional, nas causas in foco, pela sua Primeira Seção no julgamento do ERESP nº 435.835/SC, restando irrelevante para o estabelecimento do termo inicial da prescrição da ação de repetição e/ou compensação, a eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo E. STF. 3. Conseqüentemente, o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação começa a fluir decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (AgRg RESP 638.248/PR, 1ª Turma, desta relatoria, DJU de 28/02/2005) 4. Sedimentada a jurisprudência, a bem da verdade, em inquietante ambiente, porquanto, no seu âmago, entendia a Seção que tangenciara o pressuposto da lesão ao direito e a correspondente *actio nata*, em prol de

uma definição jurisprudencial nacional e de pacificação das inteligências atuantes no cenário jurídico, adveio a LC 118/2005, publicada no D.O.U. de 09/02/2005 e, com o escopo expresso de “interpretar” o art. 168, I, do CTN, que assenta que: “O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;”, dispôs no seu art. 3º: “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.” Complementando, no art. 4º arrematou: “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.”

5. Muito embora a Lei o faça expressamente, a doutrina clássica do tema assentou a contemporaneidade da Lei interpretativa à Lei interpretada, aplicando-se-lhe aos fatos pretéritos. Aspecto de relevo que assoma é a verificação sobre ser a novel Lei, na parte que nos interessa, efetivamente interpretativa.

6. Sob esse ângulo, é cediço que Lei para ser considerada interpretativa, deve assim declarar-se e não criar direito novo, sem prejuízo de assim mesmo ter seu caráter interpretativo questionado. Nesse sentido extrai-se da doutrina do tema que: “Determinam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma

interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I,I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - “os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente” (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inserida no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.”(Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3ª ed., pág. 294 a 296, grifamos).

7. “Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso interpretativa, sem possibilidade de análise por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração.” Sob essa ótica “SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: “trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade” (System des heutigen römischen Rechts, vol. 8º, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas que são de si incoerentes, não

se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v. supra a nota 55 ao nº 67) não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3ª ed., vol. 1º, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1º, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1º e único, 1900, pág. 675) e DEgni (L'interpretazione della legge, 2ª ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirma que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa." Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: "Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um

ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275)." (ob. cit., pág. 294 a 296). 8. Forçoso concluir que a Lei interpretativa para assim ser considerada, não pode "encerrar qualquer inovação; essa opinião corresponde à fórmula corrente" e deve obedecer aos seguintes requisitos: "a) não deve a lei interpretativa introduzir novidade, mas dizer somente o que pode reconhecer-se virtualmente compreendido na lei precedente; b) não deve modificar o disposto na lei precedente, mas explicar, declarar aquilo que, de modo mais ou menos imperfeito, já se continha na lei preexistente (acórdão de 12 de abril de 1900, in Foro italiano, 1900, I, pág. 978)." (ob. cit., pág. 294 a 296).

9. Deveras, em sendo interpretativa, põe-se a questão de sua aplicação imediata ou retroativa, porquanto o CTN, no art. 106, é cristalino ao admitir a sua incidência aos fatos geradores pretéritos, ressalvados os consecutórios punitivos por eventual infração ao dispositivo ora aclarado e está em pleno vigor, posto jamais declarado inconstitucional. É cediço que essa retroatividade é apenas aparente. "A doutrina francesa, seguindo a opinião tradicional, entende não constituir direito novo a lei interpretativa, pois se imita a declarar, a precisar a lei que preexiste, tornando-a mais clara e de mais fácil aplicação; não é, assim, uma lei nova, que possa entrar em conflito com a interpretada, confunde-se, invés, com esta, faz corpo com ela. E os autores italianos não dissentem dessa opinião, que tem repercussão internacional. Como nos ilustrou a relação da legislação comparada, códigos há, como o austriaco (art. 8º), que ligam uma importância considerável à interpretação da lei pelo próprio legislador; outros, como o argentino (art. 4º), apenas ressaltaram a não incidência dos casos julgados, sob os efeitos das leis, que têm por objeto esclarecer ou interpretar anteriores; o que também resulta do

art. 9º, 2ª al., do Código chileno, dando as leis, que se limitam a declarar o sentido de outras, como incorporadas a estas, sem afetarem os efeitos das sentenças judiciais, executórias no período intermédio; o português proclama (art. 8º) a aplicação retroativa da lei interpretativa, reduzindo-a, porém, a nada a ressalva de não ofender direitos adquiridos. “Nosso direito positivo, aliás harmonicamente com a boa doutrina sustentada desde o tempo do Império, e com os ensinamentos dos autores, que analisam sistemas semelhantes ao pátrio, o alcance da questão ainda diminui, eis que a lei, seja embora rotulada como interpretativa, ou assim reconhecida, nunca terá, só por isso, a virtude de retroagir, em detrimento de situações jurídicas definitivamente constituídas.” (ob. cit., pág. 294 a 296).

10. O STF, através da pena de seus integrantes, já assentou: “O Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, em trabalho intitulado ‘O princípio da irretroatividade da lei tributária’, afirma, com fundamento na lição de Pontes de Miranda, que ‘não há falar, na ordem jurídica brasileira, em lei interpretativa com efeito retroativo’. Assevera o ilustre Ministro que: ‘A questão deve ser posta assim: se a lei se diz interpretativa e nada acrescenta, nada inova, ela não vale nada. Se inova, ela vale como lei nova sujeita ao princípio da irretroatividade. Se diz ela que retroage, incorre em inconstitucionalidade e, por isso, nada vale.’ (ob. cit., p. 20)” (Mário Luiz Oliveira da Costa, de 23/02/2005, a ser publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 115, com circulação prevista para o mês de abril de 2005).

11. A doutrina nacional também admite a Lei interpretativa, sem eiva de inconstitucionalidade. “Hugo de Brito Machado pondera que o art. 106, I do CTN não foi ainda declarado inconstitucional, de modo que continua integrando o nosso ordenamento jurídico. Admite, assim, a existência de leis meramente interpretativas, que

não inovariam propriamente, mas apenas se limitariam a esclarecer dúvida atinente ao dispositivo anterior. Ressalva, contudo, não ser permitido ao Estado ‘valer-se de seu poder de legislar para alterar, em seu benefício, relações jurídicas já existente’” (art. cit.).

12. O STJ já declarou, v.g., que “que a Lei nº 9.528/97, “ao explicitar em que consiste ‘a atividade de construção de imóveis’, veicula norma restritiva do direito do contribuinte, cuja retroatividade é vedada”, enquanto a Lei nº 9.779/99, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade e sendo benéfica aos contribuintes, teria “caráter meramente elucidativo e explicitador”, “nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir a operações anteriores ao seu advento, em conformidade com o que preceitua o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional”. Entendeu a mesma Corte que a igualmente benéfica dispensa constante da MP 2.166-67, de 24/08/2001, da “apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos”. (art. cit.).

13. A severa perplexidade gerada pelo advento da novel Lei tantas décadas após, não a torna inconstitucional, tanto mais que, consoante reavivado, a jurisprudência vinha oscilando, e a ratio da Lei interpretativa é exatamente conceder um norte para a adoção de regramentos dúbios, sem, contudo, impedir a interpretação que se imponha à própria Lei interpretativa.

14. Ademais, é manifestação jurisprudencial da nossa mais alta Corte que: “(...) As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em conseqüência, não ofendem o

postulado fundamental da divisão funcional do poder. Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juizes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. (...) O princípio da irretroatividade somente condiciona a atividade jurídica do Estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do Poder Público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao “status libertatis” da pessoa (CF, art. 5º XL), (b) ao “status subjectionis” do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, “a”) e (c) à segurança jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade.’ (ADI MC 605/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Pleno, DJU 05/03/1993). Nesse segmento, e sob essas luzes, é imperioso analisar a invocação da Lei nos Tribunais Superiores, nos Tribunais Locais e nas instâncias inferiores.

15. Os Tribunais Superiores somente conhecem de matéria prequestionada, nos termos das Súmulas 356 e 282, do STF. Outrossim, é assente que o requisito do prequestionamento não é mero rigorismo formal, que pode ser afastado pelo julgador a que pretexto for. Ele consubstancia a necessidade de obediência aos limites impostos ao julgamento das questões submetidas ao E. Superior Tribunal de Justiça, cuja competência fora outorgada pela Constituição Federal, em seu art. 105. Neste dispositivo não há previsão de apreciação originária por este E. Tribunal Superior de questões como a que ora se apresenta. A

competência para a apreciação originária de pleitos no C. STJ está exaustivamente arrolada no mencionado dispositivo constitucional, não podendo sofrer ampliação.

16. Outrossim, os Tribunais Locais admitem o benefício *nondum deducta deducendi* do art. 517 do CPC, não extensivo às leis novas, que mesmo interpretativas não podem ser invocadas *ex novo* no Tribunal ad quem, por falta de previsão legal.

17. Nas instâncias originárias, mercê de a prescrição não poder ser conhecida *ex officio* pelo juiz (art. 219, § 5º, do CPC e art. 40 da LEF c/c art. 174 do CTN), nas ações de repetição de indébito, após a defesa, somente o novel direito subjetivo (e não o objetivo) e as matérias de ofício podem ser alegadas após a contestação (art. 303, do CPC).

18. Consectário desse raciocínio é que a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão-somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada “surpresa fiscal”. Na lúcida percepção dos doutrinadores. “Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.” (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300).

19. Sob o enfoque jurisprudencial “o Supremo Tribunal Federal, com base em clássico estudo de COUTO E SILVA, decidiu que o princípio da segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito, da seguinte forma: ‘Considera-se, hodiernamente, que o tema tem, entre nós, assento constitucional (princípio do Estado de Direito) e

está disciplinado, parcialmente, no plano federal, na Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (v.g. art. 2º). Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe o papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material.” (ob. cit., pág. 296).

20. Na sua acepção principiológica “A segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas. Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor “antes” que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer “mais cedo” o conteúdo das leis (anterioridade). A idéia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada “dimensão formal-temporal da segurança jurídica”, que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a segurança jurídica diz respeito à possibilidade do “cálculo prévio” independentemente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma “certa medida” de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade contedísticas para os destinatários da regulação.” (ob. cit., pág. 296-297).

21. Cumpre esclarecer que a retroatividade vedada na interpretação autêntica tributária é a que permite a retroação na criação de tributos, por isso que, in casu, trata-se de regular prazo para o exercício de ação, matéria estranha do cânone da anterioridade. (ADI MC 605/DF) Ademais, entrar em vigor imediatamente não significa retroagir, máxime porque a prescrição da ação é matéria confluyente ao direito processual e se confina, também, nas regras de processo anteriormente indicadas.

22. À mingua de prequestionamento por impossibilidade jurídica absoluta de entender-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas

como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima *tempus regit actum*, permite o prosseguimento do julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de inconstitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade indubidosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios.

23. Embargos de Divergência conhecidos, porém, improvidos.” (voto-vista proferido por este relator nos autos do EREsp 327043/DF).

3. Embargos de Divergência acolhidos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda e Francisco Peçanha Martins votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado. Licenciado o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília (DF), 08 de junho de 2005. (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DJU de 27.06.2005, p. 216/217).

**JUROS DE MORA. REPETIÇÃO DO IN-
DÉBITO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITU-
CIONALIDADE. TERMO INICIAL.**

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP
Nº 243.463 - SP (2004/0129330-8)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO
R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO FRANCISCO
FALCÃO

EMBARGANTE: FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR: CARLOS DE ARAÚJO MO-
REIRA E OUTROS

EMBARGADO: CIDADE DE DEUS COMPA-
NHIA COMERCIAL DE PARTICIPAÇÕES

ADVOGADO: FERNANDO LOESER E OUTROS

Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COM-
PENSACÃO E RESTITUIÇÃO. TRIBUTO
DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS
DE MORA. TERMO A *QUO*. TRÂNSITO EM
JULGADO.

I – A declaração de inconstitucionalida-
de do tributo não afasta a aplicação do
parágrafo único do artigo 167 do Código
Tributário Nacional, devendo permanecer
integralmente válido o teor da súmula nº
188/STJ.

II – Os juros de mora devem ser calculados
pelo percentual de 1% ao mês, a partir do
trânsito em julgado da decisão definitiva
que determinou a sua inclusão (CTN, art.
161, § 1º, c/c o art. 167, parágrafo único).

III – Embargos de divergência providos.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são par-
tes as acima indicadas, decide a Primeira
Seção do Superior Tribunal de Justiça, por
maioria, vencidos os Srs. Ministros Relator
e FRANCIULLI NETTO, dar provimento
aos embargos, nos termos do voto do Sr.
Ministro FRANCISCO FALCÃO, que lavra-
rá o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro
FRANCISCO FALCÃO os Srs. Ministros
LUIZ FUX, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA,
TEORI ALBINO ZAVASCKI, CASTRO MEI-
RA e DENISE ARRUDA. Ausente, oca-
sionalmente, o Sr. Ministro FRANCISCO
PEÇANHA MARTINS. Custas, como de lei.

Brasília (DF), 13 de dezembro de 2004.
(data do julgamento).

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator

(Ementa publicada no DJU de 01.07.2005,
p. 357).

**ICMS. DÉBITO DECLARADO EM GIA.
PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. ART. 174
DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP
Nº 437.363 – SP (2004/0103263-1)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE
NORONHA

EMBARGANTE: ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR: ANNA MARIA DE C. RI-
BEIRO E OUTROS

EMBARGADO: JOÃO PAES DE CARVA-
LHO NETO

ADVOGADO: ALTAIR VAZ DE OLIVEIRA

Ementa

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBAR-
GOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. DECLARA-
ÇÃO. GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO
(GIA). EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO.
TERMO INICIAL. PRECEDENTES.

1. Quando o contribuinte declara o débito
por meio de Guia de Informação e Apu-
ração (GIA) e não efetua o pagamento, o
crédito tributário considera-se definitiva-
mente constituído a partir dessa data, ini-
ciando-se, nesse momento, a contagem do
prazo prescricional para a propositura da
execução fiscal (art. 174 do CTN).

2. Embargos de divergência a que se nega
provimento.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em
que são partes as acima indicadas, acor-
dam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do
Superior Tribunal de Justiça, por unanimi-
dade, conhecer dos embargos, mas negar-
lhes provimento nos termos do voto do Sr.
Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori
Albino Zavascki, Castro Meira, Denise
Arruda, Francisco Peçanha Martins e Luiz
Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado.

Licenciado o Sr. Ministro Franciulli Netto. Presidiu o julgamento a Srª Ministra Eliana Calmon.

Brasília, 8 de junho de 2005. (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 01.07.2005, p. 358).

EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DE SÓCIO NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 591.954 – SP (2004/0127763-4)

RELATOR: MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

EMBARGANTE: PAULO SÉRGIO LEITE
PROCURADOR: BRUNO SACANI SOBRINHO E OUTRO

EMBARGADO: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

ADVOGADO: VERA EVÂNDIA BENINCASA E OUTROS

Ementa

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. ART. 135, III, DO CTN.

1. “Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade” (EResp n. 260.107, Primeira Seção, Ministro José Delgado).

2. Em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o sócio que não participa da gestão da empresa não deve ter a execução fiscal redirecionada contra si.

3. Embargos de divergência providos.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do

Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Francisco Peçanha Martins e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro José Delgado.

Licenciado o Sr. Ministro Franciulli Netto. Presidiu o julgamento a Srª. Ministra Eliana Calmon.

Brasília, 8 de junho de 2005. (data do julgamento).

MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA Relator

(Ementa publicada no DJU de 01.07.2005, p. 359).

IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA SOBRE BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS PAGOS EM ATRASO. FORMA DE CÁLCULO.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2003.72.09.001711-7/SC

RELATOR: Des. Federal ANTONIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

APELANTE: FAZENDA NACIONAL

ADVOGADO: Jacqueline Araujo Oliveira
APELANTE: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

ADVOGADO: Mauro Luciano Hauschild

APELADO: ARNO MELENTINO DA SILVA

ADVOGADO: Osni Muller Junior e outro
REMETENTE: JUÍZO FEDERAL VF E JEF CRIMINAL DE JARAGUÁ DO SUL

Ementa

TRIBUTÁRIO – BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – INCIDÊNCIA SOBRE O SOMATÓRIO DE PROVENTOS PAGOS EM ATRASO – INADMISSIBILIDADE. “No cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a

que se referem tais rendimentos, nos termos previstos no art. 521 do RIR (Decreto 85.450/80). A aparente antinomia desse dispositivo com o art. 12 da Lei 7.713/88 se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto.” (RESP 424225/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ de 19/12/2003, p. 323).

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia

2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento às apelações e à remessa oficial, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 14 de junho de 2005.

Des. Federal ANTÔNIO ALBINO RAMOS DE OLIVEIRA

Relator

(Ementa publicada no DJU II de 06.07.2005, p. 595).