

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO II - EDIÇÃO 06 - JUNHO 2005



*Revisão* Erika Sá e Diogo Kaupatez  
*Edição* Pedro Barros  
*Diretor responsável* Marcelo Magalhães Peixoto  
*Impressão e acabamento* Gráfica e Editora Alaúde Ltda.

*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

## ARTIGOS

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A (IN)COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DEIXAR DE APLICAR NORMA CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA	13
<i>Argos Campos Ribeiro Simões</i>	
1. Introdução	13
2. Da indevida apreciação da constitucionalidade por tribunal administrativo	15
3. Um caso concreto: discussão sobre a (in)aplicação, por órgão julgador administrativo, da norma veiculada pelo inciso III do art. 6º da Lei nº 6.606/89 (Lei do IPVA Paulista)	22
4. Da jurisprudência contrária à lei	25
5. Conclusão	27
6. Bibliografia	28
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	29
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	
1. Campo de aplicação	29
2. Transparência fiscal	33
3. Limites à criação e à utilização de pessoas jurídicas	34
4. O art. 50 do Código Civil de 2002 diante do CTN	39
5. Desconsideração da pessoa jurídica e planejamento tributário	42
A SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS	49
<i>Fernando Bicca Machado</i>	
1. Introdução	49
2. Das regras-matrizes do PIS e da COFINS	50
3. Do instituto da não-cumulatividade	53
4. Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS	59
4.1. Na Constituição Federal de 1988	59
4.2. Na legislação infraconstitucional	64
5. Conclusão	72
6. Referências bibliográficas	73
REFLEXÕES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO NA PÓS-MODERNIDADE: SEPARAÇÃO DOS PODERES E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	75
<i>Igor Mauler Santiago</i>	

O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES	87
<i>Maria Beatriz Martinez e Pedro Anan Jr.</i>	
1. Introdução	87
2. A correta interpretação do art. 135, inciso III, do CTN	89
2.1. Conceito de administrador para fim de aplicação do art. 135 do CTN	90
2.2. Conceito de abuso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto para fim de aplicação do art. 135 do CTN	94
3. A necessidade de observância do devido processo legal para a responsabilização pessoal dos administradores	98
4. Conclusão	100
BREVES REFLEXÕES SOBRE O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 E SUAS NEFASTAS IMPLICAÇÕES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	103
<i>Rodrigo Marques França</i>	
1. Intróito	103
2. Da segurança jurídica	105
3. Do princípio da separação dos Poderes (Legislativo <i>versus</i> Judiciário)	108
4. Conclusões	111
LEI COMPLEMENTAR, PROCEDIMENTO, QUORUM E DEMOCRACIA	113
<i>Marcelo de Lima Castro Diniz</i>	
1. Introdução	113
2. As posições doutrinárias e a jurisprudência	114
3. A natureza jurídica da lei complementar: competência e hierarquia	115
4. Diferenças entre lei ordinária e lei complementar: a importância do aspecto formal (órgão competente, procedimento e quorum)	119
5. Democracia e regra da maioria	124
6. A experiência da Constituição Portuguesa: as leis reforçadas e o quorum	132
7. Competências implícitas e competências explícitas: Princípio da Liberdade de Conformação	135
8. Conclusões	141
 <b>PARECER</b>	
INTELIGÊNCIA DO ART. 78 DO ADCT. CONCEITO DE JUROS LEGAIS, COMPENSATÓRIOS E MORATÓRIOS: OS LIMITES DA COISA JULGADA E A EFICÁCIA DAS DECISÕES TRANSITADAS EM JULGADO. PARECER.	145
<i>Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues</i>	

ACÓRDÃO - INTEIRO TEOR

PROCESSIONAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.		PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000. CRÉDITOS DA ENTRADA, NO ESTABELECIMENTO, DE BENS MÓVEIS DESTINADOS AO USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO. APROVEITAMENTO FRACIONADO. CONSTITUCIONALIDADE.	210
AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 616.348 – MG (2003/0229004-0)	187	DCTF RETIFICADORA. MEDIDA LIMINAR. DETERMINAÇÃO PARA QUE A AUTORIDADE COATORA EXAMINE O DOCUMENTO EM 10 DIAS. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE.	211
<b>DESPACHOS</b>		IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM EXTRATO BANCÁRIO FORNECIDO POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. NULIDADE.	212
IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. VENDA DE BENS POR ELA PRODUZIDOS. RECONHECIMENTO.	199	IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE AUSÊNCIA DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. INCONSTITUCIONALIDADE DO PROCEDIMENTO.	214
COFINS. LEI Nº 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. VIOLAÇÃO AO ART. 110 DO CTN.	199	PAGAMENTO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO ROYALTIES. NÃO-INCIDÊNCIA DE CIDE.	222
IMPOSTO DE RENDA. TABELA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO IMPÔ-LA.	202	ICMS. IMPORTAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO PARA O ESTADO ONDE ESTIVER O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR.	224
CSSL. RECEITAS ORIUNDAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AO AGRAVO.	203	DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. PEDIDO DE REVISÃO DO CONTRIBUINTE. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. PERDA DE LIQUIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO.	225
PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO SEM EFEITO SUSPENSIVO. LEI Nº 9.784/99, ART. 61. CTN. ART. 151, III. HIERARQUIA.	205		
ISS. LOCAÇÃO DE AUTOMÓVEL. NÃO-INCIDÊNCIA. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO JÁ ADMITIDO NA ORIGEM.	206		

## EMENTAS

- TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A HABILITAÇÃO DE TELEFONES CELULARES. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE QUE NÃO SE CONSTITUI EM SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. ANALOGIA EXTENSIVA. EXIGÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE FATOS GERADORES NÃO PREVISTO EM LEI. PROIBIÇÃO. ART. 108, § 1º, DO CTN. 227
- TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE ANIMAIS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. SUSPENSÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. NOTIFICAÇÃO FISCAL ANTES DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. 228
- TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SERVIÇO DE HABILITAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. 229
- DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE EXCEDE OS TERMOS DA LEI. 230
- TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VITAMINA "A-1" E DERIVADOS. ALÍQUOTA ZERO. ACORDO INTERNACIONAL DO GATT. RECEPÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO. PREVALÊNCIA EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA. 230
- TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATOS GERADORES. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA. 231
- TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VITAMINA 'E' E DERIVADOS. ALÍQUOTA ZERO. ACORDO INTERNACIONAL DO GATT. RECEPÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO. PREVALÊNCIA EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO INTERNA. 232
- APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - IOF - TRANSMISSÃO DE AÇÕES DE COMPANHIAS ABERTAS - INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IV DO ART. 1º DA LEI Nº 8033/90. 232
- TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. DÉBITO TRIBUTÁRIO DECLARADO E NÃO PAGO. 233
- CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. 233
- RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DESPROVIMENTO. LEVANTAMENTO DOS VALORES CONSIGNADOS EM JUÍZO PELAS CONTRIBUINTE. IMPOSSIBILIDADE. CABIMENTO DA CONVERSÃO EM RENDA, A FAVOR DA UNIÃO, DA IMPORTÂNCIA EM DEPÓSITO. 234
- TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE. PRETENSÃO DE COMPENSAÇÃO. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. 235
- PROCESSO CIVIL - INTIMAÇÃO - PRERROGATIVAS DA FAZENDA PÚBLICA - IGUALDADE DAS PARTES - ASSIMETRIA DE RELAÇÕES - LEI 11.033/2004.236 236
- AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. IRPJ E CSLL. 237
- IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) - LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR - INADMISSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL - DISTINÇÃO ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

(OBRIGAÇÃO DE DAR OU ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE FAZER) - IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) - INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ATENDIMENTO, NA ESPÉCIE, DOS PRESSUPOSTOS LEGITIMADORES DA CONCESSÃO DE PROVIMENTO CAUTELAR (RTJ 174/437-438) - OUTORGA DE EFICÁCIA SUSPENSIVA A RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUE, INTERPOSTO POR EMPRESAS LOCADORAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, JÁ FOI ADMITIDO PELA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL RECORRIDO - DECISÃO REFERENDADA PELA TURMA

238

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LC N. 102/2000. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

238

I. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (L. 8137/90, ART. 1º): LANÇAMENTO DO TRIBUTO PENDENTE DE DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO: FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL, SUSPENSO, PORÉM, O CURSO DA PRESCRIÇÃO ENQUANTO OBSTADA A SUA PROPOSITURA PELA FALTA DO LANÇAMENTO DEFINITIVO.

239

TRIBUTO - REGÊNCIA - ART. 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA.

240

## 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

### **ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES**

Agente Fiscal de Rendas

Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo

Especialista em Direito Tributário (IBET/IBDT e FAZESP)

Mestrando em Direito Tributário (PUC-SP).

### **EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO**

Doutor e Mestre em Direito pela PUC-SP

Membro Benemérito da APET

Autor de *Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil* (MP Editora, 2005)

### **FERNANDO BICCA MACHADO**

Especialista em Direito Tributário pelo IBET

Advogado em Porto Alegre

### **IGOR MAULER SANTIAGO**

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG

### **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

### **MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ**

Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina

Membro do Conselho Científico da APET

Advogado

### **MARIA BEATRIZ MARTINEZ**

Especialista em Direito Tributário pelo IBET

Especialista "Derecho de los Negocios Internacionales" pela Universidad Complutense de Madri (Espanha)

Membro do Conselho Consultivo da APET

### **MARILENE TALARICO MARTINS RODRIGUES**

Advogada em São Paulo

Professora do Centro de Extensão Universitária

### **PEDRO ANAN JR.**

MBA – Controller pela FEA/USP

Especialista em Direito Empresarial pela PUC/SP

Membro do Conselho Consultivo da APET

Advogado em São Paulo

### **RODRIGO MARQUES FRANÇA**

Advogado em São Paulo

Especialista em Direito Tributário pelo IBET/BA

# ARTIGOS



# BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A (IN)COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DEIXAR DE APLICAR NORMA CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDA

Argos Campos Ribeiro Simões

## 1. Introdução

Discutir sobre o tema da competência de tribunal administrativo (especialmente no contencioso tributário administrativo) para apreciar a constitucionalidade de normas jurídicas, decidindo pela sua aplicação ou não, teve uma provocação acadêmica ligada à nossa experiência profissional.

O mestre Konrad Hesse, em seus *Escritos de Derecho Constitucional*<sup>1</sup>, assim preleciona:

*La Constitución funda competencias, creando así en el ámbito de los respectivos cometidos poder estatal conforme a derecho. Procura regular la composición y conformación de los órganos de tal modo que corresponda al carácter de su cometido, garantizando así la adecuada asunción de sus funciones. Coordina las diferentes funciones una con otra, tratando de conseguir así que las mismas se complementen mutuamente, que la cooperación, la responsabilidad y el control queden asegurados, evitándose un abuso de competencias. [g.n.]*

Sabemos que nosso poder judiciário, em face da atribuição constitucional de competências, pode deixar de aplicar norma inserida no ordenamento jurídico por considerá-la inconstitucional, seja

1. Coleção "Estudios Constitucionales". Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1983. p. 20.

por meio do controle concentrado de constitucionalidade (declaração de inconstitucionalidade com efeitos *erga omnes* e *ex tunc*), seja via controle difuso (com efeitos restritos às partes ou *erga omnes*, mas *ex nunc* se houver resolução do Senado Federal, conforme prescrição do art. 52, inciso X, da Carta Maior).

Mas e os tribunais administrativos que julgam Autos de Infração no âmbito fiscal? Teriam eles o mesmo *poder-dever* dos órgãos judiciários para deixar de aplicar normas infraconstitucionais válidas, vigentes e eficazes por considerá-las *inconstitucionais*? Teriam os Conselhos de Contribuintes (no âmbito federal) ou os Tribunais de Impostos e Taxas (no âmbito estadual/municipal) tal competência?

Sensibilizou-nos essa questão, pois ela tem sido corriqueiramente discutida na seara contenciosa fiscal, em diversas situações concretas.

Adotamos, em nosso estudo, sistema referencial jurídico apreendido das lições do mestre Paulo de Barros Carvalho, seja por meio de suas aulas e palestras, seja por meio de suas obras (*Curso de Direito Tributário* e *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*), entendendo, portanto, o Direito como sistema normativo.

Fundamentamos nosso posicionamento contrário à apreciação de constitucionalidade de normas infraconstitucionais por tribunal administrativo, em face de tratar-se, para nós, de simples questão de *incompetência normativa*, inexistindo fundamento de validade constitucional a tal prática.

Com base nas premissas firmadas, apresentamos um caso concreto, em que a questão sobre a apreciação de constitucionalidade de norma do IPVA paulista tem se apresentado como um ponto de discussão.

Aproveitamos para, brevemente, tecer considerações sobre a influência da jurisprudência judicial como *fundamento inválido* para afastar, na seara administrativa, a aplicação normativa inserida no sistema jurídico.

## 2. Da indevida apreciação da constitucionalidade por tribunal administrativo

Alguns defendem a tese de que os órgãos julgadores administrativos pátrios teriam competência para apreciar a inconstitucionalidade de dispositivos legais em seus julgamentos, pois a devida inaplicação de norma inconstitucional não deveria ser tratada sob a ótica da reserva de competência do *art. 97 da CF/88*, mas *tratar-se-ia de sopesar regras e dar aplicação àquela que tem hierarquia maior*.

*Data venia* dos que assim pensam, discordamos de tal conclusão. Justificamos:

a) O cerne da questão está, exatamente, no entendimento da locução *aplicação normativa*. O que é aplicar uma norma? Quem pode aplicar ou não uma norma legal? Qual o procedimento previsto no ordenamento suficiente a tal prática?

b) *Aplicação*, em face do referencial adotado, é o ato de produção de veículo introdutório de normas (gerais ou individuais) por *agente competente* e segundo *procedimento previsto no ordenamento*, assim como *incidência* é o resultado positivo de um processo de comparação entre a linguagem que descreve a realidade e a linguagem descritora inserta na hipótese normativa;

c) Para nós, inconcebível incidência sem aplicação. Necessária, portanto, a presença do homem a fazer incidir (processo de subsunção) a norma ao fato (descrição de um evento);

d) Nesse sentido, quando o julgador administrativo prolata sua decisão, ele cria norma individual e concreta (ato-norma administrativo revisor), *incidindo/aplicando norma geral e abstrata por ele construída do ordenamento*;

e) Ele descreve os eventos de possível ocorrência conforme a historicidade supostamente presente nas provas, construindo o fato;

f) Em prosseguimento, verifica no ordenamento se tal fato é jurídico (se está previsto no antecedente de norma jurídica);

g) Se afirmativa tal comparação, dá-se a chamada *subsunção* e, infalivelmente, ocorre o efeito jurídico previsto no conseqüente normativo;

h) Se negativa tal comparação, há fato, mas não fato jurídico. Então, não se dá a competente subsunção, restando ausentes os efeitos jurídicos pretendidos;

i) Nosso problema está, exatamente, no instante lógico (não cronológico) anterior à verificação da juridicidade do referido fato. Está localizado no momento em que *o julgador administrativo constrói do ordenamento (processo interpretativo) a norma a ser aplicada à situação descrita anteriormente (por exemplo, em Auto de Infração)*. Ele quer saber qual norma deverá ser utilizada no processo lingüístico comparativo que chamamos de subsunção;

j) *In casu*, ao *olhar* para o ordenamento, o juiz-intérprete deve construir, a nosso ver, tal norma geral e abstrata numa *visão interpretativa sistemática*, porém, *dentro de sua órbita de competência, não extrapolando o seu dever-poder interpretativo*;

k) Nesse ponto, a *aplicação normativa* (entendida como criação normativa) *não pode ser analisada de forma desvinculada do problema da competência*, pois o juiz-aplicador, no exercício de sua função revisional do ato administrativo (de lançamento tributário, por exemplo), tem tal atividade regrada (limitada) por dispositivo legal;

l) A norma que nos interessa, possível de construção, seria a seguinte:

SE houver litígio em instância administrativa instaurado em em processo administrativo,	ENTÃO, o julgador administrativo deve <i>julgá-lo</i> .
---	---

m) Fixemo-nos no termo *juízo* em nossa restrita órbita *administrativa*. Qual sua significação? Há limites?

n) Nesse enfoque decisório (restringindo o termo *juízo*), vislumbramos os seguintes passos essenciais:

(i) Verificação da adequação do fato já descrito com a historicidade descrita pelas provas inclusas nos autos; busca de erros de fato (comparação intranormativa), realizando os saneamentos possíveis;

(ii) *Construção, por meio do ordenamento, da norma geral e abstrata aplicável à situação;*

(iii) Comparação de tal norma com a norma construída pelo agente competente emissor do ato administrativo a ser julgado, na busca de erros de direito (comparação internormativa);

(iv) Comparação da linguagem descrita por meio das provas com a linguagem da norma construída, com a verificação da subsunção (ou não) da norma aos fatos;

o) Ao construir a norma geral e abstrata a ser (ou não) aplicada a determinado caso, *o juiz administrativo não pode realizar um controle da constitucionalidade do ordenamento*, deixando de aplicar a norma construída de dispositivo legal infraconstitucional, *por entender que seu conteúdo conflita com o previsto em norma constitucional;*

p) Tal impossibilidade reside no fato de que inexistente, no nosso ordenamento, *norma* que atribua competência a órgão julgante administrativo do *dever-poder* de exercer o controle da constitucionalidade de lei – lembrando que os atos da Administração Pública devem ser expressamente previstos em lei (princípio da legalidade insculpido no art. 37 da CF/88);

q) Pensando em fonte do direito como atividade enunciativa de normas (conforme ensinamentos do professor Tárek Moysés Mousalem<sup>2</sup>), encontraríamos, na enunciação interpretativa-constitutiva da norma geral e abstrata produzida pelo julgador administrativo,

---

2. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

*vício de agente* (incompetência do julgador administrativo ao controle de constitucionalidade) e de *procedimento* (a prática do julgamento administrativo, que deixa de aplicar norma por entendê-la inconstitucional, não tem fundamento nem conteúdo de validade no ordenamento pátrio);

r) O controle concentrado (ou o difuso) é função exclusiva do poder judiciário (basta verificar o contido nos arts. 97, 102 e 103 da nossa Carta Maior);

s) Ao *juiz administrativo* compete a função administrativa de reexaminar os atos administrativos quanto à sua legalidade e, sendo o caso, quanto ao seu mérito (ou seja, ele deve rever os atos da administração). A atividade do Estado-Administração: esta a sua função;

t) Não há norma que atribua competência ao *juiz administrativo* para que exerça o reexame do produto da atividade do Poder Legislativo. Esse exercício, o ordenamento pátrio atribui de forma exclusiva ao judiciário;

u) Quando em processo administrativo, se deixarmos de aplicar determinada norma prevista em lei (*stricto sensu*) por entendê-la inconstitucional, estaremos realizando *verdadeiro controle de constitucionalidade* não previsto pelo ordenamento Maior;

v) Inócua, para quaisquer efeitos jurídicos, nossa opinião (enquanto agentes administrativos) sobre a inconstitucionalidade do conteúdo de uma lei, porque tal constatação pode ser fato, mas não se consubstancia em fato jurídico, pois tanto o *agente constataador* (aplicador-administrativo) como o *procedimento de constatação* não são previstos como suficientes a tal prática. Estamos usurpando competência exclusiva do judiciário ao realizá-la.

O limite constitucional à atuação do juiz administrativo é o de efetuar a revisão dos atos da própria administração e somente dela. Nunca, porém, manifestar-se sobre a constitucionalidade ou não de normas produzidas por órgãos fora da órbita do poder Executivo. Admitir tal prática irromperia em flagrante desrespeito ao

princípio da Separação dos Poderes, já que restam ausentes normas constitucionais alicerçando-a. Aliás, a doutrina corrobora nosso entendimento, senão, vejamos:

Em suma, à vista da Constituição vigente, temos a inconstitucionalidade por ação ou por omissão, e o controle de constitucionalidade é o *jurisdicional*, combinando os critérios difuso e concentrado.<sup>3</sup>

O *controle jurisdicional*, generalizado hoje em dia, denominado *judicial review* nos Estados Unidos da América do Norte, é a faculdade que as constituições outorgam ao *Poder Judiciário* de declarar a inconstitucionalidade de lei e de outros atos do Poder Público que contrariem, formal ou materialmente, preceitos ou princípios constitucionais.<sup>4</sup> [g.n.]

Nos países do continente europeu, em sua grande maioria, o controle jurisdicional da Administração, em relação à quase-totalidade dos atos administrativos, não é feito pelo Poder Judiciário, mas por órgãos independentes e autônomos que, todavia, são integrantes da própria Administração. Dito modelo resulta de peculiaridades históricas próprias da vida daqueles países e da formação dos respectivos Direitos Administrativos.

*Entre nós*, que adotamos, neste particular – e felizmente –, o sistema anglo-americano, *há unidade de jurisdição*, isto é, *cabe exclusivamente ao Poder Judiciário o exercício pleno da atividade jurisdicional*. Ato algum escapa ao

---

3. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 53.

4. *Idem*, p. 51.

controle do Judiciário, pois nenhuma ameaça ou lesão de direito pode ser subtraída à sua apreciação (art. 5º, XXXV, da Constituição). Assim, todo e qualquer comportamento da Administração Pública que se faça gravoso a direito pode ser fulminado pelo Poder Judiciário, sem prejuízo das reparações patrimoniais cabíveis.<sup>5</sup> [g.n.]

O *Poder Executivo*, assim como os demais Poderes de Estado, *está obrigado a pautar sua conduta pela estrita legalidade*, observando, primeiramente, como primado do Estado de Direito Democrático, as normas constitucionais. Dessa forma, não há como exigir-se do chefe do Poder Executivo o cumprimento de uma lei ou ato normativo que entenda flagrantemente inconstitucional, podendo e devendo, lícitamente, negar-se cumprimento, sem prejuízo do exame posterior pelo Judiciário. *Porém*, como recorda Elival da Silva Ramos, “por se tratar de medida *extremamente grave e com ampla repercussão nas relações entre os Poderes, cabe restringi-la apenas ao Chefe do Poder Executivo, negando-se a possibilidade de qualquer funcionário administrativo subalterno descumprir a lei sob a alegação de inconstitucionalidade*. Sempre que um funcionário subordinado vislumbrar o vício de inconstitucionalidade legislativa deverá propor a submissão da matéria ao titular do Poder, até para fins de uniformidade da ação administrativa.” Portanto, poderá o Chefe do Poder Executivo determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos normativos que considerar inconstitucionais.<sup>6</sup> [g.n.]

- 
5. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 46-7.
  6. MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000. p. 536-7.

A lei produzida regularmente pelo Poder Legislativo, qualificada pela doutrina do direito como inconstitucional por ter desrespeitado algum primado básico, mas que ainda não foi formalmente declarada inconstitucional, atende ao princípio da legalidade? Quem tem a competência para determinar se uma lei é constitucional ou inconstitucional? A Doutrina? O juízo singular? O tribunal? O Supremo Tribunal Federal? E enquanto o judiciário não se pronunciar, qual o *status* jurídico da lei questionada?

Entendemos que o atendimento ao primado da legalidade diz respeito somente à veiculação na forma de lei. Contingências e discussões doutrinárias sobre a pertinência ou não do veículo introdutor à ordem jurídica não interferem na realização do cânone da legalidade; dizem respeito, sim, ao conceito de validade da qual, aliás, a lei é portadora *a priori*, por presunção, desde o momento de sua enunciação. [...] E o pleito de invalidade da lei há de ser contestado e apreciado pelas formas de reconhecimento eleitas pelo ordenamento jurídico. Enquanto a lei imprecada de inconstitucionalidade não for purgada pelo direito, nele permanece como lei válida, atendendo perfeitamente à legalidade.<sup>7</sup>

Pelo exposto, como a questão girou em termos de interpretação sob o enfoque da competência, restariam alguns problemas que merecem discussão: *a independência funcional dos Tribunais Administrativos (garantida por lei) não daria fundamento de validade a esses órgãos, para que eles deixem de aplicar norma por entendê-la inconstitucional?*

a) Entendo que não. Independência funcional não pode ser confundida com atuação que extrapola competências. É independência

---

7. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

funcional dentro da órbita competente atribuída por lei àquele órgão julgador administrativo, que está subordinado ao Executivo. É independência funcional para atuar dentro da órbita do Poder Executivo, sopesando e resolvendo antinomias, se for o caso, das normas restritas a esse subsistema: decretos e todas as normas complementares a ele hierarquicamente inferiores;

b) Quando o órgão julgador administrativo deixa de aplicar uma norma por suposta inconstitucionalidade, ele realiza, a meu ver, verdadeiro controle de constitucionalidade aplicado ao caso *in concreto* (como já afirmamos acima);

c) Nessa situação, ele se coloca num referencial normativo *comparando* o subsistema normativo constitucional ao subsistema normativo legal. Ele se coloca analisando o ordenamento construído pelo Poder Legislativo;

d) Ora, como o órgão julgador em tela pertence ao Executivo e essa função comparativa só pode ser exercida por um Poder constitucionalmente respaldado para tal prática, como é o Judiciário, tenho que seria verdadeira violação ao princípio da Separação de Poderes tal pretensão.

### **3. Um caso concreto: discussão sobre a (in)aplicação, por órgão julgador administrativo, da norma veiculada pelo inciso III do art. 6º da Lei nº 6.606/89 (Lei do IPVA Paulista)**

Alicerçados na premissa de que poderiam apreciar a inconstitucionalidade de disciplinas legais, muitos juízes administrativos fundamentam, de forma brilhante e precisa, seu inconformismo com relação aos critérios que o legislador paulista elegeu para definir a base de cálculo da norma do IPVA de aeronave com seu critério material (peso máximo de decolagem e ano de fabricação como aspectos que informam a Base de Cálculo em descompasso com o fato de “ser proprietário de veículo automotor”).

Ora, temos que, em face do discutido nos itens precedentes e de nossa conclusão sobre a indevida prática do tribunal administrativo exercer controle de constitucionalidade de normas, entendemos fragilizada tal argumentação. Justifiquemos.

A nosso ver, *a natureza jurídica de um objeto não tem, necessariamente, de guardar íntima relação com a natureza do próprio objeto.*

O *mundo do dever-ser* (aquele representado pelo sistema jurídico – na nossa ótica, sistema normativo) *prescinde* de coincidência com o *mundo do ser*.

Com isso, a natureza jurídica de um objeto é aquela definida pelo próprio ordenamento e não aquela obtida da análise da essência de tal objeto. *In casu*, os critérios adotados para a obtenção da Base de Cálculo das aeronaves (peso máximo de decolagem e ano de fabricação).

O ordenamento estadual paulista, por meio da Lei nº 6.606/89 (inciso III do art. 6º), elegeu os componentes da base de cálculo como sendo aqueles ali definidos. *In verbis*, o dispositivo legal:

Lei nº 6.606, de 20.12.89

(DOE de 21.12.89)

Dispõe a respeito do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

O Governador do Estado de São Paulo:

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei:

Artigo 6º – Para efeito de lançamento do imposto, quanto a veículo usado, a Secretaria da Fazenda estabelecerá o valor venal por meio de tabela, considerando na sua elaboração o que segue: (Redação dada ao *caput* pelo inciso IV do art. 1º da Lei nº 9.459, de 16.12.96 – DOE 17.12.96, efeitos a partir de 17.12.96)

Artigo 6º – Para efeito de lançamento, quanto a veículo usado, a Secretaria da Fazenda estabelecerá tabela de valores venais, levando em conta:

III – em relação a aeronaves: peso máximo de decolagem e ano de fabricação.

A eleição ora referida tem *natureza de ordem jurídica* (mundo do dever-ser) e *não natureza empírica* (mundo do ser). O direito não tem o poder (nem a pretensão) de alterar a essência natural das coisas, menos ainda a obrigação de classificar seus objetos de acordo com a realidade natural. Contudo, tem a possibilidade de utilizar a poderosa ferramenta da *ficção jurídica* para “*enxergar*” da forma como melhor lhe aprouver a realidade que o cerca, “*enxergando*” a realidade por ele mesmo concebida.

O direito, segundo a melhor doutrina, cria sua própria realidade: *a realidade jurídica*, despiendo, na sua ótica, se tal realidade por ele criada tem ou não correspondência com o mundo fático.

Ora, tal qualidade não é exclusiva do direito tributário. No direito civil, ao questionamento sobre a natureza jurídica de um navio (se bem móvel ou imóvel), diríamos que depende: para assuntos hipotecários, seria bem imóvel; para outras questões, bem móvel. No entanto, imutável a sua natureza intrínseca: para essa, o navio sempre será bem móvel.

A forma mais adequada de calcularmos a base de cálculo em face do critério material da propriedade das aeronaves pode até não ser a mais representativa do aspecto quantitativo pretendido, mas o direito, usando da ferramenta da *ficção jurídica*, definiu que a base de cálculo seria formada pelos quesitos destacados conforme a disciplina legal destacada acima.

Indiferente, para o ordenamento tributário, ao menos enquanto a norma construída do referido dispositivo legal for *válida, vigente e eficaz*, que seja diversa a mais adequada forma de obtenção

da base de cálculo das aeronaves em face do IPVA, pois, *juridicamente* (nos termos da lei), o ordenamento assim o dispôs.

Portanto, em face do exposto, nenhum óbice à aplicação da referida norma definidora da base de cálculo das aeronaves. O direito assim o determinou.

#### 4. Da jurisprudência contrária à lei

Finalmente, argumento comum nos tribunais administrativos é o de que não se deve aplicar norma considerada pelo próprio órgão administrativo julgador como inconstitucional – visando ao *princípio da economia processual* e a fim de que o *Poder Público não seja condenado* – em ônus de sucumbência, em eventual *execução fiscal*. Tudo abordando casos análogos diante de decisões do STF, embora haja o reconhecimento da ausência, em tais decisões, de efeitos vinculantes (inexistência de efeitos *erga omnes* e *ex tunc* – controle concreto de constitucionalidade).

*Data maxima venia*, respeitando opiniões contrárias, ousamos divergir de tal posicionamento. Justificamos:

a) A interpretação das normas feita de forma harmônica com os princípios gerais e específicos do direito é louvável e necessária;

b) Destarte, entendemos e louvamos a intenção daqueles que atentam para o princípio da economia processual além de sua preocupação com possível condenação da Fazenda Pública em sede judicial, acarretando prejuízo ao erário na forma de sucumbência em eventual execução fiscal;

c) Partilhamos de tal preocupação;

d) Porém, em coerência com a nossa visão interpretativo-sistemática do ordenamento, entendemos também que dois princípios constitucionais não devem ser relegados: o *princípio da legalidade* e o *princípio da indisponibilidade do bem público*;

e) A norma válida, vigente e eficaz só admitiria, para nós, sua inaplicabilidade em face das seguintes situações:

(i) *Inexistência de fato jurídico suficiente ao sucesso hipotético-normativo*;

(ii) *Invalidade da norma construída do dispositivo legal destacado*: ora, declarações de inconstitucionalidade em controle difuso não são suficientes para retirar do ordenamento a norma discutida. A jurisprudência, apesar de mostrar uma tendência decisória, não tem efeito vinculante, mas meramente sugestivo.

Afronta o princípio da legalidade não aplicar norma geral e abstrata válida em face de normas individuais e concretas destituídas de efeitos *erga omnes* e *ex tunc*. Portanto, a norma legal continua válida, pertencente ao ordenamento;

(iii) *Revogação da norma construída do dispositivo legal destacado*: se uma norma não sofreu revogação tácita (advento de norma com conteúdo de validade em sentido contrário) ou expressa (norma posterior que explicitamente a revogue), temos que *a norma discutida tem, potencialmente, o poder de transformar fatos em fatos jurídicos*;

(iv) *Ineficácia técnica da norma construída do dispositivo legal*: ora, se inexistem obstáculos à aplicação normativa, então seria desnecessária norma reguladora aliada à inexistência de norma obstando o fenômeno da subsunção.

f) Portanto, deixar de aplicar tal norma válida, vigente e eficaz tecnicamente, na presença incontestada de fato jurídico (fato gerador), seria violar o princípio da legalidade;

g) Esse princípio implícito que, conjuntamente ao anterior, forma uma base segura de controle da coisa pública em relação àqueles que direta ou indiretamente a estão gerindo, é de fundamental interesse no campo tributário, à medida que vincula à lei os atos que, de algum modo, afetem o Erário;

h) A nosso ver, a matéria em discussão, por ser de natureza pública (envolvendo tributo e bem público), não pode ser resolvida

ao arrepio do nosso ordenamento. Sua solução deve, unicamente, advir dos mecanismos por este criados, sob pena de estarmos dispendo de forma ilegítima sobre bem indisponível.

Portanto, acórdãos porventura citados, apesar de sua forte *influência psicológica* sobre a questão ora tratada – como preleciona o professor Tárek Moysés Moussalem<sup>8</sup>: não se revestem de natureza jurídica suficiente para afastar a aplicação de norma não retirada do ordenamento.

## 5. Conclusão

Provocados pelos ensinamentos de Konrad Hesse no texto destacado na *Introdução* deste estudo, singelamente procuramos, de forma analítica, enfrentar uma situação atual nos nossos tribunais administrativos: a dos limites da competência desses órgãos.

Temos observado uma tendência nos julgamentos administrativos de não se aplicar normas sistematicamente, sob alegação de que são inconstitucionais.

Preocupa-nos a disseminação dessa prática, para nós indevida, pois ela *arranha*, a nosso ver, o sobreprincípio da segurança jurídica.

É certo que o ordenamento não pode ficar *engessado* por normas inadequadas. Sabemos que a mutação normativa (capacidade de amoldamento das normas às peculiares situações do real-social) é necessária e desejável à solução do dinâmico e imprevisível mundo real dos conflitos sociais.

Porém, mutação dentro das *regras do jogo jurídico* e não fora delas. Atuar *ao largo* do ordenamento, sob o fundamento da celeridade ou da economia processual, é atuar casuisticamente, com

---

8. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

visão restrita das conseqüências de tal atitude. É agir provocando a desigualdade e a insegurança jurídicas essenciais à aplicação da justiça.

Por isso, a preocupação em buscar fundamento de validade às nossas razões, que concluem pela *impossibilidade* dos tribunais administrativos deixarem de aplicar o ordenamento, um ordenamento válido, vigente e eficaz para, *de forma juridicamente incompetente* e por meio de *procedimento ilegal*, julgar o próprio ordenamento.

## 6. Bibliografia

- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2003..
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- HESSE, Konrad. *Escritos de Derecho Constitucional*. Coleção “Estudios Constitucionales”. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.
- MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MOUSSALEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Edmar Oliveira Andrade Filho

## 1. Campo de aplicação

Nas discussões sérias sobre os limites do planejamento tributário, há sempre um espaço para análises sobre as eventuais implicações da “desconsideração da personalidade jurídica”.<sup>1</sup>

Em princípio, a desconsideração da personalidade é um mecanismo que, ao lado de outros, propicia uma espécie de revisão da responsabilidade limitada societária<sup>2</sup>, por meio do estabelecimento de novos – e mais estreitos – marcos para o privilégio<sup>3</sup> que a responsabilidade limitada representa. Por intermédio da desconsideração da pessoa jurídica, foram introduzidos, no direito societário, os princípios da responsabilidade civil comum consoante anota Rubens Requião. Segundo ele: “a lei procurou envolver o acionista controlador nas teias da responsabilidade civil, pois responde ele pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder”.<sup>4</sup>

Baseado na doutrina de Hornstein, o jurista Gervasio Colombres indica sete situações nas quais – em tese – poderia ser cogitada a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, a saber:

1. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Desconsideração da personalidade jurídica no novo Código Civil*. 1. ed. São Paulo: MP, 2005. p. 15-158.
2. Para uma consideração jurídico-econômica do conceito de responsabilidade limitada: STEPHEN, Frank H. *Teoria econômica do direito*. Trad. Neusa Vitale. 1. ed. São Paulo: Makron Books, 1993. p. 121-6.
3. ASCARELLI, Tulio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1969. p. 140.
4. REQUIÃO, Rubens. *Aspectos modernos do direito comercial*. v. 2. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 13.

(a) em razão de superiores exigências de interesse público ou nacional; (b) quando necessário a reprimir ações ilegítimas da organização no mercado, caso em que seria um mecanismo antitruste; (c) quando a sociedade é instrumento de fraude; (d) quando a regra de proteção da responsabilidade limitada contraste com a idéia de equidade; (e) quando houver necessidade de proteção a todos os acionistas; (f) quando forem constatados casos de opressão de acionistas minoritários; e (g) quando for necessário determinar qual a jurisdição de certa causa ou aplicar a doutrina da coisa julgada.<sup>5</sup>

A partir dessas considerações iniciais, já é possível afirmar que a finalidade imediata das normas que dispõem sobre a descon sideração da personalidade jurídica é permitir a aplicação de uma sanção por abuso do direito, fraude ou simulação. Nesses casos, tais normas atuam como normas de bloqueio<sup>6</sup> contra abusos e fraudes em geral.<sup>7</sup>

Aquelas normas visam, em primeiro lugar, permitir a transferência do dever de cumprir certa obrigação de um devedor para com uma pessoa que não compôs a relação jurídica primitiva que deu origem à obrigação e que não assumiu, em virtude de lei ou de contrato, aquele dever. Tais normas podem visar, por outro lado, admitir a ignorância do arcabouço legal de uma pessoa jurídica para negar efeitos a atos ou negócios nos quais aquela pessoa é utilizada como instrumento de fraude ou qualquer outro tipo de ilicitude.

No que tange à primeira das finalidades citadas, a desconsi- deração significa a ignorância episódica da personalidade jurídica,

---

5. COLOMBRES, Gervasio R. *Curso de derecho societario*. 1. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972. p. 41-2.

6. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 201.

7. A descon sideração da pessoa jurídica pode ocorrer, também, em benefício do sócio. Vide, a respeito: SALOMÃO FILHO, Calixto. *A sociedade unipessoal*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 136.

de modo a romper a separação que existe entre os criadores (sócios ou acionistas) e a criatura (a pessoa jurídica) ou vice-versa. Desse rompimento resulta uma imputação aos sócios ou à pessoa jurídica de efeitos de obrigações não adimplidas. Em certas circunstâncias, a lei alcança os administradores e pode haver casos em que a desconsideração é no sentido inverso: a obrigação do sócio ou administrador é imputada à pessoa jurídica.

Dessa forma, ainda é atual e válida a lição de Fábio Konder Comparato, de que a desconsideração não leva à supressão da pessoa coletiva (despersonalização), porquanto, nessa última, “a pessoa coletiva desaparece como sujeito autônomo, em razão da falta original ou superveniente de suas condições de existência, como, por exemplo, a invalidade do contrato social ou a dissolução da sociedade”, enquanto que, na primeira, “subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios ou componentes; mas essa distinção é afastada, provisoriamente e tão-só para o caso concreto”.<sup>8</sup>

A desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional que rompe a separação patrimonial referida nos casos de inadimplemento de obrigação contraída pela pessoa coletiva, em certas circunstâncias e debaixo de certos critérios. A desconsideração age, ou produz efeitos, sobre uma relação de obrigação, rompendo o liame de débito-crédito e lançando mão do liame de responsabilidade-garantia<sup>9</sup>, que, no caso, é subjacente à relação de obrigação firmada entre credor e devedor.

8. COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 283.

9. A relação de obrigação – na lição de Fábio Comparato – compõe-se de dois liames distintos: o de débito-crédito e o de responsabilidade-garantia. O débito, afirma, é juridicamente uma situação de dever, ou seja, a vinculação de alguém a determinado comportamento, comissivo ou omissivo, no interesse de outrem. COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e pareceres de Direito Empresarial*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 531-2. Um desenvolvimento desse tema é encontrado em: MARCONDES, Sylvio. *Problemas de direito mercantil*. 1. ed. São Paulo: Max Limonad, 1970. p. 108- 27.

Uma primeira finalidade da desconsideração, em cada caso concreto, é dissolver o dever de prestar (fazer, dar ou não fazer) a que estava adstrita a pessoa coletiva. Em última *ratio*, sob esta perspectiva, a desconsideração da personalidade jurídica tem pelo menos duas funções institucionais: (a) ela constitui um mecanismo de exclusão da responsabilidade limitada; e (b) ela opera uma forma de responsabilidade subsidiária de garantia da equidade para os casos não cobertos pela responsabilidade ilimitada ou solidária que advém da lei ou do contrato.

Em segundo lugar, as normas sobre desconsideração da personalidade jurídica podem servir como instrumento de sanção pelo uso abusivo da personalidade jurídica.

Há quem considere que as normas sobre distribuição disfarçada de lucros cumprem uma função de desconsideração da personalidade jurídica. Para Marçal Justen Filho<sup>10</sup>, a idéia de desconsideração da personalidade jurídica está plasmada nas normas sobre distribuição disfarçada e lucros, especialmente naquelas que traçam perfil normativo de pessoa ligada. A tese tem a adesão de Suzy Koury.<sup>11</sup>

O ponto de apoio de tal tese é o enunciado do art. 61 do Decreto-lei nº 1.598/77, modificado pelo Decreto-lei nº 2.065/83. Tal preceito dispõe que, se a pessoa ligada for sócio ou acionista controlador da pessoa jurídica – a contribuinte do IRPJ e CSLL –, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros, ainda que os negócios sejam realizados com pessoa ligada por intermédio de outrem ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse. Para esse fim, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que, diretamente ou

---

10. JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987. p. 112-3.

11. KOURY, Suzy Elisabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 165-6.

por intermédio de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio ou acionista que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade.

Segundo nos parece, aquela norma não desconsidera personalidade jurídica alguma. Ela simplesmente alcança certos negócios celebrados entre a pessoa jurídica e o controlador de sua controladora ou pessoa jurídica na qual a pessoa ligada (seja sócio, acionista, administrador, titular ou cônjuge do sócio, do administrador ou do titular) tenha algum interesse. Em outras palavras, a norma não desconsidera personalidade jurídica; ela apenas estabelece um campo de incidência que vai além das relações entre a pessoa jurídica e seus sócios ou acionistas, para alcançar operações realizadas com outras pessoas físicas ou jurídicas que tenham alguma relação (interesse) com o controlador.

## 2. Transparência fiscal

Há casos em que a desconsideração não constitui uma penalidade, ou seja, existem situações em que a desconsideração não está conectada com a idéia de ilícito; está a serviço do princípio da praticabilidade que é o fundamento da denominada “transparência fiscal”.

No âmbito do direito tributário brasileiro, um exemplo de norma que estatui uma forma de desconsideração da personalidade jurídica, sem que isso corresponda a uma sanção em virtude da falta de cumprimento de uma anterior obrigação legal ou contratual (ou, ainda, que haja o uso abusivo ou fraudulento de uma pessoa jurídica), é a constante do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34. Essa norma estabelece, para a controladora, no Brasil, o dever de submeter à tributação, independentemente de efetiva distribuição,

os lucros que vierem a ser auferidos por sociedades coligadas ou controladas, localizadas no exterior.<sup>12</sup>

A idéia de desconsideração, como um mecanismo a serviço da transparência fiscal interna ou externa, é bem desenvolvida em outros países.

Em Portugal, esse regime é aplicado a alguns tipos de sociedades e traduz-se na exigência do Imposto sobre Renda unicamente dos sócios. Assim, os lucros eventualmente apurados pelas pessoas jurídicas são imputados aos sócios e sujeitos à tributação. Com esse regime, diz Saldanha Sanches, “o sócio e só o sócio vai ser tributado com uma transformação do rendimento da sociedade num rendimento imputado ao sócio.” O objetivo da adoção desse modelo de tributação, segundo o referido autor, foi o de evitar o recurso a formas societárias apenas com a intenção de reduzir a carga fiscal.<sup>13</sup> No Brasil, já houve esse modelo de tributação para as sociedades de profissão regulamentada.

Atualmente, alguns países vêm adotando medidas de “transparência fiscal” que têm como fundamento as antigas disposições do direito tributário norte-americano relativas à Controlled Foreign Corporation – CFC Subpart F Provisions.<sup>14</sup>

### 3. Limites à criação e à utilização de pessoas jurídicas

A desconsideração da personalidade jurídica diz respeito ao poder de criação de pessoas jurídicas. Essas, em regra, são constituídas com o fim instrumental de: (a) obter uma separação patrimonial entre a riqueza afetada à pessoa jurídica e a dos sócios; e

---

12. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 24-256.

13. SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de direito fiscal*. 1. ed. Lisboa: Lex, 1998. p. 214.

14. PADIAL, Ignacio Cruz. *Transparencia fiscal internacional*. 1. ed. Valência: Tirant Lo Blanch, 2000. p. 53.

(b) utilizar os benefícios da responsabilidade limitada. Para Fábio Comparato, “toda pessoa jurídica é criada para o desempenho de funções gerais e especiais”, sendo que a função geral da personalização de coletividade consiste na criação de um centro de interesse autônomo, enquanto as funções específicas variam de acordo com as diferentes categorias de pessoas jurídicas.<sup>15</sup>

A personalização é uma forma de constituição de um ente dotado de autonomia ou de poder jurídico para dar curso às suas atividades, de acordo com os marcos da ordem jurídica. Assim, para tornar-se portadora do poder de desenvolver sua personalidade e salvaguardar seus interesses, a pessoa deve tornar-se sujeito de direito, pois, como diz Pontes de Miranda, “pessoa é quem pode ser sujeito de direito: põe a máscara para entrar no teatro do mundo jurídico e está apto a desempenhar o papel de sujeito de direito”.<sup>16</sup>

A criação de uma personalidade jurídica, que, por sua vez, pode criar outras, tem nítido caráter instrumental, posto que a criatura surge para facilitar ou favorecer a atividade de um agrupamento de homens para que o grupo tenha uma unidade e possa participar do comércio jurídico com individualidade<sup>17</sup> e esfera jurídica própria, distinta dos seus membros. Assim, toda pessoa jurídica regularmente constituída tem uma esfera jurídica formada pela soma de todos os seus direitos e obrigações de qualquer espécie, que é distinta das esferas jurídicas de seus fundadores ou membros.

Ao adquirir a personalidade jurídica, a pessoa coletiva adquire, concomitantemente, o poder de exercer direitos sobre o seu patrimônio e de contrair obrigações necessárias ao seu pleno desenvolvimento enquanto organismo voltado para um determinado fim. A persecução

---

15. COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*, p. 286.

16. MIRANDA, Francisco C. Pontes de. *Tratado de direito privado*. v. 1, 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. p. 161.

17. GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983. p. 162.

desse fim é impulsionada pela ação dos administradores escolhidos, que ficam obrigados a submeter-se às diretrizes dos membros da pessoa coletiva e devem agir nos limites do ordenamento jurídico, que é formado pelas normas de imperativas ou de ordem pública<sup>18</sup> e pelas normas dispositivas constantes da ordem jurídica que configura o ordenamento jurídico específico da figura adotada.

A figura “pessoa jurídica” é mais complexa que outras que gravitam em seu entorno, como são as relativas à “sociedade” e à “empresa”, figuras sobre as quais já falei em outro estudo.<sup>19</sup>

Nos tempos atuais, a pessoa jurídica – mesmo aquela que se reveste da condição de sociedade empresária – cumpre outros papéis além da clássica acomodação de capitais para a exploração de uma atividade lucrativa e subsequente partilha dos lucros. Há casos, e não poucos, em que sociedades são constituídas, unicamente, para deter ativos. Em tais circunstâncias, os sócios visam unicamente à separação patrimonial e não a exploração de uma empresa. Mesmo nesses casos, os detentores do poder negocial não se desviam da causa do contrato de sociedade, segundo a doutrina de Fábio Comparato, *verbis*:

A causa, na constituição de sociedades, deve, portanto, ser entendida de modo genérico e sob uma forma específica. Genericamente, ela equivale à separação patrimonial, à constituição de um patrimônio autônomo cujos ativo e passivo não se confundem com os direitos e obrigações dos sócios. De modo específico, porém, essa separação patrimonial é estabelecida para a consecução do objeto social, expresso no contrato ou nos estatutos.<sup>20</sup>

---

18. DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao código civil interpretada*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 357-8.

19. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Sociedade de responsabilidade limitada*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 31-4.

20. COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*, p. 281.

Na existência de sociedade sem empresa, a despeito de realizar a causa imediata da figura, a separação patrimonial – como acima exposto – poderia, ao menos em tese, condenar a validade de avenças com a finalidade exclusiva de obter tal separação. Poder-se-ia cogitar que, em tais circunstâncias, estaria havendo uma desvirtuação da essência do contrato de sociedade, que é a combinação de esforços para repartição de resultados.<sup>21</sup>

Ocorre que nem sempre a pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade visa a explorar uma empresa. No nosso país, depois de muitas idas e vindas,<sup>22</sup> admite-se que serviços relativos à profissão regulamentada sejam prestados a partir de uma pessoa jurídica, desde que ela esteja formalmente constituída, sem que se indague da existência de elementos essenciais que caracterizam a noção ordinária de empresa como uma estrutura posta a serviço da realização de atividade econômica. Em suma, serviços de natureza eminentemente pessoal são contratados por pessoas jurídicas que não têm uma empresa, o que elas oferecem ao mercado nada mais é do que a expertise do sócio ou dos sócios. Em tais circunstâncias, os elementos físicos dessa estrutura são cada vez menos necessários e visíveis.

Esse não é um problema específico de nosso país. O ordenamento jurídico português, por exemplo, admite a criação de sociedades de “simples administração de bens” e as submete ao regime de transparência fiscal pelo qual os rendimentos da pessoa jurídica são integralmente imputados aos sócios, que assumem a obrigação de calcular e recolher o Imposto de Renda. Esse mesmo regime tributário é adotado, naquele país, para as sociedades que agregam profissionais.<sup>23</sup>

21. COMPARATO, F. K. *Direito empresarial*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 150-1.

22. Veja um histórico dos problemas relacionados a esse tema em: COSTA, Alcides Jorge. Direito tributário e direito privado. In: MACHADO, Brandão. *Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 229.

23. SALDANHA SANCHES, J. L. Saldanha. *Op. cit.*, p. 216.

Em outras situações, o ordenamento jurídico admite a criação de patrimônios separados vinculados a uma pessoa jurídica, sem que exista uma finalidade de obtenção de lucros por parte dos sócios. Tal é o caso, por exemplo, das sociedades de previdência privada, que não visam distribuir lucros, mas sim retribuir, sob a forma de benefícios, as contribuições feitas pelos associados que não estão em busca dos eventuais benefícios (e riscos inerentes) da álea econômica, nada obstante o fato de que essas sociedades buscam no mercado formas de manutenção e acréscimo do valor do patrimônio social.

Há casos em que a personalidade jurídica sobrevive à empresa. Imagine-se o caso de uma sociedade personalizada que explore uma empresa, mas esta vai a pique: mesmo quando a empresa deixa de existir e há contra essa sociedade um processo falimentar, a personalidade jurídica permanece.

Do que foi exposto, parece claro que a simples existência formal da pessoa jurídica é condição suficiente para que ela seja utilizada no tráfico econômico, salvo nos casos em que ela for utilizada para fraudes ou outros atos ilícitos.

Ocorre, porém, que a simples existência da personalidade jurídica não esgota os problemas jurídicos inerentes às empresas, pois elas podem funcionar e existir a despeito de não ter havido a anterior celebração de um contrato de sociedade, tácito ou escrito. A existência de uma empresa em marcha pode denotar o trato de um contrato de sociedade, independentemente de personalização. A tudo isso o direito positivo oferece respostas. Por tal razão, a doutrina considera que a empresa possui vários perfis<sup>24</sup> e é objeto de interesses vários.<sup>25</sup>

---

24. ASQUINI, Alberto. Profili dell'impresa. Trad. Fábio Konder Comparato. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 104, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1996, p. 109.

25. WALD, Arnoldo. Interesses societários e extra-societários na administração das sociedades anônimas: perspectiva brasileira. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n. 55, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1984, p. 9.

A legislação tributária colhe a figura da pessoa jurídica sob diversos aspectos. Assim, por exemplo, para fins de apuração e recolhimento do imposto de renda de acordo com o lucro real, presumido ou arbitrado, a lei prescreve que esses regimes são aplicáveis ou não às sociedades personalizadas, além das pessoas individuais que são, em virtude de lei, equiparadas a pessoas jurídicas. Em relação a outros tributos, a existência ou não de personalidade não tem importância: importa, sim, a empresa (o estabelecimento) ou qualquer outro elemento de conexão para construção dos fatos suscetíveis de serem tributados.

#### 4. O art. 50 do Código Civil de 2002 diante do CTN

A desconsideração da personalidade jurídica está prevista em várias normas da ordem jurídica brasileira. Importa-nos, no momento, frisar a importância da figura prevista no enunciado normativo do art. 50 do Código Civil de 2002, segundo o qual “em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

O preceito em questão não esgota todas as questões relacionadas com o problema da “desconsideração”; este pode ser abordado sob diversas perspectivas teóricas que aportam diferentes critérios de solução de casos concretos que, nem sempre, poderão ser alcançados pela referida regra. No contexto do Código Civil, a desconsideração é uma via de mão única, posto que admite unicamente a transferência de responsabilidade por obrigações de uma pessoa jurídica para seus sócios ou seus administradores e, portanto, não

é aplicável às situações em que a pessoa jurídica é utilizada como instrumento de fuga de responsabilidade que é empreendida pelo sócio ou administrador.

Aqui há que se considerar que a idéia de desconsideração, quando transposta para o direito positivo, por via de norma explícita ou por interpretação, tem, via de regra, pelo menos duas finalidades básicas, como exposto anteriormente. A primeira, como visto, é a desconsideração para fins de atribuição de responsabilidade a alguém pela imputação de uma obrigação a uma pessoa que não participou da relação jurídica primitiva; dessa modalidade é a desconsideração prevista no art. 50 do Código Civil de 2002.

O art. 50 do Código Civil diz, claramente, que a desconsideração é ato privativo da jurisdição, em linha com as iniciais lições dos tribunais americanos, de Rolf Serick e, entre nós, dos estudos pioneiros de Rubens Requião. De fato, desde a sua concepção (talvez por influência do seu inicial desenvolvimento no sistema de *common law*) a desconsideração é matéria sob reserva de autoridade judicial, de tal modo que chega a ser incompreensível que certa doutrina considere, no campo da “desconsideração”, situações em que a lei prevê simples casos de responsabilidade solidária (como é o caso do § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho) ou imputa – ela mesma – alguma responsabilidade a outra pessoa que não o devedor original, como é o caso, por exemplo, do art. 135 do Código Tributário Nacional.

A sanção de desconsideração só pode ser aplicada nos casos de ausência de norma que atribua ao sócio ou ao administrador uma responsabilidade subsidiária em sentido amplo. De fato, quando a lei já prevê a responsabilidade subsidiária, ao juiz não cabe desconsiderar a pessoa jurídica: cabe-lhe, tão-somente, aplicar a norma ao fato.

As considerações anteriores permitem formular uma proposição sobre a recepção ou não da regra do art. 50 pelo Direito Tributário.

Aquela regra autoriza a desconsideração num único sentido. Ela é uma via de mão de única: a desconsideração retira da pessoa jurídica a obrigação que, supõe-se, tenha sido contraída por ela (ou em que existam dúvidas razoáveis que seja dela), para atribuir aos sócios ou administradores o dever de suportar os efeitos respectivos. Essa questão, para o direito tributário, é matéria de “responsabilidade tributária” que está sob reserva de lei complementar.

De fato, a responsabilidade dos sócios e administradores está delineada nas regras dos arts. 134 e 135 do CTN, que, em princípio, não seriam atingidas pelas regras do Código Civil de 2002. Em favor da integração poder-se-ia cogitar, com inteira razão, que o espectro normativo do art. 50 do Código Civil é mais amplo: ele, se aplicável, permitiria que a responsabilidade fosse atribuída aos sócios que não sejam diretores ou gerentes (art. 135 do CTN), independentemente de ter ou não havido liquidação da sociedade (art. 134 do CTN). Todavia, tal integração esbarra em obstáculos intransponíveis. A esse respeito, Luciano Amaro é enfático: o art. 50 do Código Civil não inovou a questão da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas para fins fiscais.<sup>26</sup>

O que impede a integração cogitada é o princípio da legalidade. De fato, no campo tributário, a matéria “responsabilidade” está sob reserva de lei complementar com fulcro no art. 146 da Constituição Federal, o que não permite a “recepção” do art. 50 do Código Civil pelo direito tributário material. Em adição, há um outro empecilho: as normas constantes do CTN têm o papel de normas especiais que afastam as normas gerais porventura editadas, como são as constantes do Código Civil.

Resta, no entanto, a eventual possibilidade da adoção do mecanismo da desconsideração como norma de bloqueio de fraude ou

---

26. AMARO, Luciano. Desconsideração da pessoa jurídica para fins fiscais. In: MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2005. p. 388.

de abuso, de modo a legitimar a desqualificação ou requalificação de certos atos ou negócios jurídicos em que a personalidade jurídica é instrumento da burla. Ocorre que também esse uso constitui matéria sob reserva de lei. Em lição categórica, Henry Tilbery afirma que “dentro do princípio da legalidade tributária, a doutrina alienígena da desconsideração da pessoa jurídica não pode ser aplicada no direito tributário sem base em norma legal”.<sup>27</sup>

Logo, no Brasil, as únicas possibilidades de desconsideração da personalidade jurídica são as hipóteses de fraude, dolo, sonegação ou conluio.<sup>28</sup> Nesses casos, a administração pode negar efeitos à personalidade jurídica quando houver prova de que a pessoa jurídica foi utilizada como instrumento para perpetrar qualquer um daqueles atos ilícitos.

## 5. Desconsideração da pessoa jurídica e planejamento tributário

Para ilustrar as possíveis inferências que a personalidade jurídica pode ter no âmbito tributário, ouçamos a estória dos advogados Pedro Paulo e Saulo de Tarso.

O senhor Pedro Paulo, advogado recém-admitido à OAB, resolveu prestar serviços por intermédio de uma sociedade de advogados e convidou para ser seu sócio o senhor Saulo de Tarso, seu irmão, que também é advogado, embora se dedique em tempo integral a uma empresa de *fast food*. A escolha foi motivada por questões tributárias, pois a exploração de serviços debaixo de uma pessoa jurídica seria menos onerosa que a venda de serviços como trabalhador autônomo

---

27. TILBERY, Henry. *Imposto de renda: pessoas jurídicas: integração entre sociedade e sócio*. 1. ed. São Paulo: Atlas/IBDT, 1985. p. 98.

28. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Infrações e sanções tributárias*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 122-8.

ou empregado. A questão que se coloca a partir desse caso imaginário é se o fato de Saulo de Tarso não atuar efetivamente como advogado poderia ensejar ou não a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade de advogados, de modo a imputar aos sócios os rendimentos gerados obtidos em nome da sociedade em virtude do trabalho pessoal dos sócios, como exigem as normas que regem tal profissão.

Antes de responder à questão proposta, cabe recordar quais são os pressupostos para a desconsideração da personalidade jurídica. Pois bem, a doutrina da desconsideração foi desenvolvida para aportar critérios objetivos para solução de questões relacionadas com a proteção de credores de boa-fé contra fraudes e abusos cometidos com o instrumento da personalidade jurídica. Assim, seria lícito ao juiz “indagar em seu livre convencimento, se há que se consagrar a fraude ou o abuso de direito, ou se deve desprezar a personalidade jurídica, para, penetrando em seu âmago, alcançar as pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos”.<sup>29</sup> Sob essa perspectiva, a “teoria” forneceria o arcabouço teórico para aplicação de uma sanção por fraude ou abuso fora dos quadrantes da “responsabilidade civil” tradicional ou em situações não abarcáveis pelas regras de repressão às “fraudes contra credores”.

De um outro ponto de vista, a “teoria” visava fornecer critérios para a delimitação do direito de criação de personalidades jurídicas coletivas distintas dos respectivos membros, com responsabilidade limitada destes ao valor da contribuição individual ou coletiva. Em outras palavras, a teoria fora construída para estabelecer um limite aos efeitos ordinários da autonomia patrimonial conferida ao ente coletivo, sempre que esse fosse utilizado pelos desonestos. Dizendo de outro modo, o “uso” da personalidade jurídica não poderia servir de instrumento para acobertar ilicitudes. Enfim, tal teoria expôs o

---

29. REQUILÃO, Rubens. *Aspectos modernos de direito comercial*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 70.

fato notório de que todo direito é relativo ou, em outras palavras, que nenhum direito é absoluto.<sup>30</sup>

Essas considerações permitem formular uma primeira conclusão: a desconsideração só tem lugar quando houver fraude, simulação ou abuso de direito que seja prejudicial a alguém. Dizer que algo é prejudicial a alguém significa afirmar que este sofre ou sofreu algum prejuízo ilegítimo, isto é, fora das circunstâncias em que a ordem jurídica permite do chamado “dano lícito”.

Isso posto, para responder à questão proposta é necessário considerar se a constituição da sociedade de advogados teria ou não sido fruto de uma simulação ou fraude para causar prejuízo ao fisco.

O esforço em busca da resposta passa pelo exame da lei tributária. Pois bem, de acordo com o art. 146 do atual Regulamento Imposto de Renda, que abre o Livro II, sobre “Tributação das Pessoas Jurídica”, são contribuintes do imposto de renda pessoas jurídicas (registradas ou não) e empresas individuais. Em seguida, o art. 147 estabelece que se consideram pessoas jurídicas (no sentido da lei tributária) as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, nacionalidade ou participantes do capital. E, a respeito das empresas individuais, o art. 150 as equipara pessoas jurídicas a pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

Portanto, as regras são claras: (a) não importam, para as normas que regem o imposto de renda, se a pessoa jurídica é regular ou não, como não importa, também, quem é o participante do capital; e (b) as empresas individuais são equiparadas a pessoas jurídicas. Logo, o exame desse quadro legislativo demonstra que, independentemente de considerarmos a natureza lícita ou ilícita da

---

30. *Idem*, p. 71.

constituição da sociedade de advogados do nosso exemplo, o resultado seria o mesmo: a remuneração seria imputada a uma pessoa jurídica por definição ou por equiparação.

Apenas para não deixar sem resposta a questão acerca da licitude da referida escolha, é conveniente mencionar que, se Saulo de Tarso é advogado e, portanto, está apto a compor o quadro societário de uma sociedade de advogados, não há, em princípio, qualquer mácula de simulação ou fraude suficiente, porquanto a sociedade existe e funciona normalmente e os sócios estão sujeitos a responsabilidade legal de diversas ordens. O fato de Saulo de Tarso ter ajudado no caso a seu irmão, Pedro Paulo, não poderia ser enquadrado nem mesmo como “abuso do direito”, porquanto o primeiro assume os riscos civis e penais que são inerentes à condição de sócio; ele não é simplesmente um “presta nome”.

Há um outro matiz da desconsideração da personalidade jurídica que tem criado alguma apreensão, especialmente para as pessoas que obtêm rendimentos por intermédio de uma pessoa jurídica, mas prestam serviços de cunho pessoal: as autoridades fiscais têm lavrado auto de infração utilizando-se de critérios jurídicos próprios da legislação que regem as relações de trabalho de natureza empregatícia.

Esse problema afeta diretamente os prestadores de serviços que não se enquadram como “empresa individual” ou não estão (não podem) organizar-se sob a forma de “sociedade de profissão regulamentada”, conforme já escrevi em outro lugar<sup>31</sup>. Ao ficarem impedidos de escolher a via de “pessoa jurídica”, esses trabalhadores ficam em posição de desvantagem em relação aos demais, o que traduz numa discriminação não razoável e, por tal razão, inconstitucional.

Um outro problema ligado ao planejamento tributário com utilização de pessoas jurídicas é a constituição de sociedades *holdings*,

31. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*, p. 600-2.

ou sociedades de curta duração, para servir como instrumento de passagem ou como passo (*step*) de uma série de atos ou negócios jurídicos entabulados para a obtenção de um certo resultado.

O uso de *holdings* para fins de elisão teve épocas de ouro no passado recente. A primeira delas ocorreu logo após a Constituição de 1988, devido à discussão que girava em torno do ITCMD. Os planejadores da época indicavam que as *holdings* poderiam ser um instrumento para adiantar a sucessão (que viria com a morte do detentor do capital), de modo a evitar a incidência do imposto que viria a ocorrer.

Uma outra época de ouro dessa figura ocorreu quando das Privatizações, no início dos anos de 1990. A Lei nº 9.532 permitiu que o ágio pago por investidores (no conceito contábil) pudesse ser deduzido, dependendo da situação, no prazo de cinco anos, o que foi um atrativo para a aquisição nesse tipo de participação. Para que a dedução pudesse ser feita, todavia, era necessário criar um mecanismo que permitisse que ágio e atividade lucrativa estivessem num mesmo lugar. Assim, era sempre necessário que houvesse a interposição de sociedade *holding* que, posteriormente, seria incorporada ou incorporaria a empresa lucrativa. Elas faziam o papel de “ponte” para dedução do ágio, já que a lei praticamente induzia a esse arranjo.<sup>32</sup>

No que concerne práticas de elisão propriamente ditas, via de regra, a figura de *holding* é bastante útil nos casos em que um grupo econômico tem negócios que apuram lucro e prejuízos distribuídos em várias empresas no exterior. A partir da Medida Provisória nº 2.158, versão 34, os lucros obtidos no exterior são tributados como equivalência patrimonial (valor consolidado), mas não é permitida a compensação de prejuízos suportados por outras empresas. Assim

---

32. ANDRADE FILHO, E. O. IRPJ e CSLL: Planejamento tributário por indução legal: a amortização do ágio nas reorganizações societárias. In: MAGALHÃES PEIXOTO, Marcelo (Coord.). *Planejamento tributário*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 515.

sendo, a interposição de uma sociedade *holding* permitiria a mistura do lucro e do prejuízo, permitindo, dessa forma, que a tributação recaia apenas sobre o resultado líquido das operações realizadas no exterior.

Outra variação desse mesmo tema ocorrerá caso haja um negócio no exterior, esse negócio gere lucro e esteja localizado em país com o qual o Brasil celebrou tratado para evitar bi-tributação. Com Portugal, por exemplo, o acordo diz que só se podem tributar os lucros quando eles forem efetivamente distribuídos e não quando apurados, como diz a Medida Provisória nº 2.158. A sociedade *holding* impede tal tributação, que só ocorrerá na efetiva distribuição do lucro: de fato, se houver a interposição de uma *holding*, entra-se nas regras do tratado que permitem que a tributação ocorra apenas quando houver a efetiva distribuição dos lucros.

Discute-se se é válida ou não a interposição de um *holding* em qualquer uma das situações expostas acima, porquanto elas teriam a finalidade de: (a) no primeiro caso, obter uma compensação entre lucros e prejuízos que, se ela não existisse, não poderia ser feita; e (b) no segundo caso, evitar a tributação imediata dos lucros quando da sua simples geração, permitindo, no entanto, a incidência impositiva quando da efetiva disponibilização. No último caso, poderia ocorrer que os lucros apurados num determinado período sejam absorvidos por prejuízos apurados em períodos posteriores, produzindo um efeito que a lei, ao dispor sobre a imediata incidência, quis evitar.

Não tenho dúvidas em dizer que a constituição de sociedades *holdings*, em qualquer um dos casos acima, é lícita, pois esse modelo poderia ser implantado por um grupo econômico que viesse a realizar tais negócios, escolhendo o quadro com a utilização de sociedades *holdings* em vez de participação societária direta. Desse modo, considero que quem já tem uma estrutura jurídica estabelecida não pode sofrer conseqüências piores – do ponto de vista tributário – do que aquelas que serão suportadas por novos empreendedores.

No que concerne à sociedade de curta duração, cabe mencionar que a ordem jurídica permite a constituição de sociedades de propósitos específicos. Essas sociedades não constituem um tipo societário: são assim chamadas porquanto são constituídas para exploração de um negócio específico que pode ter duração curta ou longa, a exemplo do que pode ocorrer com a figura do consórcio societário.

Na Argentina, há um rumoroso caso em que o aparato jurídico de uma sociedade personificada foi utilizado para fins de redução da carga tributária, mas as autoridades fiscais consideraram como fraude sujeita à aplicação de lei criminal. A sociedade anônima Clemente Lococo, que era proprietária do Teatro Ópera de Buenos Aires, foi autuada por ter celebrado vários contratos de sociedade para exploração econômica do espaço físico do teatro. De acordo com as autoridades fiscais, a manobra encobriria um contrato de locação que estaria sujeito ao imposto sobre valor agregado, não exigível nos contratos de sociedade. A autuação fiscal não foi mantida, porquanto os tribunais daquele país consideraram que, no caso, estava perfeitamente caracterizada uma sociedade acidental.

No Brasil, o problema do prazo de duração passou a ser secundário após o advento do parágrafo único do art. 981 do Código Civil de 2002, segundo o qual “a atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”. Portanto, a permanência ou duração de uma sociedade não é um requisito de validade para a constituição e utilização de uma pessoa jurídica, pois o próprio ordenamento jurídico já encarregou de realizar as valorações pertinentes ao tempo de duração de uma sociedade.

Portanto, no Brasil, conforme já foi dito, as únicas possibilidades de desconsideração da personalidade jurídica são as hipóteses de fraude, dolo, sonegação ou conluio devidamente provados, segundo as circunstâncias de cada caso.

# A SISTEMÁTICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

Fernando Bicca Machado

A regra jurídica é um instrumento e a sua criação uma arte. Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico que se tornou impraticável, ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Para fugir a esta alternativa, o Estado constrói, atabalhoadamente, quantidade enorme de leis de tão péssima qualidade que revela ignorância de troglodita na arte de criar o instrumento apropriado.

*Alfredo Augusto Becker*

## 1. Introdução

O presente trabalho tem como objetivo o estudo acerca da adoção, em nosso sistema tributário, da sistemática da não-cumulatividade estabelecida para o PIS e a COFINS.

A exposição analisará, ainda, as regras-matrizes do PIS e da COFINS, o instituto jurídico da não-cumulatividade e, por fim, o alcance e a eficácia do regime não-cumulativo para essas contribuições.

Assim, cremos poder oferecer alguma contribuição, ainda que modesta, ao estudo do Direito Tributário e à sistematização da matéria em exame, no que tange a não-cumulatividade estabelecida para o PIS e a COFINS, sob a égide da Constituição Federal de 1988 e dos princípios consagrados no ordenamento jurídico pátrio.

## 2. Das regras-matrizes do PIS e da COFINS

A teoria da *regra-matriz de incidência tributária*, concebida por Paulo de Barros Carvalho, é de grande valia para os operadores do Direito Tributário, pois permite não só explicitar e identificar os critérios de normas instituidoras dos tributos, mas também verificar se essas normas estão de acordo com o sistema jurídico-tributário.

A norma jurídica, em sua estrutura lógica, é composta pelo *antecedente* e pelo *conseqüente*. O primeiro diz respeito a “uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico ou a realização efetiva e concreta de um sucesso que, por ser relatado em linguagem competente própria, passa a configurar o fato na sua feição enunciativa peculiar”.<sup>1</sup>

O antecedente da regra-matriz é composto de três critérios, a saber: o *material*, em que há referência a um comportamento humano previsto na hipótese tributária, resultante de um verbo e seu complemento; o *espacial*, o qual consiste no local em que se reputa ocorrido o fato descrito na regra abstrata; e o *temporal*, que é o momento e/ou marco temporal do acontecimento desse fato.

Já o conseqüente da imputação normativa é a “conjugação de critérios que têm por escopo dar-nos a identificar um vínculo jurídico que regerá comportamentos humanos”.<sup>2</sup> Abrange dois critérios: o *pessoal*, identificado pelos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária; e o *quantitativo*, conjugação da base de cálculo com sua alíquota resultando na prestação pecuniária que o contribuinte deverá entregar ao Fisco.

Resumidamente, essa é a compostura normativa da teoria da regra-matriz, definindo e estabelecendo os critérios indispensáveis ao nascimento da obrigação jurídica tributária, tais como os critérios material, espacial, quantitativo, temporal e pessoal, todos explicitados acima.

---

1. *Curso de Direito Tributário*, p. 245-6.

2. *Teoria da norma tributária*, p. 148.

A obrigação tributária somente nascerá se ocorrer total subsunção de determinada situação fática a todos os critérios definidos na hipótese normativa. Ou seja, a subsunção do fato à norma deve ser plena, sendo que o fato escolhido pelo legislador deverá ocorrer na exata proporção dos critérios anteriormente delineados para irradiar efeitos jurídicos em que o contribuinte deverá entregar, compulsoriamente, certa soma de dinheiro aos cofres públicos.

O teorema da regra-matriz de incidência tributária é demarcado pela Constituição Federal, a qual descreve, minuciosamente, os arquétipos das regras-matrizes, vinculando o legislador ordinário na instituição de toda e qualquer regra concernente às espécies de tributos existentes no ordenamento jurídico.

Portanto, é curial identificarmos as regras-matrizes do PIS e da COFINS sob o pálio da Constituição Federal, bem como da legislação infraconstitucional aplicável às referidas contribuições.

No Texto Supremo, o PIS está previsto no art. 239, enquanto a COFINS encontra abrigo no art. 195, I, *b*, ou seja, ambas são contribuições que possuem, como fundamento de validade, destinações constitucionais específicas e distintas, mas incidentes sobre a mesma base de cálculo, como veremos adiante.

As regras-matrizes da contribuição para o PIS e a COFINS podem ser esclarecidas pelos arts. 2<sup>o</sup><sup>3</sup> e 3<sup>o</sup><sup>4</sup> da Lei n° 9.718/98, em que o legislador elegeu como base de cálculo dessas contribuições a “totalidade das receitas auferidas”, cujo critério quantitativo<sup>5</sup> das

---

3. “Art. 2°. 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.”

4. “Art. 3°. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1° - 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.”

5. Embora o PIS e a COFINS tenham a mesma base de cálculo, o critério quantitativo dessas contribuições é distinto em relação às alíquotas, que é de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

regras-matrizes do PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante a atividade exercida e/ou a classificação contábil adotadas para essas receitas.

Assim, se partimos do pressuposto de que a base de cálculo confirma o critério material da hipótese de incidência tributária<sup>6</sup>, a materialidade do PIS e da COFINS é o comportamento “auferir receitas”, que é justamente o verbo acrescido do seu complemento.

Em apertada síntese, a regra-matriz do PIS e da COFINS abrange: o critério material, que é receber ou obter receitas; o critério espacial, o território nacional; o critério temporal, que diz respeito ao momento efetivo do recebimento da receita; o critério pessoal, compreendendo a União Federal (sujeito ativo) e as empresas jurídicas de direito privado (sujeito passivo); e, por fim, o critério quantitativo, ou seja, a totalidade das receitas auferidas conjugadas com as respectivas alíquotas.

As regras-matrizes do PIS e da COFINS são semelhantes<sup>7</sup>, até porque ambas utilizam a mesma base de cálculo, correspondente à “totalidade das receitas auferidas”. Cumpre ressaltar, ainda, que a existência de duas contribuições sobre essa base de cálculo não configura *bis in idem*, mesmo porque essas contribuições possuem distintos fundamentos de validade na Constituição Federal, como já vimos.

Por fim, cumpre ressaltar que a legislação instituidora da não-cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS adotou a mesma base de cálculo e, obviamente, o mesmo critério material delineado na Lei nº 9.718/98, como prevêm as Leis nº 10.637/02<sup>8</sup> e nº 10.833/03<sup>9</sup>.

6. *Curso de Direito Tributário*, p. 328.

7. Vide nota nº 5.

8. “Art. 1º. A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º – Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

### 3. Do instituto da não-cumulatividade

A hodierna Constituição Federal, em relação ao ICMS e IPI, faz menção ao instituto da não-cumulatividade nos arts. 153, IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º.

Ocorre, porém, que esses artigos denotam a existência de um comando constitucional que possui eficácia plena e imediata, instituindo a não-cumulatividade como regra ou princípio a ser observado, sem restrições, pelo legislador infraconstitucional.

Como é sabido, o IPI e o ICMS são conhecidos como tributos que incidem sobre a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica, ou seja, a tributação desses impostos pressupõe operações de uma mesma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços.

A não-cumulatividade visa justamente evitar o “efeito cascata” da tributação desses impostos. Quando há um ciclo econômico composto de várias etapas, a incidência de um imposto em uma operação servirá como base de cálculo do imposto incidente na etapa posterior, gerando a cumulatividade da tributação.

Portanto, a sistemática da não-cumulatividade concebida para o IPI e o ICMS possui como finalidade a neutralização da incidência em cascata, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos.

Dadas essas características do sistema da não-cumulatividade dos impostos sobre a circulação econômica, como fica a implantação desse

- 
- § 2º – A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.”
9. “Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
- § 1º – Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta das vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.
- § 2º – A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no *caput*.”

sistema operacional em relação às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento ou receita? É o que passaremos a analisar.

O critério quantitativo do PIS e da COFINS diz respeito à “totalidade das receitas auferidas”, que é fenômeno relacionado à pessoa do contribuinte (empresa jurídica), não possuindo qualquer identidade com algum fenômeno circulatório, traço característico originário do IPI e do ICMS.

No caso das contribuições em exame, estas incidem sobre o faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre uma cadeia econômica.

Como veremos adiante, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é operada mediante redução da base de cálculo, com a respectiva dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens e/ou serviços objetos de faturamento em etapas anteriores.

A sistemática da não-cumulatividade, tal como existe para o IPI e o ICMS, é distinta daquela estabelecida para o PIS e a COFINS, até porque as matrizes constitucionais de incidência desses tributos são diferentes.

De qualquer sorte, a não-cumulatividade deve compatibilizar com o pressuposto de fato eleito para deflagrar a incidência da espécie tributária.

Assim, a sistemática da não-cumulatividade concebida para o PIS e a COFINS configura-se totalmente legítima, pois permite minorar os efeitos resultantes da tributação sobre o faturamento ou receita do contribuinte, desde que haja, é claro, respeito às regras e aos princípios previstos na Constituição Federal de 1988.

Não é possível estabelecer uma sistemática de não-cumulatividade similar àquela aplicável ao IPI e ao ICMS, até porque o pressuposto de fato é diferente, como reconhece Marco Aurélio Greco, em brilhante estudo:

Embora a não-cumulatividade seja uma idéia comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado *versus* receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por esta razão, pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais; b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto de “receita” e não “produto”. Além disso, a constatação de que o ponto de partida constitucional é outro implica em os sentidos das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI, serem também diferentes.

O significado não é algo que se agregue indissociavelmente à palavra – como já o demonstrou Alf Ross no seu clássico *Tû-Tû*. O significado é evocado no interlocutor e determinado pelo contexto em que é utilizada a palavra. No caso, o significado das palavras utilizadas nas leis examinadas é definido pelo respectivo pressuposto de fato constitucionalmente qualificado. A palavra utilizada num contexto cujo pressuposto de fato é a receita assume sentido e alcance diferente do que resulta do contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado ou a circulação de mercadoria.<sup>10</sup>

O cerne da questão é que o regime não-cumulativo da base de cálculo das contribuições em exame é distinto do modelo de não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

---

10. *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*, p. 108-9.

Mas a função primordial da não-cumulatividade é evitar o “efeito cascata” da tributação, que independe da materialidade da espécie tributária sujeita sob esta sistemática. A operacionalidade da não-cumulatividade poderá ser facilmente empregada em alguns tributos e encontrar resistência noutros, mas o fim é sempre o mesmo: neutralizar a cumulatividade.

Em relação ao PIS e à COFINS, a não-cumulatividade em questão deve ser vista como uma forma de atenuar a incidência dos efeitos desses tributos sobre a receita ou o faturamento, que são altamente nefastos aos contribuintes.

Ora, o legislador empregou esse signo lingüístico justamente para simbolizar a intenção de reduzir os efeitos da tributação sobre o faturamento ou receita das pessoas jurídicas, o que explica o surgimento da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS. Trata-se, pois, de um conteúdo semântico que não pode ser desconsiderado, seja pelo legislador constituinte, seja pelo legislador infraconstitucional.

A Carta Magna sempre vinculou a não-cumulatividade a tributos que recaem sobre a circulação de bens e serviços, mas o simples fato de o legislador tê-la estabelecido para tributos que recaem unicamente sobre a pessoa do contribuinte (faturamento ou receita) não suprime a essência desta ou aniquila a ineficácia do regime não-cumulativo para as contribuições em exame.

No caso do IPI e ICMS, a Carta Magna emprega o símbolo “compensando-se” como forma de identificar a sistemática da não-cumulatividade para esses impostos. Embora o legislador constituinte tenha sido omissivo quanto à forma de concretização da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS, a “não-cumulatividade” é princípio que norteia o sistema tributário nacional. Nesse sentido, é o ensinamento esclarecedor de José Eduardo Soares de Melo:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional objetivando minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico.

O foco central da produção, circulação e prestação de serviços é o consumidor final, sendo evidente que as atividades dos produtores, industriais, comerciantes e prestadores de serviços direcionam-se à população, sendo consideradas os princípios diretivos da economia, como a defesa do consumidor de modo a permitir-lhe existência digna e justiça social (art. 170 da CF).

Teleologicamente, a não-cumulatividade deverá ser observada em todo o ciclo operacional, que não pode sofrer supressão parcial, face aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva de cada um dos agentes empresariais. Se em uma determinada fase operacional for estabelecida a proibição (ainda que parcial) do direito do contribuinte de abater o ônus tributário incidente nas operações e prestações anteriores, ocorrerá efeito cumulativo, implicando no aumento de preços. Esta situação ocasionará efeito confiscatório em razão de no mesmo preço do produto verificar-se dupla incidência tributária.

Qualifica-se como um princípio constitucional, balizando a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Não se trata de simples técnica de apuração de valores tributários ou mera proposta didática, mas diretriz constitucional imperativa, sendo obrigatória para os destinatários normativos (poderes públicos e particulares).<sup>11</sup>

---

11. *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*, p. 51-2.

O regime não-cumulativo das referidas contribuições não pode ser restringido, pois os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de minorar a carga tributária sobre o faturamento, tão prejudicial para as empresas instaladas no País.<sup>12</sup>

Em suma, a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS, com os propósitos então inseridos, teve em mente incentivar determinadas atividades econômicas e desonerar os efeitos da incidência sobre o faturamento. Não podemos esquecer, também, que o regime não-cumulativo para o PIS e a COFINS estabeleceu a aplicação única de uma alíquota nominal mais elevada, se comparada com o regime cumulativo dessas contribuições.

Se o objetivo da não-cumulatividade estabelecida para as contribuições em estudo foi a diminuição da tributação sobre o faturamento, certamente o legislador infraconstitucional deverá obedecer rigorosamente esse princípio nos casos definidos em lei. O problema está na concessão e aplicação de uma sistemática que, na verdade, não revela ser mais benéfica a determinados contribuintes como parecia à primeira vista, sob pena de mácula a inúmeros princípios constitucionais.

Nessa esteira, é de suma importância analisarmos especificamente a legislação instituidora da não-cumulatividade para a contribuição ao PIS e à COFINS, levando-se em conta as regras e os princípios da Carta Política de 1988.

---

12. Como é sabido, o Brasil possui um dos sistemas tributários mais onerosos do mundo, sendo um dos poucos países que utilizam tributos sobre o faturamento das pessoas jurídicas para obter receitas.

## 4. Da não-cumulatividade do PIS e da COFINS

### 4.1. Na Constituição Federal de 1988

A Emenda Constitucional nº 42, de 16.12.03, introduziu o § 12º no art. 195<sup>13</sup>, mas a adoção do regime da não-cumulatividade, no âmbito dessas contribuições, já fora veiculada pela legislação infraconstitucional (Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03).

O legislador constituinte, por meio do § 12º do art. 195, atribuiu *status* constitucional à não-cumulatividade dessas contribuições.

A única limitação imposta no dispositivo constitucional é permitir à legislação infraconstitucional<sup>14</sup> definir os setores da atividade econômica em relação aos quais haverá cobrança não-cumulativa, apenas isso.

A Constituição Federal não está impondo ou vedando para essas contribuições a sistemática da não-cumulatividade, tanto que a cumulatividade permanece em vigor, tanto no texto constitucional quanto na legislação ordinária, conforme arts. 8º da Lei nº 10.637/02<sup>15</sup> e 10º da Lei nº 10.833/03.<sup>16</sup>

13. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes, na forma dos incisos I, b, e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

14. A necessidade ou não de lei complementar para regular a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, isto é, se basta lei ordinária para tanto, não será aqui analisada. \*

15. "Art. 8º. Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:  
I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27.11.1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.8.2001), e Lei nº 7.102, de 20.6.1983;

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;

VI – (VETADO)

VII – as receitas decorrentes das operações:

Diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI, o legislador constitucional não instituiu obrigatoriamente a não-cumulatividade,

- a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
  - b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;
  - c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;
  - VIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
  - IX – (VETADO)
  - X – as sociedades cooperativas (incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003);
  - XI – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003).”
16. “Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:
- I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;
  - II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
  - III – as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
  - IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;
  - V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
  - VI – sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
  - VII – as receitas decorrentes das operações:
    - a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º;
    - b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
    - c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998;
  - VIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
  - IX – as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];
  - X – as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
  - XI – as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
    - a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
    - b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
    - c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

tanto que não estamos diante de uma norma de eficácia plena e imediata, mas sim programática.<sup>17</sup> A norma constitucional que veicula a

XII – as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII – as receitas decorrentes de serviços [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004]:

a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004]; e

b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XIV – as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

XV – as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XVI – as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XVII – as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB) [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de *call center*, *tele-marketing*, tele-cobrança e de tele-atendimento em geral [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XX – as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2006 [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

XXII – as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos [incluído pela Lei nº 10.925, de 2004];

XXIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias [incluído pela Lei nº 10.925, de 2004];

XXIV – as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo [incluído pela Lei nº 10.925, de 2004];

XXV – as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas [incluído pela Lei nº 11.051, de 2004].

§ 1º – Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo [redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004].

não-cumulatividade para a COFINS possui característica programática, pois vincula o legislador infraconstitucional quanto à operacionalização da sistemática não-cumulativa para determinados setores da atividade econômica.

O Texto Supremo autorizou, portanto, a existência de 2 (dois)<sup>18</sup> regimes para a COFINS, o cumulativo e o não-cumulativo, o que foi observado pela legislação ordinária, que também abarcou o PIS.

Ainda que o legislador ordinário tenha certa flexibilidade para estabelecer a não-cumulatividade para determinados contribuintes, utilizando como critério diferenciador o setor de atividade econômica, a concessão desta deve obedecer rigorosamente ao princípio da isonomia e ao da capacidade contributiva.

Com efeito, a utilização do benefício da não-cumulatividade por determinados contribuintes, em detrimento de outros em situações equivalentes, é critério discriminador que esbarra nos referidos princípios. É inconstitucional a edição de qualquer regra discriminatória que colida com as regras e princípios do Texto Supremo.

Se o legislador constituinte nada dispôs a respeito de limitações à não-cumulatividade estabelecida para essas contribuições, não pode o legislador infraconstitucional fazê-lo sem qualquer autorização para tanto.

O § 12º limitou-se apenas a prever a não-cumulatividade das contribuições sobre receita ou faturamento, sem qualquer indicação quanto ao conteúdo, limites e extensão da não-cumulatividade, ou seja, há uma maior flexibilidade legislativa em relação à sistemática do PIS e da COFINS do que para o IPI e o ICMS.

---

§ 2º – O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado [incluído pela Lei nº 11.051, de 2004].”

17. *Aplicabilidade das normas constitucionais*, p. 164.

18. Convém ressaltar que a Constituição prevê os casos em que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez, na esteira do art. 149, § 4º.

Claro que essa maleabilidade legislativa não é absoluta, pois o legislador infraconstitucional deve observar as regras e princípios previstos na Constituição Federal, como já dito.

Embora a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e à COFINS tenha alcançado força constitucional, acreditamos que a Constituição não impôs a não-cumulatividade, até porque esta não guarda correlação com o traço característico das contribuições sociais em estudo, que independem da adoção ou não da não-cumulatividade, o que não ocorre com o ICMS e o IPI, que a Constituição Federal determina expressamente.

A Emenda Constitucional n° 42, ao alterar a redação do artigo 195, admitiu tão somente a edição de lei infraconstitucional para definir os setores da atividade econômica para os quais será aplicada a não-cumulatividade.

Entretanto, a faculdade conferida ao legislador infraconstitucional para prescrever o regime não-cumulativo para alguns setores econômicos não altera e/ou desnatura a essência da não-cumulatividade propriamente dita, que somente produz efeito se for oportunizado o abatimento do valor exigido na operação anterior com o montante devido na operação posterior.

Ou seja, o legislador ordinário definirá as hipóteses normativas em que o contribuinte terá o direito de crédito das contribuições incidentes sobre as receitas decorrentes do exercício de suas atividades.

Dessa forma, os contribuintes que atuam em setores de atividade econômica que estejam sob a égide do princípio da não-cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS, de acordo com a lei infraconstitucional, não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas anteriormente.

O legislador constituinte, portanto, não estabeleceu nenhuma restrição à aplicação desse princípio, o que ocorre com determinados dispositivos legais previstos nas Leis n° 10.637/02 e 10.833/03,

cujas limitações não foram recepcionadas pela aludida Emenda Constitucional, como analisaremos adiante.

Ao contribuinte é assegurada a não-cumulatividade plena, vedada qualquer limitação, restando ao Poder Judiciário a salvaguarda dos seus direitos.

#### 4.2. Na legislação infraconstitucional

Convém atentar que o presente trabalho destacará alguns pontos, digamos, controvertidos da legislação ordinária instituidora do regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e à COFINS.

Analisaremos aqui algumas vedações e/ou limitações à não-cumulatividade, bem como as exceções quanto ao regime não-cumulativo em decorrência de fatores como a forma de apuração do Imposto de Renda e o setor da atividade econômica, dentre outros.

De plano, chama a atenção o fato de que, na legislação de regência da não-cumulatividade, a alíquota do PIS aumentou de 0,65% para 1,65<sup>19</sup> e a da COFINS de 3% para 7,6%<sup>20</sup>; e o contribuinte tem o direito de deduzir da base de cálculo as contribuições incidentes sobre os bens e serviços adquiridos.

Ocorre, porém, que esses créditos autorizados pela legislação são relativos e parciais, fazendo com que a espalhada não-cumulatividade seja limitada, implicando em verdadeiro aumento da carga tributária para determinados contribuintes.

De fato, para alguns, sua exclusão do regime não-cumulativo foi benéfica, enquanto outros, sujeitos a essa nova sistemática, foram severamente penalizados, visto que suas atividades não permitem

---

19. Art. 2º. Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

20. Art. 2º. Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

a geração de créditos suficientes para neutralizar a majoração das alíquotas aplicadas pelas Leis nº 10.6237/02 e nº 10.833/03.

Além disso, a novel legislação não pode beneficiar poucos segmentos econômicos em detrimento de outros, que ficaram sujeitos ao brutal aumento das alíquotas, em clara ofensa a inúmeros princípios, em especial o da isonomia tributária.

Seguem discussões sobre alguns dispositivos legais previstos na novel sistemática em estudo.

#### 4.2.1. Esboço dos descontos de créditos referentes ao PIS e à COFINS

Do exame atento do art. 3º, *caput* e § 1º, das Leis nº 10.637<sup>21</sup> e nº 10.833<sup>22</sup>, verificamos que essas leis adotaram uma sistemática

21. "Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004]:

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004]; e  
b) no § 1º do art. 2º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];

III – (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];

VI – máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII – edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII – bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica [incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003].

§ 1º – O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004]:

em que as contribuições incidem sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com o desconto de créditos por meio da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo relativa a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente.

- 
- I – dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;  
II – dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do *caput*, incorridos no mês [redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003];  
III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;  
IV – dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.”
22. “Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
- I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004]:  
a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004]; e  
b) no § 1º do art. 2º desta Lei [incluído pela Lei nº 10.865, de 2004];  
II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];  
III – energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;  
IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;  
V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES [redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004];  
VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;  
VII – edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;  
VIII – bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;  
IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.  
§ 1º – Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor [redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004]:  
I – dos itens mencionados nos incisos I e II do *caput*, adquiridos no mês;  
II – dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do *caput*, incorridos no mês;  
III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do *caput*, incorridos no mês;  
IV – dos bens mencionados no inciso VIII do *caput*, devolvidos no mês.”

No entanto, as deduções permitidas não alcançam a totalidade dos custos, despesas e encargos do contribuinte. A legislação apresenta um rol taxativo dos créditos que podem ser aproveitados, mas não é admitido, a título de ilustração, o crédito do valor de serviços de reposição e substituição de peças prestadas por pessoa jurídica, despesas com vale-refeição, vale-transporte, convênio médico, despesas financeiras não decorrentes de empréstimos, etc.

Como a tributação ocorre pela totalidade das receitas e pelo crédito restrito a determinados bens e serviços, a conclusão não pode ser outra: a não-cumulatividade estabelecida para essas contribuições não é plena, pois sempre haverá um resquício de cumulatividade. Ora, todos os custos, encargos ou despesas que resultaram na receita devem ser considerados para fins de dedução da contribuição a ser paga, com o escopo de evitar a incidência em cascata, o que não é o caso.

Contudo, inexistente “meia” não-cumulatividade, como quer fazer parecer a legislação em comento. Uma vez definido o setor de atividade econômica, o contribuinte tem o direito irrestrito de compensar todos os custos que culminaram na obtenção das receitas auferidas.

Esses créditos enumerados pela legislação parecem atender ao princípio da não-cumulatividade, mas alguns deles não podem ser utilizados por contribuintes para reduzir o valor das contribuições devidas, resultando em restrições que não se coadunam com a sistemática em questão.

#### *4.2.2. Vedações ao crédito: mão-de-obra paga à pessoa física*

A legislação instituidora da não-cumulatividade das contribuições em estudo aplicou um aumento das alíquotas de ambas as contribuições, do patamar de 3,65% (PIS/COFINS no sistema cumulativo) para 9,25% (PIS/COFINS no sistema não-cumulativo).

O problema é que existem segmentos econômicos que não possuem volume de aquisição de bens e serviços suficiente para gerar créditos que possam atenuar essa majoração tributária.

A título de exemplificação, a mão-de-obra paga à pessoa física<sup>23</sup>, que não gera crédito ao contribuinte que esteja no regime não-cumulativo, se faz em claro prejuízo às empresas prestadoras de serviços.

No caso das empresas comerciais e industriais, toda a matéria-prima adquirida ensejará direito ao crédito de PIS e COFINS. Entretanto, em setores econômicos como o da prestação de serviço, esse aumento da alíquota resultou em excessivo acréscimo da carga tributária.

Isso porque, no setor de prestação de serviços, grande parte da matéria-prima utilizada decorre de mão-de-obra paga à pessoa física, custo este que não é permitido para fins de creditamento de PIS e COFINS, eis que vedado expressamente por lei.

Se assim não fosse, a permanência no regime da cumulatividade seria bem mais interessante para as empresas prestadoras de serviços, dada a natureza de seus custos e despesas, tais como a mão-de-obra, que não geram direito de crédito descontável do débito de PIS/COFINS apurado.

Temos aqui clara discriminação entre os setores industrial e comercial e o setor de prestação de serviços, acarretando uma grave violação ao Princípio da Isonomia entre os contribuintes, já que a não-cumulatividade deve ser aplicada a todos os contribuintes, até porque não podemos falar em não-cumulatividade “parcial”.

Igualmente, essa vedação ao crédito afronta o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que as prestadoras de serviços estarão sujeitas a um custo tributário altíssimo, com risco de inviabilidade das atividades por elas desempenhadas.

---

23. Lei n° 10.833/03:

“Art. 3°. Do valor apurado na forma do art. 2° a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

§ 2° - Não dará direito a crédito o valor:

1 - mão-de-obra paga a pessoa física.”

(Esta redação também consta na Lei n° 10.637/02, referente ao PIS).

Nem mesmo o art. 195, § 9<sup>o</sup><sup>24</sup> do Texto Supremo, autorizou essa distinção e tampouco deu respaldo a privilégios ou discriminações odiosas entre contribuintes do mesmo setor de atividade econômica.

Ademais, é notório que o Governo Federal, quando da instituição da sistemática não-cumulativa, garantiu que não haveria aumento da carga tributária e que esta incentivaria o desenvolvimento econômico das empresas. O que ocorreu, exatamente, é que essa legislação beneficiou poucos segmentos econômicos e acabou por prejudicar outros, sem falar na majoração da carga tributária e, obviamente, da arrecadação das receitas tributárias da União.

O legislador, ao desconsiderar que a mão-de-obra assalariada é uma despesa preponderante das prestadoras de serviços (sem o devido crédito do seu principal insumo), agiu desigualmente ao promover elevação da carga fiscal, colidindo com o princípio da livre-iniciativa consagrado no art. 170<sup>25</sup> do Texto Supremo.

Por fim, a Emenda Constitucional nº 42/03, posterior à sistemática não-cumulativa criada pela legislação infraconstitucional, não estabeleceu qualquer vedação quanto ao aproveitamento dos créditos, em especial a mão-de-obra paga à pessoa física.

#### *4.2.3. Exclusão do regime não-cumulativo para determinadas pessoas jurídicas*

O novo regime de apuração do PIS e da COFINS elegeu inúmeras pessoas jurídicas a serem excluídas da sistemática não-cumulativa do PIS e da COFINS, tais como instituições financeiras, entidades de previdência privada, pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido, pessoas jurídicas

24. "Art. 195. [...]"

§ 9º - As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra."

25. "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:"

optantes pelo SIMPLES e pessoas jurídicas imunes a impostos, conforme arts. 8º, da Lei nº 10.637/02<sup>26</sup>, e 10, da Lei nº 8.333/03<sup>27</sup>. Não obstante, receitas auferidas por determinados contribuintes também foram excluídas do regime não-cumulativo.

Porém, esses critérios, eleitos pelo legislador no que diz respeito a determinados contribuinte e tipos de receitas auferidas por pessoas jurídicas, não guardam correlação com o critério constitucionalmente autorizado pelo § 12 do art. 195 da CF/88 (setor de atividade econômica).

Citamos como exemplo pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, como constam nos arts. 8º, II, da Lei nº 10.637/02, e 10, II, da Lei nº 10.833/03.

Realmente, a Constituição deu prerrogativa ao legislador ordinário para definir as atividades econômicas para as quais a contribuição será não-cumulativa, mas desautorizou a exclusão do regime não-cumulativo em face do regime de tributação escolhido.<sup>28</sup>

Embora o art. 195, § 9º, da Constituição Federal, tenha dito que o legislador ordinário poderia diferenciar alíquotas ou bases de cálculo do PIS e da COFINS com base na atividade econômica desenvolvida pela empresa e/ou utilização intensiva de mão-de-obra, não autorizou critério diferenciador com base no regime de tributação adotado.

O regime de pagamento do imposto de renda não guarda correlação com o setor de atividade econômica mencionado pelo § 12º do art. 195 da Carta Magna.

---

26. Vide nota nº 20, na qual há transcrição do art. 8º, da Lei nº 10.637/02.

27. Vide nota nº 21, na qual há transcrição do art. 10, da Lei nº 8.333/03.

28. Oportuno lembrar que o STJ, em caso simile, reconheceu que o regime de apuração do Imposto de Renda não é elemento suficiente para permitir a revogação, por meio da Lei nº 9.430/96, da isenção conferida às empresas prestadoras de serviço. O entendimento remansoso desse Tribunal resultou na edição da Súmula 276, para a qual "as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado".

Existe, por acaso, autorização legal para vedar empresas optantes pelo lucro presumido a adotarem o regime não-cumulativo, enquanto as empresas optantes pelo lucro real terão que suportar a apuração da base de cálculo de acordo com o regime não-cumulativo, de forma mais gravosa? Certamente que não. Obrigar contribuintes que pertençam a determinado segmento econômico a pagar PIS/COFINS à ordem de 3,65% (sistema cumulativo), enquanto outros desse mesmo segmento estão sujeitos à alíquota de 9,25% (sistema não-cumulativo), em função do regime de Imposto de Renda, contraria a isonomia tributária. Não é toda pessoa jurídica, por exemplo, que pode adotar o regime de apuração do IR pelo lucro presumido, revelando tratamento tributário diferenciado.

Na legislação do Imposto de Renda, o art. 14, da Lei nº 9.718/98<sup>29</sup>, elege um rol de empresas obrigadas a adotar a apuração do IR pelo lucro real. Ainda que elas possam usufruir a não-cumulatividade, não podemos vedar essa sistemática para as empresas que adotam a forma de tributação pelo lucro presumido, mesmo porque isso não

---

29. "Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses [redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002];

II – cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI – que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

possui relação com o setor de atividade econômica previsto pelo legislador constituinte.

A adoção de um determinado regime de apuração do IR como justificativa para que alguns contribuintes tenham direito ao crédito calculado sobre os insumos e outros não, ou ainda que uns sofram com a majoração da carga tributária majorada e outros não, em virtude da forma contábil de apuração do IR, não é critério discriminador que encontra respaldo na legislação constitucional.

Trata-se, portanto, de regra manifestamente inconstitucional que colide com a Constituição Federal de 1988, em descompasso com o princípio basilar da isonomia que norteia o ordenamento jurídico.

## 5. Conclusão

A sistemática da não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS, como forma de neutralizar os efeitos maléficos da sua incidência em cascata, está aquém da esperada diminuição e racionalização da tributação.

O aumento das alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), combinado com as várias restrições ao crédito pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, provocou um efetivo aumento da carga tributária para praticamente todos os contribuintes sujeitos à nova sistemática. E o que é pior, a sistemática em estudo não coaduna com o propósito da incidência não-cumulativa – evitar a incidência em cascata.

Em cotejo com a sistemática não-cumulativa do IPI e o ICMS, observamos que, no novo sistema de apuração do PIS e da COFINS, não são todos os valores relativos às operações anteriores que garantem o direito ao crédito na apuração dessas contribuições.

Ao que parece, a legislação em estudo criou uma sistemática com o pseudônimo “não-cumulativo”, até porque as restrições ao

crédito do PIS e da COFINS não garantem a incidência mais benéfica almejada para essas contribuições.

É inegável que a sistemática não-cumulativa gerou um aumento das receitas tributárias do Estado, mas ao mesmo tempo ela restringe o desenvolvimento econômico das empresas responsáveis pelo crescimento sustentável do País.

Conclui-se, enfim, que a legislação da não-cumulatividade “fere as mãos do Estado”, como no pensamento de Alfredo Augusto Becker, que serve de epígrafe para este trabalho.

## 6. Referências bibliográficas

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- PAULSEN, Leandro. *Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS*. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.



# REFLEXÕES SOBRE O DIREITO TRIBUTÁRIO NA PÓS-MODERNIDADE: SEPARAÇÃO DOS PODERES E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Igor Mauler Santiago

O Direito dos povos ocidentais passa atualmente por um acentuado processo de desestatização.

A compreensão desse ponto de partida reclama temperamento: a bem dizer, a redução do Direito às normas produzidas por órgãos estatais nunca foi empreendida por nenhuma corrente do pensamento jusfilosófico. Nem mesmo a Escola da Exegese, de inspiração racionalista-iluminista, que predicava a completude do ordenamento positivo e destinava ao juiz papel de mero autômato, deixou de reconhecer validade jurídica aos acordos de vontade e aos costumes, desde que estribados os primeiros e autorizados os segundos na lei escrita.<sup>1</sup>

A complexidade, assim compreendida a coexistência de várias fontes normativas (algumas delas meramente reconhecidas, e não criadas pelo ordenamento, como os costumes e o poder negocial, este na visão lockeana do poder civil), é característica inafastável de qualquer sistema jurídico, eis que “a necessidade de regras de conduta numa sociedade é tão grande que não existe nenhum poder (ou órgão) em condições de satisfazê-la sozinho”.<sup>2</sup>

Nada disso constitui novidade ou se identifica com o fenômeno de desestatização que se quer realçar. Este se afere, isso sim, por oposição a alguns dogmas específicos do Direito moderno, hoje francamente postos em causa.

---

1. BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10 ed. Brasília: UnB, 1999. p. 120-1 e 41-4.

2. *Idem*, p. 38.

Com efeito, na concepção liberal do Direito, mesmo ante essa abertura para o poder integrativo da sociedade, de qualquer modo restrita ao Direito privado<sup>3</sup>, prevalece a ênfase na função inafastável da lei como fundamento de validade material, e não meramente formal ou procedimental, dos atos de aplicação. Quanto aos atos estatais de aplicação, basta lembrar que o campo da discricionariedade administrativa era então extremamente mais reduzido do que hoje, por não se exigir do *état gendarme* que fizesse a igualdade positiva, assumindo “a dimensão gigantesca e a atuação febril” de “conformação da sociedade”<sup>4</sup> que pressupõe tal atribuição, típica do Estado Social. No que toca aos atos não-estatais de aplicação, é recordar que constitui requisito<sup>5</sup> do contrato, a par da capacidade do agente e da juridicidade da forma, a licitude do objeto. Recordemos, ainda, que somente se admitem os costumes *secundum* e *praeter legem*<sup>6</sup>.

Além de valorizar o sentido unívoco da lei na determinação do conteúdo dos atos (estatais e privados) de aplicação/criação do Direito<sup>7</sup>, baseia-se ainda a visão liberal do Direito na crença na suficiência dos órgãos de soberania estatais (Legislativo, Executivo e Judiciário) para a consecução das funções a cada um cometidas pela teoria da separação dos poderes. Em síntese, que a matéria é por demais conhecida, toda inovação na ordem jurídica deve ter por fonte o Parlamento, a aplicação das leis fica a cargo da Administração e

---

3. Onde o modo de pensar tipológico sempre foi aceito sem maiores questionamentos; cf. DERZI, Misabel. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 111.

4. NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais: reflexões acerca de sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra, 1994. p. 36.

5. Usamos a expressão aqui no sentido que lhe dá VILHENA, Paulo Emílio Ribeiro de. O pressuposto, o requisito e a condição na Teoria Geral do Direito e no Direito Público. *Revista de Informação Legislativa*, v. XI-42, Brasília, Senado Federal, abr./jun.1974, p. 115-28.

6. Não se advoga, é evidente, o quebrantamento dessas regras clássicas. O que se busca é outra coisa: demonstrar que, hoje em dia, casos há em que a lei não rege nada do conteúdo dos atos não-estatais de aplicação do direito, limitando-se a dar-lhes forma e a validar-lhes antecipadamente os resultados. Exemplo clássico é a arbitragem. O mesmo se diga para os atos estatais, como demonstrado adiante no texto.

a solução de controvérsias sobre a sua aplicação (além de, em certos países, o controle em tese da sua conformidade à Constituição) incumbe ao Judiciário.

Essas são as características que deixaram de ser verdadeiras (ou, pelo menos, que deixaram de ser essenciais, podendo falhar aqui ou ali) no Direito contemporâneo, em que, de saída, a própria separação dos poderes é tida como “princípio decadente na técnica do constitucionalismo”, em face das “contradições e das incompatibilidades em que se acha perante a dilatação dos fins reconhecidos ao Estado e da posição em que se deve colocar o Estado para proteger eficazmente a liberdade do indivíduo e sua personalidade”<sup>8</sup>.

A crise da separação dos poderes manifesta-se de modo mais evidente no avanço do Executivo sobre o Legislativo – a mais das vezes, registre-se, com a expressa autorização deste. Não é inexato falar-se numa autocontenção do legislador, que se tem limitado ao estabelecimento dos objetivos a serem alcançados, quando não à pura atribuição (melhor seria dizer delegação) de competência, deixando ao Executivo larga margem de liberdade, não só para a definição do conteúdo do ato individual de aplicação (pense-se na norma geral anti-elisiva, em vigor em diversos países<sup>9</sup>), como também para a densificação dos comandos legislativos por meio de normas administrativas gerais e abstratas cuja referibilidade àqueles somente pode ser aferida com o auxílio de um instrumental teórico novo: da exigência de *tipicidade* (ou melhor, de adequação ao conceito legal fechado) passa-se ao controle da proporcionalidade

- 
7. Demonstra Norberto Bobbio, com apoio em Kelsen, que, num sistema escalonado de normas, todo ato de aplicação é ao mesmo tempo um ato de criação do Direito (*Op. cit.*, p. 50-1.).
  8. BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 86.
  9. Demonstrando a inconstitucionalidade da adoção de uma norma-geral anti-elisiva no Brasil, cf. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma anti-elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. Em sentido oposto: GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

do ato, cujo alcance material (contraposto ao cariz formal da *tipicidade*) compensaria com sobras o déficit de legalidade<sup>10</sup>.

Exemplos desse fenômeno de auto-contenção do legislador no Direito brasileiro são, entre outros:

- o exercício incontrastado de poder normativo pelas agências reguladoras, baseadas em simples atribuição legal de competência<sup>11</sup>;
- o concurso do Executivo na definição de sanções por atos ilícitos, verificado, *v.g.*, na legislação ambiental;
- o recurso freqüente à delegação legislativa externa em matéria de tributação, quase sempre com o *nihil obstat* do STF (vale recordar os casos recentemente julgados das contribuições sociais para o salário-educação e para o seguro de acidentes do trabalho)<sup>12</sup>.

Mas não é só o Poder Legislativo que renuncia ao cumprimento de suas atribuições. O mesmo Executivo que as empolga revela-se incapaz de exercer a contento as suas próprias, partindo por conta

- 
10. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 238. Sobre o tema, cf. entre nós os recentes trabalhos de PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000; SLERCA, Eduardo. *Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002; e CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.
  11. Sobre o tema, cf. erudita discussão em JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 483 e ss. Ainda SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002. p. 55-68 e 172.
  12. Apesar de, em outros casos, como o da taxa de fiscalização ambiental (ADIn-MC nº 2.178-8, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 10.4.2000) e da ADIn nº 1.296-7, sobre a delegação legislativa externa em Direito Tributário (Rel. Min. Celso De Mello, In: DJ de 10.8.95, p. 23.554-5), o STF ter prestigiado a doutrina clássica de estrita observância do princípio da legalidade, defendida pela quase unanimidade dos autores nacionais. Cf., entre outros: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentário à Constituição de 1988: sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 285; DERZI, Misabel. notas de atualização ao *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 90 e ss.; e CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 168-76. Na Argentina, cf. o alentado estudo de CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2002, especialmente o seu Capítulo VII (p. 577-677).

própria para a edição de normas gerais e abstratas que substituam a análise aprofundada de cada caso concreto (como se dá na execução simplificadora da lei fiscal, com recurso à fixação de pautas de valores ou de limites de deduções<sup>13</sup>) ou apelando para o auxílio do contribuinte, com vistas à superação da mesma dificuldade (é lembrar dos lançamentos, com base em declaração ou por homologação<sup>14</sup>, dos sistemas de cessão de dívidas tributárias para cobrança por particulares, mediante licitação e com deságio<sup>15</sup>, e das avenças fiscais celebradas entre o Estado português e as casas de jogo, para a fixação convencional do valor tributável<sup>16</sup>).

Também o monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário está em xeque, apesar do comando constitucional (art. 5º, XXXV). Não que os diversos órgãos administrativos de julgamento o arranhem, visto que as suas decisões desfavoráveis aos administrados nunca são definitivas. Está-se a referir à arbitragem, cuja sentença – além de poder fundar-se em quaisquer regras de Direito (nacionais, internacionais ou estrangeiras) escolhidas pelas partes, ou mesmo na pura equidade, sem referência a nenhum sistema de Direito positivo<sup>17</sup>, o que testemunha o enfraquecimento da lei como critério de solução das controvérsias surgidas no interior do Estado – só pode ser anulada pela Justiça em caso de invalidade formal, sendo o caso devolvido à instância arbitral para nova decisão.<sup>18</sup>

Atualmente restrita aos conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis<sup>19</sup>, a arbitragem começa a ser vislumbrada pela

13. DERZI, M. *Op. cit.*, p. 251-84; NABAIS, J. C. *Op. cit.*, p. 235.

14. Sobre o tema ver: HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997.

15. Sobre o tema ver: DERZI, Misabel; CUNHA PEIXOTO, Euler da; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Viabilidade jurídica da outorga de mandato oneroso a terceiros, pessoas jurídicas de direito privado, para a função de receber tributos ou executar judicialmente os créditos tributários*. Parecer inédito.

16. NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 105-8.

17. Lei nº 9.307, de 23.9.96, art. 2º.

18. Lei nº 9.307/96, arts. 32 e 33.

19. Lei nº 9.307/96, art. 1º.

doutrina nacional como um método eficaz e válido de solução de querelas entre o contribuinte e o Fisco. Heleno Taveira Torres – para quem “é preciso perder o medo da liberdade (vigiada) que se possa atribuir aos agentes da Administração, sempre presente nos conteúdos de normas tributárias”<sup>20</sup> – é um defensor da inovação, limitada “aos litígios fundados em questões materiais”, de prova, tais como as atinentes a “‘preço de mercado’, ‘valor venal’, ‘valor da terra nua’, pautas de valores, definição de preços de transferência, definição de mercadorias, como a qualificação de produtos numa tabela ordenada segundo a seletividade e essencialidade, custos e valor de bens intangíveis, hipóteses de cabimento de analogia e eqüidade”.<sup>21</sup>

Sem perder de vista a lúcida observação de P. Maisani e F. Wiener<sup>22</sup> de que “o debate entre modernidade e pós-modernidade repousa largamente na idéia que se tenha da modernidade, em particular de sua capacidade de se adaptar”, pode-se asseverar que as características e as tendências do Direito ocidental acima identificadas atendem aos elementos correntes da definição da pós-modernidade jurídica, a saber: a complexidade da decisão (que não pertence mais a um órgão, mas é compartilhada por vários), o pluralismo das fontes<sup>23</sup> e a dialética das micro-racionalidades e dos múltiplos interesses contrapostos<sup>24,25</sup>.

---

20. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativas. *Revista da ABDT*, v. 19, Rio de Janeiro, Forense, dez. 2002, p. 39.

21. TORRES, H. T. *Op. cit.*, p. 39-40. Na opinião do autor, “simples dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária restaria como âmbito próprio para serem resolvidas por consultas fiscais; do mesmo modo que assuntos vinculados a matérias típicas de julgamento sobre o direito material, constitucionalidade, controle de legalidade, aplicação de sanções pecuniárias, dentre outras, continuariam sujeitas a controle exclusivo dos órgãos de processo administrativo”.

22. Citados por PELLETIER, Marc. Existe-t-il une Approche Post-Moderne de la Fiscalité? L'Exemple de la CSG. In: *L'Impôt, Archives de Philosophie du Droit*, tome 46. Paris: Dalloz, 2002, p. 211-2.

23. Sobre o tema, cf. VARNEROT, Valérie. Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources: les sources non formelles du droit fiscal. In: *L'Impôt, Archives de Philosophie du Droit*, tome 46. Paris: Dalloz, 2002. p. 139-95.

A influência do pensamento pós-moderno sobre a prática tributária brasileira tem sido estudada com pioneirismo por Misabel Derzi, para quem “a vontade de Constituição, de que nos fala Hesse, tem sido cada vez mais fragilizada pela substituição, na era pós-moderna, dos paradigmas existentes por um outro paradigma, o da informalidade, o da deslegalização e da descrença na força normativa do Direito. [...] A crise jurídica, desencadeada pelo questionamento da legitimidade da regra como instrumento de controle e regulação, agravada por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante, complexa e pluralista, passou a ser denominada ‘crise da modernidade jurídica’. [...] Instalasse, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, de tal modo que princípios jurídicos até então sólidos e bem fundamentados como segurança jurídica, capacidade contributiva, progressividade do imposto, igualdade e até mesmo legalidade são postos em dúvida.”<sup>26</sup>

Com efeito, a dialética das micro-racionalidades e a multiplicidade de interesses contrapostos não se manifestam apenas no plano institucional da nova divisão (melhor seria dizer indivisão) dos poderes no seio do Estado e do compartilhamento de suas atribuições com os particulares, fazendo-se sentir também na configuração do Direito Tributário material, tanto no nível da divisão do tributo em espécies quanto naquele do regime jurídico aplicável a cada uma

---

24. PELLETIER, M. *Op. cit.*, p. 213.

25. Da perspectiva pós-moderna do Direito adotou-se apenas a percepção “dos fenômenos de complexidade e pluralismo que irrigam o sistema jurídico” (PELLETIER, M. *Op. cit.*, p. 224) e não a proposta epistemológica de rompimento com o método kelseniano, segundo a qual “à verticalidade de uma ordem jurídica imposta sucederiam a circularidade e a horizontalidade de um tecido normativo negociado, na medida, notadamente, em que as considerações de eficiência das políticas públicas tendem a disputar espaço com a validade formal do Direito” (p. 210).

26. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 100, São Paulo, Dialética, jan. 2004, p. 66-8.

delas (por regime jurídico, querendo-se aqui significar os critérios para a quantificação dos tributos e a destinação da arrecadação por eles proporcionada).

Na síntese de Klaus Tipke<sup>27</sup>, três são os critérios possíveis de repartição dos encargos fiscais entre os contribuintes (é dizer, os critérios para a quantificação do tributo devido em cada caso): a capitação, refutada, por injusta, “desde tempos imemoriais”; a equivalência, em que “cada cidadão deve entregar em forma de impostos parte de sua renda como compensação dos gastos ocasionados ao Estado (equivalência de custos) ou das prestações percebidas do Estado (equivalência de benefício)<sup>28</sup>”; e a capacidade econômica, que “não pergunta o que fez o Estado pelo cidadão individual, mas o que este pode fazer pelo Estado”, sendo a concepção mais adequada ao Estado Social, por ser a única orientada pela solidariedade.

Ocorre que a vocação e as possibilidades redistributivas do sistema tributário, identificadas por Tipke com a sua estruturação em torno da capacidade econômica, encontram-se hoje nitidamente enfraquecidas diante do recrudescimento da teoria da equivalência (ou teoria do tributo como troca).

A visão do tributo como troca, no dizer de Emmanuel De Crouy Chanel, “deve o seu poder de sedução à eliminação do Estado como expressão de um liame social”<sup>29</sup>; “por detrás da aparente simplicidade de sua proposição (é justo pagar pelos serviços que o Estado lhe presta), pode então constituir uma amedrontadora arma de guerra contra o Estado, expressão de uma obrigação coletiva que ela [a teoria] descreve unicamente sob a sua forma de constrição.

---

27. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 33-4.

28. Esses critérios de quantificação são identificados por Ataliba com as contribuições por atuações estatais provocantes e provocadas. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 184-7.

29. La Citoyenneté Fiscale. In: *L'Impôt. Archives de Philosophie du Droit*, tome 46. Paris: Dalloz, 2002. p. 72.

Ela alimenta, de uma forma ou de outra, a denúncia do tributo em geral (e do tributo progressivo em particular) como um furto, um assalto, uma espoliação”<sup>30,31</sup>.

Ora, essa a concepção que inspira a figura tributária que mais tem se desenvolvido ultimamente no Brasil e no exterior<sup>32</sup>: a contribuição. Excluída do princípio da capacidade contributiva (ou pelo menos não sujeita necessariamente a ele)<sup>33</sup> bem como da progressividade<sup>34</sup>, e sujeitada ao princípio da pertinência ao grupo (ou da identidade entre o universo dos pagantes e o dos beneficiários da aplicação do produto arrecadado)<sup>35</sup>, a contribuição corresponde justamente à idéia egoística de pagar tributo para benefício próprio, em exceção à regra de não-afetação prévia da receita (entre nós prevista no art. 167, IV, da Constituição Federal), que permite o emprego do tributo para o saneamento do Estado e para o financiamento de programas voltados à redução das desigualdades sociais.

Se esse defeito não se manifesta nas contribuições sociais (defendidas por Werther Botelho Spagnol como os tributos que melhor realizam o Estado Democrático de Direito)<sup>36</sup> porque aí o grupo a ser

30. CROUY CHANEL, Emmanuel de. *Op. cit.*, p. 75.

31. Sobre a distinção entre imposto-troca e imposto-solidariedade, v. ainda BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 4. ed. Paris: LGDJ, p. 216-22.

32. Como notícia PELLETIER, M. *Op. cit.*

33. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura sui generis*. São Paulo: Dialética, 2000. p. 195.

34. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *A instituição de contribuição previdenciária pelo Estado de Minas Gerais para co-financiar as aposentadorias dos seus funcionários e as pensões de seus dependentes*. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. *Direito Tributário contemporâneo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 62 e ss., especialmente p. 77. O autor exclui da progressividade apenas as contribuições que qualifica como verdadeiras, em contraposição àquelas identificadas como impostos com a arrecadação afetada a um fim. Com isso, parece abandonar a ortodoxia da teoria dos tributos vinculados e não-vinculados professada noutros trabalhos, como, *v.g.*, o *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 73-4.

35. Cf. GRECO, M. A. *Op. cit.*, p. 239-44.

36. SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no Direito Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 18 e 147-51.

considerado em regra coincide com toda a sociedade, ficando “esfumada” a nitidez do critério da pertinência<sup>37</sup>, ou nas corporativas (que se justificam pela irrelevância, ou quase, das entidades que financiam para o restante da sociedade, que assim não teria por que ser chamada a custeá-las), a verdade é que se apresenta com toda a força nas contribuições de intervenção no domínio econômico, objeto de preocupação de Eduardo Maneira, que chama a atenção para a sua desmedida multiplicação nos últimos tempos – certamente como forma de criação de impostos residuais pela União sem a necessidade de repartição do produto arrecadado com os Estados e Municípios – e, com vistas a pôr-lhes freio, equipara-as a tributos vinculados e predica a indispensabilidade de lei complementar prévia à sua instituição, dada a menção do art. 149 ao art. 146, III, da Constituição<sup>38</sup>.

Sem entrar no mérito das conclusões do Autor citado, é fácil notar que constituem uma resposta ao mal-estar causado na doutrina pelo recurso desmedido às contribuições, dado o seu caráter não-redistributivo, quer no âmbito social, quer no seio da Federação.

O individualismo, o corporativismo dos tempos correntes – em que não se vê mais o tributo como meio da realização do bem comum, mas se esfacela o sistema tributário em tantas partes quantos são os grupos de pressão fortes o suficiente para obter favores especiais ou, quando nada, a aplicação em seu próprio interesse dos valores pagos – e a impossibilidade do Estado de reagir a essas tendências, dominado que está ele próprio por aqueles grupos, caracterizam o que já se vem chamando de uma nova Idade Média

---

37. Cf. GRECO, M. A. *Op. cit.*, p. 242. Esfumada, mas não de todo comprometida, pelo menos nos casos em que é possível identificar o conjunto dos beneficiários da atuação estatal, como no caso da contribuição instituída pela Lei Complementar nº 110/2001, cuja validade é questionada justamente por ofensa ao conceito constitucional de contribuição (admitida, portanto, como espécie autônoma), já que o universo dos contribuintes é mais largo e não tem relação necessária com o dos favorecidos.

38. *Base de Cálculo Presumida*. Tese de doutorado inédita, p. 160-70.

fiscal<sup>39</sup>, marcada por um recuo das forças universalizadoras do Direito (e dos direitos de cada cidadão) que marcaram a época das revoluções burguesas e ganharam conteúdo substantivo ao tempo do Estado Social.

Idêntica expressão (nova Idade Média fiscal) e semelhantes razões (corporativismo, descrença na racionalidade do Estado – em particular naquela do legislador e na eficiência de sua intervenção –, incapacidade do Executivo de cumprir o dever de aplicação individual da norma tributária, entre outras) aplicam-se também à fragmentação institucional do Direito Tributário, de que são exemplos, além daqueles já citados (contratos fiscais, arbitragem tributária, cessão de créditos tributários, etc.), o alargamento do poder normativo originário do Executivo (de que é exemplo a delegação ao CONFAZ, pela EC nº 33/2001, de competência para a fixação e a alteração da alíquota única de ICMS a ser aplicada sobre os combustíveis e derivados de petróleo; CF, art. 155, § 4º, IV, *a a c*) e as recorrentes propostas de criação de uma justiça especializada em matéria tributária, dada a suposta incapacidade dos juízes comuns (federais ou estaduais) de a entenderem adequadamente.

A situação caminha para uma maior complexidão da estrutura judicial, semelhante à verificada no Alto Medievo (século X d.C.), em que as justiças reais (a principal e as subalternas) concorriam com os tribunais senhoriais, as justiças municipais e as eclesiásticas (sempre no plural)<sup>40</sup>. A comparação não é exagerada, quando se imagina, ao lado das Justiças Estaduais e da Federal, dos Conselhos de Contribuintes Federais, Estaduais e Municipais (sem falar na estrutura contenciosa do INSS), os tribunais arbitrais de cada ente político e os diversos órgãos da jurisdição especial fiscal, cada qual com as suas competências definidas *ratione loci, personae e materiae*.

39. BOUVIER, M. *Op. cit.*, p. 225-6.

40. GARNOT, Benoît. *La Justice en France de l'An Mil à 1914*. Paris: Nathan, 1993. p. 55-9.

O caos e a anomia só serão evitados, para Michel Bouvier, com a revalorização dos princípios da legalidade e da universalidade do tributo, sem ignorar a complexidade das sociedades atuais, mas partindo para um esforço de harmonização e de integração das estruturas estanques que a compõem<sup>41</sup>.

Sacha Calmon também está atento ao desafio, dando as coordenadas para o seu enfrentamento:

Freqüentemente atordoadado pelo tecnicismo do Direito e o particularismo das normas, ou, ao revés, embevecido com os ideais de justiça, o jurista deixa de perceber a dimensão global e totalizante do fenômeno jurídico, vendo-o ora como técnica, ora como valor. Nem uma coisa nem outra, se separadas. As duas conjuntamente. É assim o Direito. É técnica e valor.<sup>42</sup>

---

41. BOUVIER, M. *Op. cit.*, p. 227.

42. COELHO, S. C. N. *Op. cit.*, p. 3.

# O ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES

Maria Beatriz Martinez e Pedro Anan Jr.

## 1. Introdução

A responsabilidade tributária dos administradores pelas dívidas da empresa é tema cada vez mais recorrente nos debates jurídicos atualmente travados, representando assunto de relevante interesse a todos os que integram ou almejam integrar qualquer sociedade jurídica (“Sociedade”).

Em princípio, a pessoa jurídica possui existência autônoma em relação a seus sócios e dirigentes, o que impossibilita qualquer responsabilização pessoal destes no que diz respeito a débitos existentes em relação àquela<sup>1</sup>. Entretanto, a reiterada utilização da figura da empresa para ocultar atos ilícitos ou abusivos, praticados por pessoas físicas com poderes para representar a vontade da Sociedade, acabou por alertar os Poderes Legislativo e Judiciário acerca da necessidade de impor maior rigor ao tratamento da questão.

- 
1. A personificação da entidade jurídica é ficção que atende às exigências das atividades empresariais, visando, principalmente, possibilitar que a empresa atinja seu objeto social, sem que os sócios sejam afetados por isso. Nos dizeres de Silvio Rodrigues (*Direito Civil: parte geral*, p. 64): “A pessoa jurídica surge para suprir a própria deficiência humana. Frequentemente o homem não encontra em si forças e recursos necessários para uma empresa de maior vulto, de sorte que procura, estabelecendo sociedade com outros homens, constituir um organismo capaz de alcançar o fim almejado”. Maria Helena Diniz (*Curso de Direito Civil Brasileiro*. v. 1. p. 142.) a define como “a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações”. Vale salientar que o Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071, de 1º.1.1916) era um pouco mais explícito ao outorgar à pessoa jurídica existência distinta da de seus membros, o que se encontrava disposto no art. 20: “As pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros”. O Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.1.2002), por sua vez, não possui dispositivo correspondente, o que talvez demonstre certo interesse do legislador em deixar a questão em aberto, possibilitando interpretações amplas e eventualmente favoráveis ao Estado.

Nesse sentido, ao tratar da responsabilidade de terceiros, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece a responsabilidade solidária dos sócios para os casos em que se verificar a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica, na hipótese de liquidação de sociedade de pessoas, e a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que atuem com excesso de poder ou que infringam a lei, o contrato social ou os estatutos.

Ocorre que, ao interpretar e aplicar esses dispositivos legais às situações práticas, os órgãos governamentais e parte do Poder Judiciário têm estendido e alargado conceitos, considerando responsáveis pessoais pelas dívidas da empresa todos os sócios, independentemente de prévia análise sobre a existência de bens em nome da pessoa jurídica ou sobre a prática de qualquer ato infrativo.

Uma das formas encontradas para efetivar a cobrança de débitos é a desconsideração da personalidade jurídica<sup>2</sup>, em que não mais se

---

2. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica, também conhecida como “*disregard theory*” ou “*disregard of the legal entity*”, permite que o Poder Judiciário ignore a existência da pessoa jurídica como ente autônomo e considere apenas seus integrantes, pessoas físicas, na análise de abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, fato ou ato ilícito, etc., cometidos por meio da pessoa jurídica, que causem prejuízos ou danos a terceiros. Em princípio, a desconsideração da personalidade jurídica visa a atingir o detentor do comando efetivo da empresa, ou seja, aquele que possui poder de gestão e que pode ser responsabilizado pelos atos fraudulentos cometidos sob o véu da pessoa jurídica. Essa teoria não estava prevista em nosso ordenamento de forma explícita até a edição do Código de Defesa do Consumidor (“CDC” – Lei nº 8.078, de 11.9.1990) que dispõe, em seu art. 28, que “O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”. Recentemente, o Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10.1.2002) incluiu essa teoria em seu texto ao dispor, em seu art. 50, que “Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas.”

busca executar a empresa, mas os sócios que a integram, para que apenas estes respondam com seus bens para a garantia do pagamento.

Em face desse contexto, o presente artigo buscará abordar a problemática da responsabilidade tributária dos administradores de empresa, no intuito de encontrar possíveis soluções para a insegurança jurídica que vem se instalando em nosso país como consequência da interpretação extensiva dos dispositivos legais que tratam do assunto.

## 2. A correta interpretação do art. 135, inciso III, do CTN

Inicialmente, cabe esclarecer que será dada ênfase ao inciso III, do art. 135, do CTN<sup>3</sup>, tendo em vista que este trata, de modo específico, da responsabilidade dos administradores pelas dívidas tributárias da empresa, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O dispositivo legal mencionado contém, portanto, norma de exceção, sendo a regra a responsabilidade da pessoa jurídica. Assim, apenas excepcionalmente, nos casos em que ficar comprovado que os administradores<sup>4</sup> da pessoa jurídica atuaram com excesso de poder ou contra o disposto em lei, contrato social ou estatuto, é que estes poderão ser

3. Esse dispositivo legal encontra-se localizado no Capítulo V do CTN, que dispõe sobre a responsabilidade tributária, especificamente na Seção III, que trata da responsabilidade de terceiros.

4. No presente texto, serão considerados administradores os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN.

responsabilizados pelas dívidas da empresa. Nesses casos, considera-se que o ato foi praticado pela pessoa física e não pela pessoa jurídica, do que decorre a possibilidade de responsabilização pessoal<sup>5</sup>.

Entretanto, em diversas situações, a responsabilização pessoal dos administradores não obedece aos critérios e condições impostos pelo CTN, sendo imprescindível a correta conceituação de administrador e dos atos que permitem a aplicação do art. 135 às situações concretas, o que será feito a seguir.

## 2.1. Conceito de administrador para fim de aplicação do art. 135 do CTN

Ao tratar da responsabilidade de terceiros nos casos que envolvam atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos, o inciso III, do art. 135, do CTN menciona diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Ou seja, é feita clara referência a pessoas que atuam em nome da pessoa jurídica como órgãos, participando de seu funcionamento. Não são meros sócios, que apenas integram a Sociedade, tendo aportado capital na formação de seu patrimônio<sup>6</sup>, mas pessoas que possuem o poder de direcionar o andamento dos trabalhos da empresa.

---

5. Nesse sentido, o art. 121 do CTN considera sujeito passivo da obrigação principal a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Em seu parágrafo único, diferencia o contribuinte do responsável tributário, sendo o primeiro aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, e o segundo aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem a obrigação de recolher o tributo por disposição expressa de lei. O art. 128 do CTN, por sua vez, ao tratar da responsabilidade tributária de forma genérica, determina que “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. Dessa forma, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, relacionadas no inciso III, do art. 135, do CTN, são consideradas responsáveis tributárias pessoais pelos créditos correspondentes a obrigações que tenham decorrido de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em alguns casos, como nas sociedades em nome coletivo, o sócio também é responsável pela gerência da pessoa jurídica, não havendo distinção entre sócio e gerente no que diz respeito à aplicação do art. 135 do CTN. Para essas situações, deve-se aplicar o inciso I do artigo mencionado<sup>7</sup>.

Nesse aspecto, a diferenciação entre sócio e diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica tem sentido quando se trata de tipos societários que permitem a separação entre as figuras, caso das sociedades limitadas e das sociedades anônimas. Nestas, apenas aqueles que atuam em nome da empresa com poder de decisão é que podem ser atingidos pela aplicação do inciso III, do art. 135, do CTN, tendo em vista serem eles os que podem atuar com excesso de poder ou cometer infrações à lei, contrato ou estatuto. Logo, se o intuito do legislador foi responsabilizar aquele que se utilizou do poder que possuía para prejudicar a Sociedade, o sócio que não possui qualquer poder de direção ou gerência jamais pode ser responsabilizado nos termos do art. 135 do CTN.

E é exatamente nesse sentido que se uniformizou a jurisprudência da Primeira Seção da Primeira Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, existindo diversos julgamentos semelhantes na Segunda Turma desse Tribunal, *in verbis*<sup>8</sup>:

6. A responsabilidade de sócios é tratada pelo inciso VII, do art. 134, do CTN. Este determina a responsabilidade solidária destes nos casos de liquidação de sociedade de pessoas e desde que seja impossível exigir o cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica, nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. "Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: VII - os sócios, nos casos de liquidação de sociedade de pessoas." Essa responsabilidade é solidária entre os sócios e subsidiária em relação à responsabilidade da empresa.
7. "Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior (art. 134, que trata da responsabilidade de sócios)."
8. Outra decisão interessante a respeito do tema foi proferida pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região: "Tributário. Sociedade Limitada. Responsabilidade do Sócio pelas Obrigações Tributárias da Pessoa Jurídica (art. 173, III). I - O sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde

Processual Civil e Tributário. Embargos de declaração. Inexistência de irregularidades quanto à matéria de fundo. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da matéria pela 1ª Seção desta Corte. Precedentes. Pretensão de rediscussão da matéria. Impossibilidade. Correção de erro material. [...]

2. 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. 3. 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

---

pelas obrigações da outra. II – Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica restringe-se ao valor do capital ainda não realizado (Dec. 3.087/1919 – Art. 9º). Ela desaparece tão logo se integralize o capital. III – O CTN, no inciso III do art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável não por ser sócio, mas por haver exercido a gerência. IV – Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica. V – A circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica. VI – Na execução fiscal, contra sociedade por cotas de responsabilidade limitada, incidência de penhora no patrimônio de sócio-gerente pressupõe a verificação de que a pessoa jurídica não dispõe de bens suficientes para garantir a execução. De qualquer modo, o sócio-gerente deve ser citado em nome próprio e sua responsabilidade pela dívida da pessoa jurídica há que ser demonstrada em arrazoado claro, de modo a propiciar a ampla defesa. VII – A agravante fala em co-responsável tributário pelo débito, mas não comprova a sua condição de gerente. VIII – Agravo improvido”. (TRF 2ª Região, 1ª Turma, Ag. 38.313/RJ, Relator: Desembargador Federal J. E. Carreira Alvim, DJU 21.10.99, p. 61-62).

II, da Lei nº 6.404/76). 4. 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). 5. 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. 6. Matéria que teve sua uniformização efetuada pela egrégia 1ª Seção desta Corte nos EREsps nº 260107/RS, j. em 10.3.2004, unânime, DJ de 19.4.2004." (STJ, 1ª Turma, EDcl no AG 603226/RS, Relator: Ministro José Delgado, DJ 28.2.05).

Assim, nas sociedades em que há responsabilidade ilimitada dos sócios, estes respondem subsidiariamente em caso de impossibilidade econômica da pessoa jurídica, respondendo pessoalmente em caso de atuação com excesso de poder ou contra a lei, contrato social ou estatuto. Já no caso de Sociedade em que se estabeleça a responsabilidade limitada dos sócios, estes respondem subsidiária e limitadamente em caso de impossibilidade da pessoa jurídica, respondendo, pessoal e ilimitadamente, o gerente, diretor ou representante pelas obrigações tributárias em aberto que decorrem de seus atos.

## 2.2. Conceito de abuso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto para fim de aplicação do art. 135 do CTN

O art. 135 do CTN possui redação semelhante à existente no art. 10 da Lei das Sociedades Limitadas<sup>9</sup> (Decreto nº 3.078, de 10.1.1919) e no art. 158 da Lei das Sociedades por Ações ou Anônimas<sup>10</sup> (Lei nº 6.404, de 15.12.1976), inexistindo qualquer alusão a uma responsabilização diferenciada apenas para fins tributários.

Nesse sentido, vale reiterar que o inciso III, do art. 135, do CTN é claro ao restringir a responsabilidade pessoal dos administradores apenas às obrigações tributárias que resultem de atos praticados com excesso de poder ou decorrente de infração à lei, contrato social ou estatuto.

Entretanto, tanto na doutrina como na jurisprudência, encontramos a equivocada interpretação no sentido de considerar o mero

- 
9. "Art. 10. Os sócios-gerentes ou que derem o nome à firma 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 contrato ou da lei."
10. "Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contraírem nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. § 1º. O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao Conselho Fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral. § 2º. Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. § 3. Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres. § 4º. O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato à assembléia geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável. § 5º. Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem de si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação de lei ou do estatuto".

inadimplemento de tributos como ato contrário à lei, o que supostamente ensejaria a aplicação do art. 135 do CTN, obrigando ao administrador a responder pelo valor do tributo em aberto.

O próprio Governo, por meio da União Federal e do Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), tem, reiteradamente, solicitado a execução fiscal de pessoa jurídica sem considerar sua existência autônoma. Na maioria dos casos, executa, inicialmente, a pessoa jurídica e, existindo qualquer dificuldade na penhora de bens, requer a execução dos sócios, independentemente da comprovação do mau exercício de poder de direção ou gerência. Em outros casos, esses órgãos públicos sequer se preocupam em redirecionar a execução fiscal aos sócios após tentarem executar a pessoa jurídica; executam diretamente os sócios, sem observar o princípio constitucional que assegura o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

Esse entendimento mostra-se totalmente absurdo e avesso ao real significado do dispositivo legal em questão, transformando a responsabilidade pessoal que, claramente, configura uma exceção, em regra geral. Se assim fosse, a pessoa jurídica jamais responderia pelas obrigações tributárias não cumpridas, já que os administradores seriam sempre responsabilizados pessoalmente por qualquer inadimplemento.

Existem alguns doutrinadores que mitigam um pouco essa interpretação e consideram que, no caso de infração à lei pelo inadimplemento, os administradores seriam responsáveis apenas pelo não-pagamento de tributos cujo ônus tenha sido supostamente suportado por terceiros, caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Com base nessa tese, os Estados chegam ao cúmulo de considerarem os sócios-gerentes de sociedades limitadas como co-responsáveis diretos por todo e qualquer débito da pessoa jurídica que

integram. Assim, sempre que a pessoa física que exercer cargo de administrador em uma pessoa jurídica necessitar de obter Certidão Negativa de Débitos, não irá consegui-la caso conste qualquer valor em aberto em nome da empresa. Isso porque os débitos da pessoa jurídica também constarão como devidos pela pessoa física, independentemente de existir qualquer relação entre eventual atitude prejudicial do sócio ou de este ter agido estritamente nos termos da legislação vigente.

Nesse contexto, vale lembrar a existência do art. 134 do CTN, que trata da responsabilidade solidária e subsidiária dos sócios nos casos em que seja impossível a exigência do cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal é o único que permite a responsabilização dos sócios em casos que não envolvam abuso de poder ou infração à lei, contrato ou estatuto, impondo a condição de que a pessoa jurídica não possua mais bens para responder pelas dívidas e respeitando-se os limites da responsabilidade assumida por cada sócio em particular quando da adesão à Sociedade. Ou seja, os casos que envolvem impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pela pessoa jurídica estão previstos pelo art. 134 do CTN, do que decorre a conclusão lógica de que o mero inadimplemento não pode ser considerado infração à lei, sob pena de se estar considerando inúteis os termos do art. 135 do mesmo diploma legal. Se fosse possível equiparar simples inadimplemento à infração à lei, estar-se-ia admitindo a existência de dois dispositivos legais tratando da mesma questão, mas determinando coisas opostas, quais sejam, a responsabilização solidária e subsidiária em um caso, e a responsabilização pessoal em outro.

Isso não se pode admitir, sob pena de estar-se considerando que a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a integram possuem a mesma existência e, conseqüentemente, os mesmos deveres e obrigações. Ora, a pessoa jurídica possui existência autônoma em relação a seus membros, configurando um total absurdo entendimento em sentido contrário.

O que deve importar no momento de determinar-se a aplicação do art. 135, portanto, é o intuito do inadimplemento e não sua mera existência. As conseqüências do mesmo são totalmente díspares se a falta de recolhimento decorrer de ato do administrador que reverterá em seu proveito ou se decorrer de falta de caixa ou qualquer outro problema próprio da empresa. Ou seja, deve-se determinar quem praticou essa infração: se foi a pessoa jurídica, por meio de seus órgãos, ou se foi a pessoa física que a integra e administra, em seu próprio interesse.<sup>11</sup>

No que diz respeito à infração à lei, esta pode ocorrer em duas situações principais. A primeira delas nos casos em que a existência de obrigação tributária decorra de ato praticado pelo administrador fora dos limites de sua competência. Um exemplo é a realização de operação de natureza mercantil pelo administrador que esteja vedada pelo contrato social.

A segunda hipótese verifica-se nos casos em que, a despeito de o fato gerador ter decorrido de ato da pessoa jurídica, a obrigação tributária deixa de ser cumprida em virtude de ato contrário à lei praticado pelo administrador. Isso ocorre, por exemplo, no caso de liquidação irregular de Sociedade ou do desvio de recursos desta para a pessoa

---

11. Nesse sentido, CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática jurídica*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 55: "No caso do art. 135, o simples inadimplemento no cumprimento de obrigações sociais, ainda que tributárias, não significa agir com violação da lei ou com excesso de poderes. Em outras palavras, a responsabilidade do sócio deve ser decorrente não só do inadimplemento por impossibilidade econômico-financeira da sociedade, mas desse fato conjugado com a circunstância de o sócio ter praticado ilegalidade, fraude ou abuso de poder que deve ficar regularmente demonstrado".

Para João Luiz da Rocha (A responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 60), "A sintonia fina do art. 135 do CTN está então bem delineada: simplesmente não pagar o tributo não qualifica por si só o ato ilícito, a infração legal carregadora da responsabilidade pessoal. Tanta vez o homem médio, o *bonus pater familiae*, se vê em circunstância de não pagar débitos em dia. Nem por isso vê perpetrando um ilícito. Agora, se esse pagamento está – e assim é evidenciado – no contexto de um procedimento irresponsável que leve a sociedade à insolvência (a um estado que ela, pessoa jurídica, fique impossibilitada de responder pelos débitos), aí sim vai emergir a responsabilização do diretor, sócio-gerente ou controlador que deste modo agiu".

física do administrador. Nessas situações, os atos praticados ferem os interesses da pessoa jurídica, beneficiando o administrador<sup>12</sup>.

Conclui-se que, para que seja cabível a aplicação do art. 135 do CTN, mostra-se inteiramente irrelevante a natureza da obrigação tributária em aberto, muito menos se o ônus do tributo foi ou não repassado a terceiros. O que importa é no interesse de quem foi praticado o ato, da pessoa física administradora, com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto, ou da pessoa jurídica<sup>13</sup>.

### 3. A necessidade de observância do devido processo legal para a responsabilização pessoal dos administradores

Nos termos do inciso LIV, do art. 5º, da CF/88, ninguém pode ser privado de seus bens sem o devido processo legal, o que é complementado pelo inciso LV do mesmo artigo, que assegura aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

---

12. Para João Luiz da Rocha (*Op. cit.*), "é fácil concluir que, ao sonegar tributos, isto é, esconder receitas, manipular documentos, forjar despesas, escamotear rendimentos, "auferir caixa dois", o diretor ou sócio gerente estarão agindo em afronta à lei. E aí sua responsabilização aparece tão lógica como justa, pois pelo seu agir pessoal (por isso que a pessoa jurídica, ente abstrato, só age por meio da ação real de seus representantes pessoas físicas) subtraiu créditos fiscais que o ente público teria perante a empresa".

13. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (Responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas e o redirecionamento da execução fiscal In: *Problemas de Processo Judicial Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 138) afirma que "se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos ou os utiliza para outros fins lícitos (*v.g.*, pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade, não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida a incidência da norma contida no art. 135, III, do CTN. Neste último caso, ressalte-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural."

Assim, tendo em vista que o art. 135 do CTN determina responsabilização pessoal dos administradores apenas nas situações em que estes tenham praticado atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, é imprescindível a correta observância do devido processo legal, com instauração de procedimento administrativo prévio e oferecimento de contraditória e ampla defesa, no intuito de que se permita comprovar a real ocorrência desses fatores, condicionantes da aplicação do artigo em comento.

Após a defesa ampla, e tendo ficado comprovada a culpa subjetiva ou dolo do administrador, é que se poderá inscrever o débito em dívida ativa contra o mesmo, com a formação do título executivo – Certidão de Dívida Ativa (CDA), para sua posterior execução por meio de procedimento próprio.

Com base nesse entendimento, mostra-se totalmente inconstitucional a já citada prática do Fisco de redirecionar as execuções fiscais das pessoas jurídicas diretamente para seus administradores, independentemente de fundamentação e da observância de qualquer garantia de defesa.

O intuito do redirecionamento é ainda mais absurdo, na medida em que o Fisco assim atua por entender possuir o direito de escolher que a garantia da execução seja feita com bens dos administradores, geralmente de maior valor e de maior interesse para a Fazenda Pública. Ou seja, há clara desconsideração da personalidade jurídica, sem qualquer observância do disposto pelo art. 135 do CTN e da própria razão de existir do instituto, qual seja, permitir que se atinjam os sócios apenas em caso de comprovada utilização irregular da Sociedade mediante fraude ou outro meio ilícito.

A situação mostra-se pior nos casos em que se redireciona a execução fiscal diretamente para todos os sócios da empresa, independentemente de integrarem a Sociedade à época da ocorrência dos fatos geradores cobrados ou de exercerem cargo de direção, gerência ou de serem representantes da Sociedade.

O que mais espanta, entretanto, é o acatamento desse tipo de pedido pelos Juízes responsáveis pelas Varas das Execuções Fiscais da Fazenda Pública. Infelizmente, esse tipo de decisão é cada vez mais freqüente em primeira instância, sendo o Exequente obrigado a sofrer todo o penoso processo de execução fiscal, com eventual execução provisória dos bens penhorados<sup>14</sup>, para conseguir a reversão do entendimento nos Tribunais de segunda instância ou apenas nos Tribunais Superiores, especialmente no STJ.

#### 4. Conclusão

Como amplamente discutido no presente trabalho, a responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN diz respeito apenas aos atos praticados pelos administradores com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Com relação a esses casos, considera-se que o ato foi praticado pela pessoa física e não mais pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, a correta interpretação do art. 135 do CTN evitaria todas as atuais discussões acerca do tema, sendo certo que não se pode, de forma alguma, equiparar o mero não pagamento de tributos à infração da lei.

No que diz respeito à necessidade de comprovação da efetiva infração, mostra-se imprescindível a existência de prévio procedimento administrativo que garanta ao administrador o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. Caso contrário, existindo redirecionamento da execução fiscal de forma arbitrária, haverá clara afronta à CF/88.

---

14. Nesse sentido, vale ressaltar que o art. 19 da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal) determina a possibilidade de execução provisória da sentença que rejeitar os embargos à execução, meio de defesa existente em execução fiscal, não possuindo o recurso de apelação da sentença, a princípio, efeito suspensivo.

Atualmente, a despeito de todavia existirem inúmeras interpretações extensivas e equivocadas do art. 135 do CTN no tocante à responsabilização pessoal dos administradores, o Superior Tribunal de Justiça tem apresentado brilhantes decisões que deixam claro o real intuito do dispositivo em comento.

Esperamos que precedentes tão importantes possuam o condão de influenciar os Juizes de primeira instância a perceberem a real dimensão do problema, minimizando os efeitos que decisões em sentido contrário podem causar aos administradores que nada fizeram para prejudicar a empresa.



# BREVES REFLEXÕES SOBRE O ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 E SUAS NEFASTAS IMPLICAÇÕES AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Rodrigo Marques França

Modestíssimo advogado de Província, faço estas considerações românticas (e, talvez, nostálgicas), reverenciando o tempo em que o Direito era mais seguro e tanto o presente quanto o futuro seguiam uma lógica mais previsível.<sup>1</sup>

## 1. Intróito

Recentemente, foi publicada a Lei Complementar nº 118/2005, que, dentre as já costumeiras alterações introduzidas na legislação tributária nacional, também alterou (“interpretou”) o prazo definido pelo art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), para fins de restituição de créditos tributários. Veja-se:

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.

A referida alteração seria mais uma das quimeras jurídicas introduzidas e pouco discutidas no ordenamento jurídico brasileiro,

---

1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prescrição e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111.

caso não desconsiderasse/ofendesse de forma tão obscena princípios basilares do direito, como o da segurança jurídica e o da separação de poderes, princípios esses de suma importância, seja por sua posição hierárquica no ordenamento jurídico brasileiro, seja por seu alto teor valorativo.

Lembramos que pretende o legislador, mediante um subterfúgio normativo, alterar o prazo prescricional para fins de restituição de tributos, lançados por homologação, dos atuais dez anos, tese dos “5 mais 5” (prazo sustentado pela pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça), para somente cinco anos, realizando assim um verdadeiro malabarismo.

A jurisprudência tem definido que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação – não havendo por parte do Fisco ato homologatório expresso (como na grande maioria dos casos) –, a prescrição ao exercício do direito de se pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita (tese dos dez anos). Desde então, a jurisprudência é uníssona.

Deveras, não é novidade que o Poder Legislativo (principalmente impulsionado pelo Poder Executivo) se insurja contra determinada jurisprudência, como no caso em questão, por meio de alterações legislativas que objetivam justamente alterar normas jurídicas, em relação às quais já há jurisprudência consolidada.

Assim, nos parece oportuno debater, de forma clara e incisiva, tais práticas, sob pena de que, em um futuro próximo (na verdade, em um futuro iminente), o Estado Democrático de Direito venha a ser desconfigurado em nome da voracidade fiscal ou de um “interesse público maior”.

É de uma clareza hialina a total desconsideração do Poder Legislativo ante *os princípios da segurança jurídica e da separação de poderes*, tendo em vista que pretende alterar o panorama jurisprudencial

consolidado via legislação complementar (LC nº 118/2005), a fim de saciar a já insaciável sanha arrecadatória.

Diante do panorama exposto, tornar-se-á evidente, no singelo trabalho, que o Poder Legislativo usurpou competência do Poder Judiciário ao editar norma de suposta natureza interpretativa, desvirtuando o princípio da segurança jurídica. Assim, estabeleceremos no presente estudo, por meio de um processo dialético, um debate sobre os reais efeitos da alteração perpetrada pelo Poder Legislativo, sob a bênção do Poder Executivo.<sup>2</sup>

## 2. Da segurança jurídica

Partindo da premissa de que o Direito, nas palavras de Niklas Luhmann<sup>3</sup>, é o subsistema social que se destaca pela sua função de “generalizar expectativas normativas na sociedade” e de manter, sem grandes discrepâncias ou sobressaltos, as relações sociais sob a tutela de normas jurídicas congruentes com um dado sistema jurídico, é que podemos afirmar que o Direito se vale, como instrumento comunicacional que é, de princípios de alto teor valorativo, tal qual a segurança jurídica, justamente para nortear seu campo de atuação.

Com pertinência, assevera o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup>, elucidando o assunto:

O princípio da segurança jurídica dirige-se à implantação de um valor específico: coordenar o fluxo das interações humanas,

---

2. Vale a ressalva de que o objeto do presente trabalho não é questionar a interpretação, dada pelo STJ, em relação ao prazo de prescrição para fins de restituição de tributos, mas, sim, os nefastos problemas que pode ocasionar a interferência legislativa com o objetivo de alterar determinada jurisprudência consolidada, justamente por ser contrária aos seus interesses.

3. *Sociologia do Direito*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, v. I e II, 1983/85.

4. *Crédito-Prêmio de IPI: estudos a pareceres*. São Paulo: Manole. p. 26.

no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

Em sentido amplo, a segurança é, sobretudo, uma necessidade antropológica do homem<sup>5</sup>, que, para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida, busca, com grau mínimo de previsibilidade, saber no que confiar e no que se ater para, por conseguinte, amenizar suas inquietudes, oriundas da constante incerteza nas relações sociais.

Essa necessidade de segurança tem raízes instintivas, sendo elemento de precedência lógica na formação e organização social. Em face disso, o homem é lançado em uma busca incessante pelo estável, perene e previsível, condições que lhe possibilitam uma existência pacífica – seja com os demais atores sociais, seja consigo mesmo – por meio do alívio de suas ansiedades quanto ao futuro.

Enfim, esse é o objetivo do Direito: aplacar as inquietações que ocorrem, normalmente, nas sociedades modernas. E é justamente partindo da mencionada premissa que emerge a necessidade de esclarecer o que venha ser o princípio da segurança jurídica.

Também assevera o professor Humberto Ávila<sup>6</sup>:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a segurança jurídica tem a dimensão normativa preponderante ou sentido normativo direto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público.

---

5. LUÑO, Pérez. *La Seguridad Jurídica*. 2. ed. Barcelona: Ariel Derecho, 1994. p. 11.

6. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva. p. 295.

É justamente essa segurança jurídica (que reforça a segurança social) que o legislador, com a edição da LC nº 118/2005, art. 3º, pretendeu macular, podendo trazer sérias conseqüências ao referido instituto.

Senão, vejamos: temos, no caso dos tributos lançados por homologação, uma expectativa generalizada e consolidada em face da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em função, justamente, da emissão de normas individuais e concretas (Acórdãos) sempre no mesmo sentido, ou seja, de se admitir que o contribuinte tenha o direito de pleitear a restituição de créditos tributários, seja por repetição de indébito, seja por compensação dentro de um prazo de dez anos (cinco anos a contar da homologação tácita). É claro que o interesse fazendário, quando pretende alterar interpretação judicial, é contrário ao interesse público.

Para respaldar a abordagem supra-referida, vejamos o brilhante voto proferido pelo Ministro Luiz Fux<sup>7</sup>:

O Sr. Ministro José Delgado, com muita felicidade, tem destacado essa nova feição do direito tributário, que trata dos direitos fundamentais do contribuinte, estatuto do contribuinte, surpresa fiscal, enfim aquela confiança fiscal que o contribuinte deve ter em relação ao fisco, *porque hoje já desmistificamos a idéia de que interesse público é o interesse fazendário. O interesse público é interesse de cada um de nós. O conjunto dos interesses de todos nós perfaz o interesse público. Às vezes o interesse da fazenda é contra o interesse público e contra o interesse de todos nós.* (grifamos)

Ora, o referido voto incide perfeitamente no caso em questão, quando o Poder Legislativo edita determinada norma jurídica, como,

---

7. STJ, 1ª Seção, AgRg em Recurso Especial nº 382.736/SC, DJ 25.2.2004.

no caso, a Lei Complementar nº 118/2005, art. 3º, alterando entendimento já pacificado pelos Tribunais Superiores, inclusive pelo STJ, a fim de atender ao interesse próprio, que, de fato, não corresponde ao interesse público, como já consignado.

Como bem afirmou o Ministro Luiz Fux, no voto acima transcrito, quem perfaz o interesse público somos todos nós, os cidadãos, e não a Fazenda Pública, que mediante a publicação de uma Lei (via Poder Legislativo) com efeitos retroativos, visa prosperar a *insegurança jurídica*.

Não acatar o entendimento aqui explanado simboliza, sob nossa ótica, não acatar um Estado Democrático de Direito, daí não vislumbrarmos que a referida norma, art. 3º da LC nº 118/2005, possa prosperar em nosso ordenamento jurídico. Afinal de contas, é muito danoso acatar norma que se contrapõe de maneira tão vil à segurança jurídica.

Dessa forma, ao Poder Judiciário caberá extirpar tal norma do nosso ordenamento, sob pena de atenuar o mencionado sobreprincípio da segurança jurídica.

### 3. Do princípio da separação dos Poderes (Legislativo *versus* Judiciário)

Aristóteles, já na Antigüidade, lançou aquela que seria a base de uma teoria acerca da separação das funções do Estado. Na concepção aristotélica, o governo dividia-se em três partes: a que deliberava acerca dos negócios públicos, a que exercia a magistratura (análoga a uma função executiva) e a que administrava a Justiça.

John Locke e Rousseau também contribuíram para a construção da “separação de poderes”, tendo a mesma sido realmente definida e divulgada por Montesquieu em seu *De l'esprit des lois* (Do Espírito das Leis), transformando-a, assim, numa das mais importantes dou-

trinas políticas de todos os tempos, alçada à categoria de princípio fundamental da organização política liberal, consagrado, inclusive pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Infere-se, portanto, que o referido princípio foi talhado durante séculos, com o objetivo de conferir uma sustentabilidade ao Estado Democrático de Direito, em um âmbito em que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário possuam bem delimitadas suas competências, sob pena de desconfigurar a convivência harmônica entre eles.

Assim, ao editar um enunciado normativo atribuindo-lhe uma característica interpretativa, o Poder Legislativo está se afastando perigosamente do seu “norte”, de suas funções constitucionalmente atribuídas. É inconcebível, assim, aquele Poder interpretar norma, tendo em vista a clara invasão em esfera de competência de outrem.

Adverta-se, que tal prática era bastante comum na Roma antiga, onde o Imperador Justiniano, citado por Carlos Maximiliano<sup>8</sup>, repelia qualquer outra interpretação que não fosse a dele, generalizando-se o seguinte preceito: “Interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei”.

O ato realizado pelo Poder Legislativo, que, ao supostamente “interpretar” a norma deu-lhe novo sentido, pode ser um perigoso resquício da Carta Política do Império do Brasil<sup>9</sup>, outorgada em 1824 por D. Pedro I, que consagrou de modo expresse, em favor da Assembleia Geral (*em regra de exclusiva competência*), o poder de fazer as leis e de *interpretá-las* (art. 15, inciso VIII).

Assim, podemos afirmar que a medida adotada pela Lei Complementar nº 118/2005 guarda indigestas lembranças de “regimes ditatoriais fiscais”, na medida em que atribui ao Legislativo a perigosa prerrogativa de alterar, mediante camuflada interpretação, normas jurídicas, modificando entendimento consolidado jurisprudencialmente pelo Poder competente para tanto.

8. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

9. Fonte obtida no site: [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br).

Oportunas são as palavras do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup> sobre o tema:

O Poder Judiciário exerce papel fundamental para a materialização da segurança no interior do sistema jurídico, pela construção de normas individuais e concretas que fixam contornos semânticos das regras gerais e abstratas, possibilitando aos contribuintes atuarem em função desses vetores postos pelas decisões judiciais.

Os ensinamentos do eminente professor nos levam a crer o quão indispensável é a atuação do Poder Judiciário para a estabilização das volubilidades sociais. Acreditamos dessa forma que, para conferir maior credibilidade aos alicerces do princípio da separação de poderes, bem como da segurança jurídica, é fundamental que os poderes respeitem os limites de suas competências, constitucionalmente delimitadas.

Valiosos são os ensinamentos do Ministro Sepúlveda Pertence<sup>11</sup>:

Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova. Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula – se isso é possível – a única interpretação admissível dessa lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, *porque, evidentemente, se é única interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará ao Poder Judiciário.* (grifamos)

Enfim, é clara a usurpação de competência no vertente caso. Se interpretar é construir sentido e estabelecer parâmetros para a irradiação dos efeitos de uma determinada norma jurídica, o referido

---

10. *Op. cit.*, p. 27.

11. Voto proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605/DF.

ato de interpretar só poderá ser exercido pelo Poder Judiciário. Destacamos, assim, a vital importância desse Poder na interpretação de normas, possuindo *status* de guardião do Direito, devendo manter sob sua tutela as expectativas normativas na sociedade.

Logo, normas que tenham o objetivo de alterar jurisprudência consolidada não devem se prolongar no tempo, na medida em que caberá ao Poder Judiciário, mediante o exercício de sua função jurisdicional, declará-las inconstitucionais, tendo em vista o sistema jurídico vigente, afastando, assim, comportamentos divergentes e incompatíveis com a manutenção das expectativas normativo-sociais, notadamente no que se refere à divisão de poderes estabelecidos constitucionalmente.

Infere-se, portanto, que condutas incongruentes ao sistema jurídico, como a do Poder Legislativo em questão, não têm o condão de alterar jurisprudência perpetuada no tempo e nem situações jurídicas já estabelecidas, ainda que o art. 3º da LC nº 118/2005 supostamente tenha um caráter interpretativo, o que admitimos somente por amor à dialética.

*Resta salientar, ainda, que, em recente julgamento realizado pela 1ª Seção, nos autos dos Embargos de Divergência – Eresp nº 327.043, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que os efeitos do art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005 somente têm o condão de atingir as ações ajuizadas após 9 de junho de 2005, nos termos do art. 4º da referida Lei Complementar, tendo em vista sua clara natureza modificativa.*

#### 4. Conclusões

Diante do breve panorama aqui delineado, conclui-se que:

É inconstitucional o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, tendo em vista sua clara violação ao princípio da segurança jurídica, desestabilizando as expectativas normativas da sociedade;

É evidente a usurpação, pelo Poder Legislativo, de competência do Poder Judiciário, na medida em que aquele Poder utiliza-se de subterfúgios normativos para alterar interpretação de jurisprudência já pacificada, o que vem a reforçar a inconstitucionalidade da norma em questão;

As expectativas normativas devem ser mantidas, sob a salutar interferência do Poder Judiciário, tendo em vista o pleno exercício de suas funções, mantendo, dessa forma, a interpretação (prazo decenal) consolidada no tempo.

Contudo, considerando-se constitucional a norma em discussão, o que se admite apenas a título de argumentação, seus efeitos não devem alterar as situações pretéritas, devendo atingir somente as ações judiciais constituídas após o início de sua vigência, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005.

Marcelo de Lima Castro Diniz

## 1. Introdução

O presente estudo destina-se a analisar a viabilidade de modificação de norma inserta em lei complementar por lei ordinária, à luz do texto constitucional de 1988. A experiência em nosso País demonstra que esse fato tem ocorrido com certa freqüência.

A Lei Complementar nº 70/91, que instituiu contribuição social sobre o faturamento nos termos do art. 195, inciso I, da Constituição Federal, concedeu isenção às sociedades civis de profissão regulamentada, mas foi alterada pela Lei nº 9.430/96, extinguindo o incentivo fiscal.

A Lei nº 9.718/98<sup>1</sup> também modificou a Lei Complementar nº 70/91, mediante a ampliação da base de cálculo da COFINS e a majoração da alíquota para 3% (três por cento).

Menciona-se ainda a Lei Complementar nº 84/96, que foi objeto de alteração pela Lei nº 9.876/99, aumentando para 20% (vinte por cento) a alíquota da contribuição social incidente sobre os pagamentos realizados a administradores, autônomos e avulsos.

Destaca-se que a Lei Complementar nº 70/91 é *materialmente* lei ordinária, pois o art. 195 da Constituição não exige veículo normativo qualificado para a instituição da contribuição social sobre o faturamento.

---

1. A Lei Complementar nº 70/91 instituiu contribuição social sobre o faturamento para subvenção da seguridade social, com fundamento na norma de competência fixada no art. 195, inciso I, da Constituição Federal. A alíquota da contribuição foi fixada em 2% (dois por cento) e a base de cálculo eleita pelo legislador foi o faturamento, assim entendido pela somatória das receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Diferente é a situação da Lei Complementar nº 84/96, que atende tanto o requisito formal quanto o material, uma vez que sua edição teve por fundamento a regra de competência veiculada pelo art. 195, § 4º, combinado com o art. 154, inciso I, da Constituição Federal, a qual exige lei complementar para instituição de nova fonte de custeio da seguridade social.

## 2. As posições doutrinárias e a jurisprudência

Existem duas correntes de pensamento bem definidas sobre o tema em estudo. De um lado, há aqueles que prestigiam o aspecto material em detrimento do aspecto formal. Dizem os primeiros que, se a matéria predicada na Constituição pertence à competência da lei ordinária, a lei complementar que preencher esse espaço como tal não poderá ser considerada, mas como mera lei ordinária suscetível, pois, de alteração por instrumento legislativo do mesmo escalão.<sup>2</sup>

Sustenta a outra corrente que a Constituição também reconhece ou diferencia as normas pelo seu aspecto formal. Argumentam que uma lei não pode ser qualificada, simultaneamente, como lei ordinária e complementar, bem como que o legislador possui certa margem de liberdade (ou *discricionariedade*) para a eleição da espécie normativa que regulará as matérias indicadas pela Constituição, observada a ordem hierárquica. Entende, enfim, que é possível a conciliação dos aspectos formal e material em matéria legislativa, sobretudo porque a Constituição não confere prevalência de um sobre o outro<sup>3</sup>.

---

2. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994; \_\_\_\_\_, *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992; e SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

3. YAMASHITA, Douglas. Natureza jurídica da Lei Complementar nº 70/91 e sua alteração por lei ordinária. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 7, 1ª quinzena de abril de 1999, caderno 1, p. 227-31.

É bem verdade que o tema deste artigo está sendo amplamente debatido pelos nossos tribunais na atualidade. De um lado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>4</sup>, de outro, o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal quando julgou a ADC nº 1/DF, rel. Min. Moreira Alves, em 1.12.1993. Apesar disso, nos sentimos motivados a abordá-lo, não à luz da jurisprudência, mas a partir das premissas que enunciaremos na seqüência.

### 3. A natureza jurídica da lei complementar: competência e hierarquia

Victor Nunes Leal<sup>5</sup>, antes das Constituições de 1967 e 1988, entendia que nada diferenciava a lei complementar da lei ordinária. Ressalvava, contudo, que a lei complementar tinha por objeto temas sensíveis, funcionando como prolongamento da Constituição.

Após a promulgação da Constituição de 1988, a situação mudou. Há diferenças marcantes entre as leis complementar e ordinária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>6</sup> leciona que as leis *complementares*, inclusive as *tributárias*, são entes legislativos *reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo)*. Quanto ao aspecto formal, afirma o mestre mineiro, o que diferencia a lei complementar é o

- 
4. Tributário - Cofins - Sociedades civis de prestação de serviços profissionais - Isenção - Requisitos essenciais - Revogação da Lei Complementar nº 70/91 - Impossibilidade - Princípio da hierarquia das leis - Lei nº 9.430/96 (Lei Ordinária) - Precedentes - A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades. - A isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/96, Lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das Leis. - Agravo regimental improvido. (STJ - AGA 418361 - MG - 2ª T. - Rel. Min. Francisco Peçanha Martins - DJU 23.6.2003 - p. 317)
  5. *Apud* COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. 6ª Ed. RJ: Forense, 1994, p. 113.
  6. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 285.

quorum, enquanto, sob o aspecto material, a diferenciação reside no fato de as leis complementares terem por principal missão *complementar* regras constitucionais.

José Afonso da Silva<sup>7</sup> ensina que “as leis complementares adquiriram superioridade formal relativamente às outras leis, num *status* intermédio entre leis constitucionais e leis ordinárias”, e depois conclui:

As leis constitucionais modificam a Constituição, integrando-se nela. Constituem normas constitucionais em sentido formal, por onde já se nota que tem a mesma hierarquia das demais disposições da Constituição e, portanto, gozam de superioridade em relação às leis complementares.

À vista disso, não se pode dizer que a Constituição não valorizou o aspecto formal em matéria legislativa. Se toda matéria inserta no texto constitucional tem tal *status*, independentemente de não se tratar de norma *materialmente* constitucional, é certo que o elemento *formal* foi decisivo para se chegar a tal conclusão. Em suma, pouco importa se o tema devia, ou não, estar na Constituição; como está, é norma constitucional, e isso ninguém contesta.

Veja-se a regra veiculada pelo art. 220, § 6º, da Constituição Federal, que estatui: “O casamento civil pode ser dissolvido pelo divórcio, após prévia separação judicial por mais de um ano nos casos expressos em lei, ou comprovada separação de fato por mais de dois anos.” É por demais evidente que a definição do prazo para a obtenção do divórcio direto não constitui *matéria constitucional*. Contudo, pelo fato da Constituição ter fixado tal marco temporal, a lei infraconstitucional não poderá ampliá-lo ou restringi-lo, pois isso implicaria a modificação de regra constitucional por instrumento legislativo inferior.

---

7. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 234.

O aspecto formal traduz *segurança*, pois a circunstância de estar uma norma inserta em lei complementar ou emenda constitucional gera a confiança de que eventual modificação apenas poderá ser veiculada por diploma de igual ou superior *hierarquia*; aí reside o cerne do princípio da hierarquia, quando Canotilho o qualifica como *limite negativo*.

De fato, quanto mais alta situar-se a regra jurídica no escalão hierárquico, mais difícil será alterá-la em face da previsão de quoruns especiais, trazendo *proteção e segurança* quanto aos aspectos da *estabilidade* da lei e das relações jurídicas.

Ao estudar os princípios da hierarquia e da competência, Canotilho<sup>8</sup> apregoa que, ao contrário de se confundirem ou se contradizerem, ambos se completam, na medida em que o primeiro exerce função de *limite negativo*, enquanto o segundo funciona como *limite positivo*:

O princípio hierárquico acentua o caráter de limite negativo dos atos normativos superiores em relação aos atos normativos inferiores, ao passo que o princípio da competência pressupõe antes uma delimitação positiva, incluindo-se na competência de certas entidades a regulamentação material de certas matérias (por exemplo, pertence às regiões autônomas legislar sobre as matérias de interesse específico da região).

É importante sublinhar que há, efetivamente, relações de hierarquia e de subordinação entre as espécies legislativas, estando no ápice do sistema normativo a Constituição Federal. No plano infraconstitucional, a lei complementar sobrepõe-se à lei ordinária, à medida provisória, ao decreto legislativo, etc., precisamente porque a observância dos pressupostos necessários à sua edição (órgão competente, procedimento e quorum) lhe confere superioridade.

---

8. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. Lisboa: Almedina, 1997. p. 612.

Hans Kelsen<sup>9</sup> sustentava que todas normas jurídicas estão sujeitas à norma fundamental, que constitui a fonte primária do poder. As demais normas – sempre dependentes da norma fundamental – não se encontram em relação de coordenação, mas sim de *ordenação normativa*, ou inseridas em uma *estrutura escalonada*.

Com efeito, não se pode sobrepor o aspecto material ao formal em matéria legislativa, visto que o ordenamento jurídico não alberga tal conclusão. Não há, pois, hierarquia quanto às questões de forma e conteúdo.

Alfredo Augusto Becker<sup>10</sup> entendia que os critérios de *forma* e *conteúdo* em matéria legislativa não possuem qualquer valor *científico*. Prossegue afirmando que, no plano normativo, “não há distinção entre as questões de forma e conteúdo”, não sendo lícito concluir que um aspecto se sobreponha ao outro. E assim encerra seu raciocínio:

É um erro tradicional na hermenêutica jurídica a dicotomia entre forma e conteúdo de lei. A forma e o conteúdo da regra jurídica – na verdade – surgem simultaneamente. Surgem do mesmo e único esforço intelectual que faz a forma e o conteúdo surgirem do caos e da indolência.

Tanto não há predomínio da matéria sobre a forma que o Supremo Tribunal Federal<sup>11</sup> efetua o controle da constitucionalidade

---

9. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984. p. 269 e 277.

10. *Carnaval Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 119.

11. Ação direta de inconstitucionalidade – Policial Militar – Regime jurídico dos servidores públicos – Processo legislativo – Instauração dependente de iniciativa constitucionalmente reservada ao Chefe do Poder Executivo – Diploma legislativo estadual que resultou de iniciativa parlamentar – Inconstitucionalidade formal – Medida cautelar deferida. Os princípios que regem o processo legislativo impõem-se à observância dos Estados-membros – O modelo estruturador do processo legislativo, tal como delineado em seus aspectos fundamentais pela Carta da República, impõe-se, enquanto padrão normativo de compulsório atendimento, à observância incondicional dos Estados-membros. Precedentes. – O desrespeito à prerrogativa de iniciar o processo legislativo, que resulte da usurpação do poder sujeito à cláusula de reserva, traduz vício jurídico de gravidade

com base nesses dois critérios e, se for o caso, pronuncia a inconstitucionalidade formal de lei ou ato normativo, ainda que tenha sido atendida a regra constitucional de competência, isto é, mesmo que as normas introduzidas sejam materialmente constitucionais. A importância do devido processo legislativo é tão acentuada que o Supremo Tribunal Federal também entende que os aspectos fundamentais do processo legislativo, previstos no texto constitucional, devem ser observados pelas Constituições dos Estados Federados, sob pena de *inconstitucionalidade formal*.

Firmada a primeira premissa, isto é, de que não prepondera o elemento material em matéria legislativa, analisaremos as diferenças entre as leis complementar e ordinária.

#### 4. Diferenças entre lei ordinária e lei complementar: a importância do aspecto formal (órgão competente, procedimento e quorum)

Perscrutando-se o texto constitucional de 1988, verifica-se que existem diferenças entre as leis ordinária e complementar, tanto sob o prisma material quanto sob o formal.

Quando se tem em vista a Carta Magna, não se discute se uma norma apresenta conteúdo *materialmente* constitucional, pois o que importa é estar inserida na Constituição; prevalece, assim, o elemento formal.

---

inquestionável, cuja ocorrência reflete típica hipótese de inconstitucionalidade formal, apta a infirmar, de modo irremissível, a própria integridade do ato legislativo eventualmente editado. Nem mesmo a ulterior aquiescência do Chefe do Poder Executivo, mediante sanção do projeto de Lei, ainda quando dele seja a prerrogativa usurpada, tem o condão de sanar esse defeito jurídico radical. Insubsistência da Súmula nº 5/STF, motivada pela superveniente promulgação da Constituição Federal de 1988. Doutrina. Precedentes. Significação constitucional do regime jurídico dos servidores públicos (civis e militares). – A locução constitucional “regime jurídico dos servidores públicos” corresponde ao conjunto de normas que disciplinam os diversos aspectos das relações, estatutárias ou contratuais, mantidas pelo Estado com os seus agentes. (STF – ADI-MC 1381 – AL – Rel. Min. Celso de Mello – DJU 6.6.2003 – p. 29)

Por outro lado, não se desconhece que existem campos de atuação para as leis complementar e ordinária, devidamente delimitados pela Constituição, o que denota o realce do elemento material.

O elemento formal enfatiza a importância do órgão, do procedimento e do quorum para a aprovação das espécies legislativas (devido processo legislativo), conforme estatui o art. 59 da Constituição de 1988.

Exaltando a correlação entre o devido processo legislativo e o princípio da legalidade, Alexandre de Moraes<sup>12</sup> afirma:

O respeito ao devido processo legislativo na elaboração das espécies normativas é um dogma corolário à observância do princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente, uma vez que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada pelo Poder competente, segundo as normas de processo legislativo constitucional, determinando, desta forma, a Carta Magna, quais os órgãos e quais os procedimentos de criação das normas gerais.

Tárek Moysés Moussallem<sup>13</sup>, em estudo realizado sobre as fontes do Direito Tributário, salienta a importância do procedimento para a validade e a eficácia de determinado veículo legislativo, utilizando como dado empírico o exame da “conversão” da Medida Provisória nº 1.724/98 na Lei nº 9.718/98, em que não foram observados os arts. 61, 64, 65, 66 e 68 da Constituição. Pela pertinência, transcreve-se a lição do Mestre pela PUC/SP:

É de fácil constatação que a Lei Ordinária nº 9.718/98, que exsurge da conversão de Medida Provisória nº 1.724/98, é

---

12. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 544.

13. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 195-6.

atípica, ou seja, não percorreu os trâmites necessários para sua confecção (artigos 61, 64, 65, 66 e 68 da Constituição Federal).

Isso ocorre em virtude de o procedimento previsto para a “conversão” de medida provisória em lei ordinária compreender uma forma especial de promover o ingresso de determinados enunciados-enunciados.

No procedimento de “conversão” da medida provisória em lei, o Congresso Nacional dever-se-á reunir em sessão conjunta para, em um único turno de votação (art. 9º da Resolução nº 1 – 1989, promulgada pelo Congresso Nacional) realizar ou não a dita “conversão”.

Portanto, é de mediana clareza a diferença entre o procedimento previsto para a elaboração de uma lei ordinária e o procedimento prescrito para a conversão da medida provisória em lei.

O procedimento prescrito pelo Decreto nº 1-1989 a ser observado pelo Congresso Nacional possui o exclusivo intuito de converter a medida provisória em lei e, jamais, criar lei ordinária diversa da medida provisória originária. Amoldando esse entendimento aos léxicos empregados no presente trabalho: a conversão em lei da medida provisória não comporta, quando da conversão, alterações substanciais em seus enunciados-enunciados. Isso porque o procedimento legislativo para a elaboração de lei ordinária previsto constitucionalmente resta amesquinhado.

Frisa-se que não estamos a advogar a tese de que a medida provisória não possa ser emendada pelo Congresso Nacional (art. 4º da Resolução nº 1-1989 do Congresso Nacional). O que não pode ocorrer é que à palavra “conversão” seja atribuído o sentido de “novas disposições que impliquem alterações substanciais no enunciado-enunciado.”

Essa comprovação é singela. Basta analisarmos os enunciados-enunciados da Medida Provisória n. 1.724/98 em cotejo com os enunciados-enunciados da Lei Ordinária n. 9.718/98 para concluirmos pelo disparate.

Dessarte, não resta dúvida de que a Lei Ordinária nº 9.718/98, teve seu procedimento burlado, pois, por se tratar de uma nova lei e não de mera conversão de medida provisória, deveria ter obedecido ao procedimento previsto para sua normal votação (artigos 61, 64, 65, 66 e 68 da Constituição Federal).

É correto concluir-se, portanto, que um projeto de lei ordinária, aprovado por maioria absoluta, não se torna lei complementar apenas porque foi observado o quorum necessário à aprovação desta espécie normativa. Um projeto de lei ordinária apenas pode dar origem a uma lei ordinária, ocorrendo o mesmo em relação a um projeto de lei complementar.

Como bem explica Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup>:

É por aceitar que a norma N' entrou pela via constitucional que reivindico sua supremacia com relação à norma N", posta por lei ordinária. É porque certa norma individual e concreta veio à luz no bojo de um acórdão do Supremo Tribunal Federal que me atrevo a declarar sua prevalência em face de outro acórdão proferido por tribunal de menor hierarquia.

Hugo de Brito Machado<sup>15</sup>, por sua vez, leciona que “em sistemas jurídicos como o nosso, as normas ganham identidade e se posicionam no escalonamento hierárquico em razão de seus aspectos

---

14. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 51

15. Isenções e base de cálculo da Cofins. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 23, 1ª quinzena de dez. 1998, caderno 1, p. 609-611.

formais, a saber em razão do órgão que a produz e do procedimento adotado em sua produção”.

Douglas Yamashita<sup>16</sup> afirma que, afora a questão pertinente ao quorum, existem outras diferenças entre as leis ordinária e complementar:

O artigo 61 da Constituição Federal de 1988 distingue claramente a iniciativa de lei complementar da iniciativa de lei ordinária. Além disso, nos termos do artigo 51, III da Constituição, os arts. 24, II, 108, 138 e 148 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (aprovados pela Resolução nº 17/89 e respectivas alterações) explicitam fortes diferenças procedimentais entre projeto de lei ordinária e projetos de lei complementar. O mesmo ocorre com o artigo 203, a, c/c o artigo 246, § 1º, ambos do Regimento Interno do Senado Federal (aprovado pela Resolução nº 93/70 e respectivas alterações) que encontra seu fundamento no artigo 52, XII, da mesma Lei Fundamental de 1988.

Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>17</sup>, por sua vez, entende que, em matéria legislativa, *quem pode o mais pode o menos*. Vale dizer, se o legislador pode editar lei ordinária em face da competência que lhe foi outorgada pela Constituição, também pode fazê-lo por meio de lei complementar ou emenda constitucional, ou seja, por meio de ato legislativo superior no escalonamento hierárquico. Contudo, adverte com relação à lei complementar: “Se regular matéria de competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade, incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal”.

16. *Op. cit.*, p. 230.

17. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988, cit.*, p. 291.

Se, de fato, o aspecto mais importante para a Constituição em matéria legislativa fosse o material, com certeza teria que ser reconhecida a inconstitucionalidade da lei complementar que invadisse o campo de atuação privativo da lei ordinária, uma vez que os procedimentos legislativos são diferentes, conquanto o órgão competente seja o mesmo.

A própria assertiva “quem pode o mais pode o menos” traduz uma predisposição para a existência de hierarquia entre as espécies legislativas, na medida em que, em sentido oposto, *quem pode o menos, não pode o mais*.

## 5. Democracia e regra da maioria

Uma vez observado o devido processo constitucional para criação de lei definida pelo legislador como complementar, então se trata de lei complementar e como tal deve ser tratada.

As leis se fazem conhecidas pela forma como foram introduzidas no ordenamento jurídico. Aprovada uma lei complementar que atenda aos pressupostos constitucionais, deve-se considerá-la como tal (isto é, como autêntica lei complementar) à vista da competência implícita inerente a essa espécie legislativa toda vez que a Constituição não a exige.

Nesse ponto, observa-se que as matérias relativas ao procedimento e ao quorum são de suma importância para a definição da natureza jurídica das espécies legislativas. Dizer que o quorum é questão de somenos importância e implica agressão à própria noção de poder.

Com efeito, existe íntima relação entre o quorum e a disciplina jurídica do poder. A Carta Magna apregoa que “todo o poder emana do povo” (art. 1º, parágrafo único), tendo sido escolhido o sistema representativo, por meio do qual “a soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto” (art. 14).

Assim, o poder, que pertence ao povo, é manifestado principalmente por seus representantes, que compõem as Casas Legislativas. É evidente que quando a Constituição reclama quorum qualificado, como ocorre para aprovação de lei complementar, o que realmente está em jogo é a manifestação do povo, que deve ser mais contundente em alguns casos do que em outros. Portanto, amesquinhar-se a grandeza do quorum em matéria legislativa implica agressão ao próprio princípio de que todo o poder emana do povo e em seu nome será exercido.

Não se pode esquecer que a Assembléia Nacional Constituinte instituiu um Estado Democrático de Direito, que tem por fundamentos a soberania, a cidadania e o pluralismo político (preâmbulo e art. 1º). Como visto, a titularidade do poder é do povo, conforme consagra o parágrafo único do art. 1º: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos [democracia representativa] ou diretamente [democracia participativa], nos termos desta Constituição.” O art. 14 prevê que “a soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto igual para todos”.

No nosso sistema, a soberania do povo é exercida, direta e indiretamente, pelo *critério da maioria*, o que denota a importância da intensidade da manifestação popular. Conforme sublinha Pinto Ferreira<sup>18</sup>: “a democracia é a forma constitucional de governo da maioria, que, sobre a base da liberdade e igualdade, assegura às minorias no parlamento o direito de representação, fiscalização e crítica.”

Pondo de lado o aspecto estritamente jurídico-formal (mas sem desprezá-lo), a verdade é que a manifestação popular confere legitimidade aos atos praticados pelos mandatários populares. A regra da maioria, portanto, tem conexão direta com o regime democrático de governo, assim como com toda a estrutura do Estado.

É eleito aquele que tiver mais votos; em um julgamento realizado perante um Tribunal, vence a parte que tiver a maioria; as espécies

---

18. *Direito constitucional moderno*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983. tomo I, p. 189.

legislativas distinguem-se, dentre outros aspectos, pelo critério do quorum que guarda estrita sintonia com a *regra da maioria*.

A Constituição albergou expressamente a *regra da maioria*, conforme decorre dos seguintes preceitos, citados a título exemplificativo:

Art. 18.

§ 3º – Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

Art. 31.

§ 2º – O parecer prévio, emitido pelo órgão competente sobre as contas que o Prefeito deve anualmente prestar, só deixará de prevalecer por decisão de dois terços dos membros da Câmara Municipal.

Art. 51. Compete privativamente à Câmara dos Deputados:

I – autorizar, por dois terços de seus membros, a instauração de processo contra o Presidente e o Vice-Presidente da República e os Ministros de Estado.

Art. 53.

§ 2º – Desde a expedição do diploma, os membros do Congresso Nacional não poderão ser presos, salvo em flagrante de crime inafiançável. Nesse caso, os autos serão remetidos dentro de vinte e quatro horas à Casa respectiva, para que, pelo voto da maioria de seus membros, resolva sobre a prisão.

§ 3º – Recebida a denúncia contra Senador ou Deputado, por crime ocorrido após a diplomação, o Supremo Tribunal Federal

dará ciência à Casa respectiva, que, por iniciativa de partido político nela representado e pelo voto da maioria de seus membros, poderá, até a decisão final, sustar o andamento da ação.

§ 8º – As imunidades de Deputados ou Senadores subsistirão durante o estado de sítio, só podendo ser suspensas mediante o voto de dois terços dos membros da Casa respectiva, nos casos de atos praticados fora do recinto do Congresso Nacional, que sejam incompatíveis com a execução da medida.

Art. 55.

§ 2º – Nos casos dos incisos I, II e VI, a perda do mandato será decidida pela Câmara dos Deputados ou pelo Senado Federal, por voto secreto e maioria absoluta, mediante provocação da respectiva Mesa ou de partido político representado no Congresso Nacional, assegurada ampla defesa.

Art. 57.

§ 6º – A convocação extraordinária do Congresso Nacional far-se-á:

II – pelo Presidente da República, pelos Presidentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, ou a requerimento da maioria dos membros de ambas as Casas, em caso de urgência ou interesse público relevante.

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à Constituição;

II – leis complementares;

III – leis ordinárias;

IV – leis delegadas;

V – medidas provisórias;

VI – decretos legislativos;

VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

III – de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 2º – A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

Art. 66.

§ 4º – O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, em escrutínio secreto.

Art. 67. A matéria constante de projeto de lei rejeitado somente poderá constituir objeto de novo projeto, na mesma sessão legislativa, mediante proposta da maioria absoluta dos membros de qualquer das Casas do Congresso Nacional.

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

Art. 77.

§ 2º – Será considerado eleito Presidente o candidato que, registrado por partido político, obtiver a maioria absoluta de votos, não computados os em branco e os nulos.

Art. 93.

VIII – o ato de remoção, disponibilidade e aposentadoria do magistrado, por interesse público, fundar-se-á em decisão por voto de dois terços do respectivo tribunal, assegurada ampla defesa;

X – as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros.

Art. 128.

§ 1º – O Ministério Público da União tem por chefe o Procurador-Geral da República, nomeado pelo Presidente da República dentre integrantes da carreira, maiores de trinta e cinco anos, após a aprovação de seu nome pela maioria absoluta dos membros do Senado Federal, para mandato de dois anos, permitida a recondução.

§ 2º – A destituição do Procurador-Geral da República, por iniciativa do Presidente da República, deverá ser precedida de autorização da maioria absoluta do Senado Federal.

§ 4º – Os Procuradores-Gerais nos Estados e no Distrito Federal e Territórios poderão ser destituídos por deliberação da maioria absoluta do Poder Legislativo, na forma da lei complementar respectiva.

Art. 155.

§ 2º. [...]

V – é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante

resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

No altiplano da sua sabedoria, Aristóteles dizia que “a democracia é o governo em que predomina a maioria”. É verdade que essa assertiva pode legitimar a ditadura, visto que as “minorias” poderiam ser discriminadas. Essa, contudo, não é a concepção de democracia que impera no nosso sistema, embora seja indiscutível a aceitação da regra da maioria ou do *princípio da mais valia legitimatória*, mencionado por Canotilho.

A regra da maioria encontra seu fundamento no princípio do pluralismo político, que se assenta nos primados da liberdade e da igualdade humanas. Justamente pelo fato de os valores relativos à “sociedade pluralista” (preâmbulo) e ao “pluralismo político” (art. 1º, V) serem incompatíveis com a segregação, a discriminação e a opressão, é que prevalece o princípio da maioria. É importante mencionar a lição de José Afonso da Silva<sup>19</sup>:

O Estado Democrático de Direito, em que se constitui a República Federativa do Brasil, assegura os valores de uma *sociedade pluralista* (preâmbulo) e fundamenta-se no *pluralismo político* (art. 1º, V).

A Constituição opta, pois, pela *sociedade pluralista* que respeita a pessoa humana e sua liberdade, em lugar de uma *sociedade monista* que mutila os seres e engendra as ortodoxias opressivas. O pluralismo é uma realidade, pois a sociedade se compõe de uma pluralidade de categorias sociais, de classes, grupos sociais, econômicos, culturais e ideológicos. Optar por uma *sociedade pluralista* significa acolher uma sociedade

---

19. *Curso de direito constitucional positivo*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 126-7.

conflitiva, de interesses contraditórios e antinômicos. O problema do pluralismo está precisamente em construir o equilíbrio entre as tensões múltiplas e por vezes contraditórias, em conciliar a sociabilidade e o particularismo, em administrar os antagonismos e evitar divisões irreduzíveis. Aí se insere o papel do poder político: “satisfazer pela edição de medidas adequadas o pluralismo social, contendo seu efeito dissolvente pela unidade de fundamento da ordem jurídica.”

A verdade é que os sistemas político e jurídico interagem em matéria constitucional, com a ressalva de que essa relação é *normativa*. Com efeito, dizia Lourival Vilanova<sup>20</sup> que “não há o fato econômico puro, o fato jurídico puro ou o fato político puro”, daí porque “conceitualmente, e por mero corte metodológico de análise, política e direito distinguem-se, mas inter-atuam na realidade do acontecer histórico-social.”

No mesmo sentido, Carlos Maximiliano<sup>21</sup> ressalta a importância do elemento político em tema de hermenêutica constitucional:

O Direito Constitucional apóia-se no elemento político, essencialmente instável, e a esta particularidade atende, com especial e constante cuidado, o exegeta. Naquele departamento da ciência de Papiniano preponderam os valores jurídico-sociais. Devem as instituições ser entendidas e postas em função de modo que correspondam às necessidades políticas, às tendências gerais da nacionalidade, à consideração dos anelos elevados e justas aspirações do povo.

Em julgamento histórico proferido pelo Supremo Tribunal Federal, o Ministro Themístocles Calvanti<sup>22</sup> manifestou idêntico pensamento:

20. Política e Direito: relação normativa. In: *Escritos jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003. v. 1, p. 368 e 374.

21. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 305.

22. Voto proferido no julgamento da Representação de Inconstitucionalidade 746-GB.

Na interpretação da Constituição não se deve levar em conta somente a intenção do legislador, o sentido e a significação das palavras, o raciocínio lógico no processo de interpretação, considerando-se a Constituição como um diploma político.

Quer-se ressaltar, à guisa de conclusão, que, quando se postula a importância do quorum em matéria legislativa, o que realmente está em causa é a manifestação popular.

## 6. A experiência da Constituição Portuguesa: as leis reforçadas e o quorum

Dentro do contexto da Constituição Portuguesa, também existem várias categorias de leis. Dentre elas, tem-se as leis reforçadas, as leis orgânicas, as leis que postulam a aprovação por maioria de dois terços, as leis que por força da Constituição sejam pressupostos normativos necessários de outras leis e as leis que por outras devam ser respeitada.

Na ótica de Canotilho<sup>23</sup> quanto às leis que exigem a aprovação por maioria de dois terços, são relevantes o procedimento e o quorum, tendo sido consagrado o *critério da mais valia legitimatória*, ou seja, o *critério da maioria reforçada, exigido para sua aprovação*.

Percebe-se que a Constituição Portuguesa, assim como ocorre com a nossa, prestigia o quorum para aprovação das suas leis. Vê-se, pois, que o *quorum* é de suma importância para a caracterização da lei reforçada, que se diz reforçada justamente pelo critério da *mais valia legitimatória*.

No Brasil, embora não haja leis reforçadas, existem as leis complementares, que também se avultam pelos aspectos formal e do quorum qualificado para aprovação. Seria violentar tanto a Constituição

---

23. *Op. cit.*, p. 684-9.

Portuguesa como a Brasileira a alteração de lei aqui complementar e lá reforçada por diploma sem esse traço formal ou que não reclame maioria qualificada para aprovação; seria amesquinhar o critério da *mais valia legitimatória*, que se faz presente para a edição da lei, mas não para sua alteração, o que significa agressão ao próprio Estado Democrático de Direito.

Aqui, como lá, é de suma importância a observância do procedimento e do quorum para aprovação das leis. Como ressaltado por Canotilho, a lei reforçada em Portugal (e a lei complementar no Brasil) realça a importância político-constitucional da matéria regulamentada, cujo juízo crítico cabe ao legislador, a quem compete cumprir a Constituição, principalmente seus princípios e objetivos.

Sob outra perspectiva, nota-se que a edição de lei complementar traz mais segurança aos cidadãos, na medida em que o quorum para aprovação é mais elevado. O quorum qualificado postula dos parlamentares maior discussão para a aprovação do respectivo texto legal. E a dificuldade para alteração é vista como importante instrumento de estabilidade das relações jurídicas. Isso tem conexão com o princípio da segurança jurídica, que é insito à noção de “Estado Democrático de Direito” (art. 1º da CF), sendo fundamental para que os homens possam conduzir suas vidas e exercer suas liberdades individuais, conforme sublinha Canotilho<sup>24</sup>:

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideram os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito.

A segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) viabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do

---

24. *Op. cit.*, p. 250.

poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos.

Desse modo, se o princípio da segurança jurídica compagina-se às necessidades do homem (povo), e considerando-se que todo o poder emana do povo (homem), entendemos que o procedimento e o quorum para aprovação de leis complementares são manifestamente relevantes. Repita-se: desprezar esses aspectos ou supervalorizar o aspecto material implica agressão frontal à Constituição, em todas as suas bases e fundamentos. Nesse preciso sentido é a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>25</sup>:

É de se sustentar, portanto, que a lei complementar é um *tertium genus* interposto, na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta – a lei delegada e o decreto lei (hoje medida provisória)) e a Constituição (e suas emendas). Não é só, porém, o argumento de autoridade que apóia essa tese; a própria lógica o faz. A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associado ao seu estabelecimento. Paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigiu ponderação especial. Aliás, é princípio geral de Direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma.

---

25. *Do processo legislativo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 236-7.

Como visto, o elemento formal é de fundamental importância em matéria legislativa, visto que se encontra intimamente ligado aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança.

No nosso sistema jurídico, as formalidades são essenciais para o exercício de competências e direitos subjetivos, precisamente porque traduzem segurança e certeza. Não se pode esquecer da irrestrita aplicação do princípio do devido processo legal ao processo legislativo. Daí porque não se pode admitir que determinada norma seja veiculada de uma forma, mas alterada por modo diferente, mormente quando na etapa de modificação não foi observado o mesmo quorum exigido para sua introdução no sistema.

## 7. Competências implícitas e competências explícitas: Princípio da Liberdade de Conformação

Canotilho<sup>26</sup> observa que a Constituição deve acomodar o princípio da conformidade funcional, segundo o qual:

[...] Quando a Constituição regula de determinada forma a competência e função dos órgãos de soberania, estes órgãos devem manter-se no quadro de competências constitucionalmente definido, não devendo modificar, por via interpretativa (através do modo e resultado da interpretação), a repartição, coordenação e equilíbrio de poderes, funções e tarefas inerentes ao referido quadro de competências.

Assinala também que existem três espécies de competência, assim distribuídas:

---

26. *Op. cit.*, p. 492.

(1) competências constitucionais escritas expressas: competências dos órgãos da soberania expressamente mencionadas nos enunciados lingüísticos das normas constitucionais; (2) competências constitucionais (escritas) implícitas: competências não individualizadas ou mencionadas no texto constitucional, mas que se podem ainda considerar como implicitante derivadas das normas constitucionais escritas; (3) competências não escritas; aquelas que não têm qualquer suporte, mesmo implícito, no texto constitucional.

Assim, é possível compatibilizar-se a teoria propugnada por Sacha Calmon de que, em matéria legislativa, *quem pode o mais pode o menos*, com a teoria das competências implícitas propugnada por Canotilho a partir da experiência norte-americana.

E mediante a conjugação dessas doutrinas, avulta a prerrogativa constitucional do legislador adotar determinado veículo normativo superior hierarquicamente – mas jamais inferior –, ao invés daquela espécie normativa expressamente consagrada no texto constitucional.

O próprio texto do art. 61, *caput*, sinaliza neste sentido:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nessa Constituição.

A propósito das competências implícitas, Canotilho<sup>27</sup> afirma:

(1) poderes decorrentes ou emergentes (*resulting power*): os poderes que derivam de uma leitura conjunta de todos os

---

27. *Op. cit.*, p. 493.

alguns dos poderes conferidos especificamente pela Constituição; (2) poderes implícitos (*implied powers*): poderes não expressamente mencionados na Constituição, mas adequados à prossecução dos fins e tarefas constitucionalmente atribuídos aos órgãos de soberania; (3) poderes inerentes ou essenciais (*inherent or essential powers*): poderes pertinentes e indispensáveis a exercício de funções políticas soberanas.

### Na visão de Paulo Bonavides<sup>28</sup>, a competência implícita

é, ao mesmo tempo, a técnica que, partidos os laços de origem, e conseqüentemente emancipada de toda a servidão ideológica, pode, com a máxima eficácia, se constituir num instrumento interpretativo de toda Constituição, não importa o conteúdo material nem as premissas teóricas fundamentais sobre as quais repouse. Vale assim de princípio deveras idôneo com que conduzir indiferentemente a construção jurídica de modelo constitucional sem relação necessária com este ou aquele quadro de princípios e valores, perante os quais pode de todo neutralizar-se. Em rigor, como instrumento aplicável, é mais uma técnica do que um princípio – princípio e técnica fora conjuntamente no constitucionalismo americano do século XIX.

Paulo de Barros Carvalho<sup>29</sup> também admite a existência de competências implícitas no texto constitucional, quando afirma:

Nada obstante, o direito que entre nós vigora erigiu conceito de lei complementar que nos interessa conhecer por tratar-se de noção jurídico-positiva: lei complementar é aquela que,

---

28. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 433-4.

29. *Op. cit.*, p. 205.

dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional. É com essa porção significativa que a vemos inúmeras vezes mencionada pelo constituinte, e é assim que devemos recebê-la, numa exegese genuinamente intra-sistemática....Dai afirmar-se que a lei complementar reveste-se de natureza ontológico-formal.

Se, para Kelsen<sup>30</sup>, competência consiste em autorização para produzir normas jurídicas, resta evidente que, se o direito positivo não proíbe, é permitido ao legislador produzir determinada regra por meio de espécie legislativa superior, precisamente porque “uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer por que o seu conteúdo pode ser deduzido pela via de um raciocínio lógico do de uma norma fundamental pressuposta, mas por que é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta”.

A Constituição, na qualidade de Carta Política, consagra valores e princípios que devem ser devidamente moldados pelo legislador ao produzir normas, mediante “uma conformação livre dos fins político-sociais enunciados na Constituição”. Isso não significa discricionariedade, na concepção que a doutrina do Direito Administrativo apregoa: oportunidade e conveniência. Antes, denota o caráter vinculado da atividade legislativa à Constituição<sup>31</sup>.

Qualquer valoração, escolha ou ponderação do legislador deve guardar estrita observância ao que enuncia a Constituição. Na produção do ato legislativo, o legislador dispõe de certa margem de

30. *Teoria pura do direito*. 6. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1984. p. 273.

31. Ao contrário de Douglas Yamashita, não admitimos que a Constituição outorgue algum poder discricionário ao legislador. A atividade legislativa é plenamente vinculada à Constituição. Aceitamos, contudo, a possibilidade de a Constituição outorgar *liberdade de conformação* na produção do ato legislativo.

liberdade visando adequá-lo aos princípios e valores consagrados pela Constituição.

Se o legislador – atento ao princípio da segurança jurídica e demais valores e objetivos albergados pela Constituição Federal – houve por bem regular determinada matéria por meio de diploma superior na hierarquia em relação àquele especificamente previsto pela regra de competência, é porque se valeu da *liberdade de conformação* implícita no texto constitucional, para cumprir os comandos constitucionais mais importantes: seus princípios. Nesse sentido é a lição de Canotilho<sup>32</sup>:

No âmbito das normas constitucionais estruturalmente aproximadas de “cláusulas gerais”, o legislador dispõe de um amplo domínio político para ponderar, valorar e comparar os fins dos preceitos constitucionais, proceder a escolha e tomar decisões. Esta atividade de “ponderação”, de “valoração” e de “escolha” implica que o legislador, embora jurídico-constitucionalmente vinculado, desenvolva uma atividade política oriunda, não subsumível a esquemas de “execuções” ou “aplicação” de leis constitucionais. A política, nesta perspectiva, deveria ser uma “política constitucional”, mas não se reduziria à “realização” de normas constitucionais. Seria, sim, uma conformação livre dos fins político-sociais enunciados na Constituição.

Como já observara o Ministro Marco Aurélio, em Direito, o meio justifica o fim, mas não este aquele (RE 166.722-RS, voto). E Canotilho<sup>33</sup>, no mesmo tom, ressalta que “a abertura de alternativas, no esquema meios-fins, é, porém, indiscutível, no plano legislativo.”

Para a consecução dos valores determinados pela Constituição, é certo que o legislador está autorizado a concretizá-los com certa

32. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra, 1994. p. 218.

33. *Direito constitucional e teoria da constituição*, cit., p. 684-9.

*liberdade de conformação*. Todavia, sua atividade está plenamente vinculada aos parâmetros fixados pela Constituição, quanto aos fins, interesses, valores e princípios lá consagrados.

Conforme observa Celso Fernandes Campilongo<sup>34</sup>, no Estado Democrático de Direito, não se visa à proteção apenas aos direitos subjetivos, mas também – e principalmente – que o Estado atue ativamente, mediante a concretização dos valores, garantias e princípios constitucionais.

Por todos esses aspectos, conclui-se que nas situações em que a Constituição não exige lei complementar para regular determinada matéria, faculta o uso dessa espécie normativa, em vista da liberdade de conformação consagrada pela Constituição. É o que entende Douglas Yamashita<sup>35</sup>:

Restringir o uso de leis complementares apenas às matérias expressamente discriminadas pela Constituição, como quer a doutrina tradicional, significaria desprezar a inestimável segurança jurídica que tais diplomas legais podem proporcionar. Certamente, não é esse o espírito da Carta Constitucional de 1988. Como qualquer Constituição moderna, nossa Constituição visa à máxima realização dos valores que prestigia, dentre os quais está a segurança jurídica.

Desse modo, quando é editada lei complementar para disciplinar matéria que pertence ao feixe de atribuições da lei ordinária não há qualquer invasão ou violação à regra constitucional de competência, precisamente porque, quando a Constituição não exige tal espécie legislativa, a faculta.

---

34. *Política, Sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 44.

35. *Op. cit.*, p. 229.

## 8. Conclusões

São inconstitucionais as modificações implementadas por leis ordinárias no texto da Lei Complementar nº 70/91. Pouco importa se esse diploma possa ser qualificado materialmente como lei ordinária à luz do art. 195 da Constituição de 1988. Por força dos princípios da competência, hierarquia, mais valia legitimatória, liberdade de conformação, segurança jurídica, etc., o importante é que a Lei Complementar nº 70/91 tenha sido introduzida no sistema normativo mediante o respeito às regras que dispõem sobre órgão competente, procedimento e quorum, isto é, ao devido processo legislativo. E isso foi cumprido para a edição da Lei Complementar nº 70/91.

Mais notável ainda é a inconstitucionalidade da Lei nº 9.876/99, que aumentou para 20% (vinte por cento) a alíquota da contribuição social incidente sobre os pagamentos realizados a administradores, autônomos e avulsos, modificando a Lei Complementar nº 84/96.

Como vimos, a instituição da referida contribuição teve por fundamento constitucional o exercício da competência residual da União para a criação de nova fonte de custeio da seguridade social *ex vi* do art. 195, § 4º, combinado com o art. 154, inciso I, da Constituição.

Mesmo tendo ampliado a competência da União, permitindo-lhe instituir contribuição social sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, a Emenda Constitucional 20/98 não convalida o vício.

É que a Lei Complementar nº 84/96 deve ser contrastada com o texto constitucional em vigor quando da sua promulgação, e nessa época exigia-se lei complementar *ex vi* dos arts. 195, §§ 4º e 154, inciso I, visto que se tratava de nova fonte de custeio da seguridade social.

Portanto, quando se operou a edição da Lei Complementar nº 84/96, foram preenchidos tanto os requisitos formais (órgão competente, procedimento e quorum) quanto materiais, uma vez que a

Constituição impunha expressamente a observância dos pressupostos necessários ao exercício da competência residual, nos termos do art. 154<sup>36</sup>, inciso I.

---

36. "Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição."

PARECER



INTELIGÊNCIA DO ART. 78 DO ADCT. CONCEITO DE JUROS  
LEGAIS, COMPENSATÓRIOS E MORATÓRIOS:  
OS LIMITES DA COISA JULGADA E A EFICÁCIA DAS DECISÕES  
TRANSITADAS EM JULGADO. PARECER.

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues

## Consulta

Honra-nos a consulente, por meio de seu eminente advogado, com consulta sobre questões relacionadas ao Processo de Desapropriação de imóvel e o valor da indenização apurado em conta de liquidação, de decisão transitada em julgado, nos seguintes termos:

A consulente teve imóvel desapropriado pela Prefeitura Municipal por meio do processo de desapropriação que tramitou perante o Juízo de Direito da 1ª Vara Cível da mesma Comarca, cuja indenização foi apurada em conta de liquidação de sentença com trânsito em julgado em janeiro de 1993. Expedido o ofício requisitório, ficou constituído o débito no precatório de ordem cronológica, tendo a expropriada realizado pagamento parcial da dívida pelo valor nominal do precatório.

Sobrevindo a Emenda Constitucional nº 30, tal precatório pendente de pagamento foi submetido à moratória de dez anos para liquidação em dez parcelas iguais e sucessivas.

Ocorre, porém, que, em 28.12.2001, a Municipalidade recalculou o valor do precatório, adotando critério de cálculo diferente daquele constante na sentença transitada em julgado, tendo utilizado tabela de atualização diferente da adotada pelo Tribunal de Justiça, *além da exclusão dos juros compensatórios*. Esse recálculo do valor da dívida importou no depósito insuficiente da primeira

parcela da Emenda Constitucional nº 30, que, em vez de representar um décimo do valor real, foi equivalente a, aproximadamente, um vinte avos.

Tal procedimento violou o comando do art. 78 do ADCT/CF, uma vez que a prestação anual não foi liquidada pelo *seu valor real com o acréscimo dos juros legais, neles incluídos os compensatórios integrantes da coisa julgada*. É certo também que foi vencido o prazo e houve omissão, em relação aos valores subtraídos indevidamente do depósito da primeira parcela, no Orçamento do Exercício de 2001.

O valor referente à complementação da primeira parcela está sendo apurado no juízo da execução e será ainda objeto de apreciação judicial para posterior ordem de pagamento.

Diante desses fatos, a consulente, tendo por objetivo respaldar futura medida judicial que recomponha a integralização do valor correto da primeira parcela, assim como das outras restantes, formula a seguinte *consulta*:

1. O art. 78 do ADCT/CF, introduzido pela Emenda Constitucional nº 30, permite os pagamentos parcelados da dívida, embora insuficientes?

2. Na expressão “juros legais”, contida no art. 78 do ADCT, estão compreendidos também os juros compensatórios? Na situação de haver previsão dos juros compensatórios em Medida Provisória, e a mesma ser ainda vigente, seriam eles considerados legais? Pode prevalecer o percentual fixado em Medida Provisória, inferior ao do constante na decisão transitada em julgado?

3. Mantida a ordem de pagamento, a insuficiência do depósito da primeira parcela, quer pela falta de recursos orçamentários, quer pelo recálculo da apuração de novo valor da dívida, vencido o prazo e tendo havido omissão no Orçamento do valor correto à liquidação pelo seu valor real, tem procedência o pedido de seqüestro de rendas da entidade executada, suficientes à satisfação da prestação nos termos do § 4º, do art. 78 do ADCT?

4. É possível afirmar, pelo princípio de hermenêutica jurídica, que, *não tendo a entidade executada inscrito no Orçamento o valor correspondente ao depósito suficiente e vencido o prazo* para o pagamento da primeira parcela na forma prevista constitucionalmente, configuram-se essas duas hipóteses como pressupostos para o deferimento do pedido de seqüestro à luz do disposto no § 4º do art. 78 do ADCT?

5. Em sendo formulado o pedido de seqüestro sob tal fundamentação, é devida a complementação da primeira parcela, atualizada a partir da data da sua apuração até a data do depósito complementar?

## Resposta

As questões formuladas pela Consulente envolvem temas de direito constitucional – sejam referentes às garantias e direitos individuais, sejam à justa indenização do direito adquirido e dos efeitos da EC nº 30/2000 e da EC nº 37/2002 –, bem como a natureza da correção monetária e do processo civil, além dos limites da coisa julgada.

Antes, porém, de examinar cada uma das indagações da consulente e ofertar nossa opinião sobre a matéria objeto da consulta, torna-se necessário tecer algumas considerações sobre o instituto da desapropriação à luz da Constituição e sobre a garantia constitucional de justa indenização, que deve recompor o patrimônio do particular, retirado em favor do Poder Público.

A Constituição, como pacto fundamental de uma sociedade, representa um corpo de normas destinado a limitar o Poder frente à liberdade e aos direitos dos cidadãos, limitação essa que é a base de toda organização político-social de um povo.

Por essa razão, na interpretação de suas normas, assume relevante papel o *método teleológico* como meio para tornar eficazes os

princípios e valores escolhidos pela sociedade para conformar o seu ordenamento jurídico fundamental, com o qual há de harmonizar-se toda a legislação infraconstitucional, pressuposto de sua validade.

Ao definir os direitos e as garantias individuais, a Constituição estabelece diversos princípios, com a finalidade de preservar valores que são inerentes ao perfil de Estado Democrático de Direito, adotado pelo País.<sup>1</sup>

Com efeito, a Constituição Federal, no Capítulo dedicado aos Direitos e Garantias Individuais, em seu art. 5º, incisos XXII e XXIV, consagra o direito de propriedade e o procedimento em caso de desapropriação nos seguintes termos:

Art. 5º – Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXII – é garantido o direito de propriedade.

XXIV – a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

A Constituição declara a propriedade como uma das bases fundamentais de todo o sistema dos direitos e garantias individuais. Esse direito de propriedade compreende o direito de usar, gozar e

---

1. O art. 1º da CF está assim conformado: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado democrático de direito e tem como fundamentos:

I – a soberania;

II – a cidadania;

III – a dignidade da pessoa humana;

IV – os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa;

V – o pluralismo político.”

dispor da coisa. Em relação à propriedade imóvel, essa garantia constitucional “tem conteúdo econômico. Referindo-se à propriedade, quis o constituinte dizer direito de conteúdo econômico”.<sup>2</sup> Assim, o texto constitucional, no inciso XXII do art. 5º, consagra o direito fundamental de propriedade que, contudo, não é um direito absoluto e pode ser retirado em favor do interesse público, mediante a justa indenização, por *necessidade, utilidade pública* ou *interesse social*, na forma do inciso XXIV do art. 5º.

A exegese do texto em comento revela a previsão de duas garantias diferentes para o direito de propriedade. Uma é a garantia *de conservação da propriedade*; a outra, complementar à primeira, é a *compensação pela sua perda*. A Constituição consagra o direito fundamental da pessoa não ser despojada de direito de patrimônio sem justa indenização.<sup>3</sup>

Há *necessidade pública* sempre que a expropriação de determinado bem for indispensável para a atividade essencial do Estado. *Utilidade Pública*, quando determinado bem, ainda que não seja imprescindível ou insubstituível, é conveniente para o desempenho

2. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentário à Constituição Brasileira de 1998*. v. I. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 45-6.

3. Hely Lopes Meirelles, a propósito, escreve:

“Desapropriação ou expropriação é a transferência compulsória da propriedade particular (ou pública de entidade de grau inferior para o superior) para o Poder Público ou seus delegados, por utilidade ou necessidade pública ou, ainda, por interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro (CF, art. 5º, XXIV), salvo as exceções constitucionais de pagamento em títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, no caso de área urbana não edificada, subutilizada ou não utilizada (CF, art. 182, § 4º, III), e de pagamento em títulos da dívida agrária, no caso de reforma agrária, por interesse social (CF, art. 184).

Com essa conceituação, a desapropriação é o moderno e eficaz instrumento de que se vale o Estado para remover obstáculos à execução de obras e serviços públicos; para propiciar a implantação de planos de urbanização; para preservar o meio ambiente contra devastações e poluições; e para realizar a justiça social, com a distribuição de bens inadequadamente utilizados pela iniciativa privada. A desapropriação é, assim, a forma conciliadora entre a garantia da propriedade individual e a função social dessa mesma propriedade, que exige usos compatíveis com o bem-estar social da coletividade.” (*Direito Administrativo Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, p. 512-3).

da atividade estatal. Por fim, entende-se existir no *interesse social* toda vez que a expropriação de um bem qualquer for conveniente para a paz, para o progresso social ou para o desenvolvimento da sociedade. Para a paz a fim de evitar atritos sociais. Para o progresso social, com a finalidade de difusão da propriedade. Para o desenvolvimento, a fim de permitir exploração mais racional e intensa de bem valioso para toda a comunidade.<sup>4</sup>

O Poder Judiciário não pode entrar no mérito da desapropriação. Essa é uma decisão política que deve caber aos órgãos propriamente políticos: o governo e o legislativo. O que o Judiciário pode fazer é examinar em qual dos fundamentos constitucionais se enquadra o motivo alegado para a expropriação, visto que, nesse caso, não mais se trata de apreciação de conveniência, mas de verificação da adequação do fato à norma, o que é próprio da função jurisdicional.

A Constituição também garante a compensação patrimonial, em complementação à garantia do direito de propriedade. Essa garantia de compensação se impõe para que o patrimônio particular não sofra redução em seu valor real por decorrência da expropriação. Assim, como compensação da expropriação, esse patrimônio recebe o equivalente do que lhe foi retirado.

Tal como preconizado no texto constitucional, essa compensação é a indenização, devendo ser *justa e prévia*. Por justa, pretende a Constituição que a indenização seja igual ao valor que tenha o bem expropriado no mercado, pois é esse o único *critério real* para a reposição do seu valor. Justa significa que há de corresponder ao valor de mercado do bem, ao *quantum* necessário para a aquisição de outro com características o mais idênticas possível, de tal forma que a *indenização justa há de corresponder ao mais completo ressarcimento possível do dano sofrido pela perda da propriedade*.

---

4. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Op. cit.*, p. 47.

O valor deve ser integral e atual, e isso implica ressarcir tudo aquilo que se retira do expropriado, razão pela qual o valor deve ser corrigido monetariamente, acrescido de juros compensatórios e moratórios, a fim de recompor o dano sofrido pelo expropriado em seu patrimônio e a demora no pagamento.<sup>5</sup>

No caso da Consulente, após vários anos de discussão judicial, obteve decisão favorável, já transitada em julgado, que estabeleceu o valor da indenização e a forma de cálculo para atualização monetária do valor dessa recomposição patrimonial, acrescida de juros compensatórios de 12% ao ano e juros moratórios de 6% ao ano (Processo nº 1640/89 – da 1ª Vara Cível de Santo André).

Essa decisão há de ser cumprida por inteiro pela Municipalidade de Santo André, sob pena de violação da coisa julgada, do direito adquirido e do ato jurídico perfeito (que a lei nova não pode alcançar), bem como afastar interpretações convenientes que a administração pública possa dar, para efeitos de pagamento a menor do valor fixado judicialmente.

Por essa razão, a Constituição Federal, entre os direitos e garantias fundamentais arrolados no art. 5º, faz expressa menção à tutela de situações já consolidadas no tempo, nos seguintes termos:

XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.<sup>6,7</sup>

5. “A desapropriação, em sendo caracterizada como uma manifestação da atividade administrativa, deve vir, impreterivelmente, norteadas tanto pelos princípios constitucionais da Administração como pelos demais princípios que regem o Direito Administrativo. Assim sendo, os princípios constitucionais da *legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência*, dentre outros, devem ser imperativamente respeitados, sob pena de o procedimento expropriatório, quando do desenvolvimento apartado dessas regras fundamentais diretoras, ser inquinado em sua validade.” (MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 376.)
6. Celso Bastos comenta o dispositivo como se segue: “A Constituição arrola como outras das garantias do cidadão em matéria de direito intertemporal ao ato jurídico perfeito. A rigor, o ato jurídico perfeito está compreendido no direito adquirido. Em outras palavras, não se pode conceber um direito adquirido que não advenha de um ato jurídico perfeito.

Essa trilogia de garantias – de que a lei não prejudicará o *direito adquirido*, o *ato jurídico perfeito* e à *coisa julgada* – se traduz na segurança jurídica dos cidadãos, diante da lei nova e da obediência à *coisa julgada*, que deve ser imutável entre as partes.

O dispositivo constitucional tem por objetivo dar segurança e certeza às relações jurídicas, conseqüentemente, aos direitos assumidos pelos indivíduos na vida social. Haveria grave insegurança a ameaçar os próprios fundamentos da vida social, se tais direitos pudessem ter sua validade recolocada em discussão a qualquer tempo, e as decisões dos tribunais sempre pudessem ser impugnadas ou desobedecidas.

---

Parece que o constituinte teve mais em mira, ao cogitar dessa matéria seus aspectos formais, isto é, ato jurídico perfeito é aquele que se aperfeiçoou que reuniu todos os elementos necessários à sua formação, debaixo da lei velha.

Isso não quer dizer que ele encerre no seu bojo um direito adquirido. O que o constituinte quis foi imunizar o portador do ato jurídico perfeito contra as oscilações de forma aportadas pela lei. *Assim se alguém desfruta de um direito por força de um ato que cumpriu integralmente as etapas da sua formação debaixo da lei velha, não pode ter esse direito negado só porque a lei nova exige outra exteriorização do ato.*” (Comentários à Constituição do Brasil. v. 2, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 215 – grifos meus.)

7. Pinto Ferreira ensina: “A norma constitucional refere-se à regra de superdireito ou sobre direito, que o direito alemão chama Ueberrecht. O superdireito tem por finalidade editar regras com o objetivo de solucionar os conflitos de leis no tempo. A constituição norte-americana de 1787 (art. I, seção 9, n. 3) proibiu a lei *ex post facto* o que significa a vedação do seu efeito retro-operante.

*A lei não retroage, no direito brasileiro, para ofender o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.* Black, no seu dicionário de Direito, usa as expressões leis *expost (facto*, leis retrospectivas *laws*) lei retroativa (*retroactive law*) como sinônimas.

Lei retroativa é a lei que olha o passado e procura afetar e atingir fatos já ocorridos, atingindo destarte direitos adquiridos denominados *vested rights* no direito norte-americano.

A irretroatividade é um princípio de direito pelo qual a lei nova não pode retroagir os seus efeitos ao passado com relação ao direito adquirido a coisa julgada e aos atos jurídicos perfeitos.

Ribas ensinava que ‘a não-retroatividade das leis não consiste na sua absoluta inaplicabilidade aos casos pretéritos, ou processos pendentes, e sim antes do respeito aos direitos adquiridos’. Com isto busca-se a certeza de relação jurídica e a garantia de segurança dada ao cidadão.” (Comentários à Constituição Brasileira. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 143 – grifos meus.)

O preceito constitucional assegura a irretroatividade das leis. A lei nova somente pode atingir fatos e situações ocorridas depois de sua vigência, não podendo alcançar situações passadas, antes de sua existência. Em outras palavras, a lei não pode obrigar antes de existir.<sup>8</sup>

Destarte, a lei não poderá repor em discussão o que já tenha sido definitivamente decidido pelo Judiciário. Haverá de respeitar a *coisa julgada*, a teor dos arts. 467 e 468 do CPC, que prescrevem:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 468. A sentença que julgar total ou parcialmente a lide tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Nas ações de desapropriação, o valor fixado em moeda corrente e o critério de sua atualização, integrados na sentença, adquirem, com esta, a *qualidade de coisa julgada*. Qualidade composta nos estritos termos contidos na decisão: o direito atingido é reparado pela restauração do patrimônio do desapropriado ao estado anterior, como está na Constituição. É esse o objetivo, a força mesma da sentença expropriatória e seus limites.

A *coisa julgada* tem a finalidade de estabilizar a tutela jurisdicional prestada pelo Estado, cuja ordem jurídica há de ser preserva-

---

8. Sobre a necessidade dessa proteção, nada mais preciso que as palavras de Vicente Rao: "A inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis: "o homem que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço seria o mais infeliz dos seres, se não pudesse julgar seguro sequer quanto a vida passada." Por esta parte de sua existência, já não carregou todo o peso de seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira de nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade, querer mudar através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando para o tempo que se foi, fazer reviver nossas dores, sem nos restituir nossas esperanças." (*O Direito e a vida dos Direitos*. v. I, tomo III. Resenha Universitária, 1977. p. 355.)

da. Esta não se manteria se fosse possível contestar indefinidamente as decisões proferidas pelo Judiciário, dando ensejo à insegurança jurídica. Por essa razão, a Constituição arrolou, entre as garantias constitucionais do art. 5º, no seu inciso XXXVI, “a coisa julgada”.

No caso da Consulente, há decisão transitada em julgado, que condenou a expropriante ao pagamento do valor da indenização (acrescido de juros compensatórios, moratórios e correção monetária), cujos índices foram igualmente estabelecidos, não podendo a expropriante aplicar índices diversos, para efeitos de correção monetária, sob pena de desobediência à *coisa julgada*.

A Correção Monetária nada mais é que a forma de manter atualizado o valor da moeda, estabelecendo uma equivalência entre o seu valor nominal e o seu valor real.

Da análise da figura jurídica da correção monetária se conclui que a mesma não passa de um mecanismo tendente a exprimir, em unidades monetárias de hoje, valores existentes no passado, sem que isso signifique penalização ou acréscimo substancial do valor.

É o que entendeu a Suprema Corte, com base em renomados tratadistas na Reclamação nº 34-SP, publicada na *RTJ* 79, p. 726 e ss., da qual se destacam as manifestações do eminente Ministro Xavier de Albuquerque sobre a matéria:

A correção monetária não é o elemento acessório que se deva somar ao elemento principal e que, conquanto dependente desta possa ser automaticamente concedido ou visualizado. *Ela é, ao contrário pura retificação do elemento principal, ao qual adere e no qual se confunde.* Corrigido monetariamente, o elemento principal não traduz soma alguma, *mas simples transformação que lhe não afeta a individualidade singular.*

Um dos subscritores da presente, sobre a questão, escreveu:

A expressão correção monetária não é feliz. A moeda não se corrige. O que se corrige é o seu valor, ou seja, a sua expressão nominal.

A insuficiência vernacular já fora detectada por Bernardo Ribeiro de Moraes e Rubens Gomes de Sousa. Gilberto de Ulhôa Canto e nós mesmos tivemos dificuldade com o profº. J. Van Hoorn de encontrar a melhor versão da palavra para o inglês. A solução intermediária, que não nos agradou, “Monetary Indexation”, pareceu-nos, entretanto, mais feliz que aquela adotada no Brasil. Isto porque a indexação passa a ter um referencial válido que é a moeda distinto de outros referenciais.

A indexação no Brasil adota uma plenitude de referenciais (UPC, INPC, IGP e muitos outros), razão pela qual a terminologia clássica e universal seria mais adequada que aquela pelo Brasil hospedada.

Correção monetária é a reposição do valor da moeda, com seu aumento quantitativo correspondente à equivalência qualitativa para o período considerado. A maior quantidade de moeda nominal não provoca a maior qualidade de seu valor intrínseco, que é o efetivamente corrigido para uma nova expressão monetária.

Diz-se que a velocidade é a divisão da distância pelo tempo. Correção monetária é a divisão de sua expressão monetária atual pela expressão anterior. Desta divisão resulta o índice referencial do valor não corroído, ou na formulação manipulável das apurações econométricas, o índice é elaborado e sua multiplicação pela expressão nominal anterior resulta a expressão nominal atual.<sup>9</sup>

---

9. MARTINS, Ives Gandra da Silva. A correção monetária e a Constituição Federal. *Revista FESPI*, ano II, n. 4, 2. sem. 1984, p. 77-8.

## E Arnold Wald preleciona:

Mas, enquanto houver inflação, a correção monetária se impõe para que o direito não nos leve a cometer injustiças em nome de um princípio no qual não acreditamos, que é a ilusão e a ficção da estabilidade do poder aquisitivo da moeda, que não está nem na Constituição, nem na lei. Ao contrário, a própria Constituição Federal reconhece a existência de alterações do poder aquisitivo da moeda.

Não sacrifiquemos a Justiça a mitos, especialmente a mitos ultrapassados. O direito não é mecanismo cego que possa ser utilizado para fins puramente econômicos. Ao contrário, ele é um instrumento inspirado numa finalidade ética e destinado a atendê-la. Ora, a correção corresponde, na realidade, a um imperativo ético baseado na boa-fé das partes e no respeito à vontade real delas.

A cláusula de correção monetária não é injeção de morfina a que se referem alguns autores. É um grande remédio para grandes males como o são a penicilina e a cortisona, cujos aspectos negativos existentes em certos casos não justificam a sua não-utilização para salvar vidas. Trata-se de um remédio que os juristas, os administradores e os empresários necessitam conhecer e saber utilizar e em torno do qual um esforço de sistematização se impõe por se tratar de uma técnica pela qual se adapta a lei à realidade evitando-se a “revolta dos fatos contra o direito”.<sup>10</sup>

Diante de manifestações tão claras, não há qualquer dúvida na compreensão de que a correção monetária é o próprio montante original retratado em moeda atual.

---

10. *A correção monetário no Direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 23.

E a garantia de justa indenização nas Desapropriações somente estará cumprida se o valor for devidamente corrigido, aplicando-se os índices de correção na forma determinada pela decisão judicial.

A decisão judicial deve ser cumprida por inteiro, com aplicação de índices estabelecidos por ela para recompor o valor real, objeto da desapropriação.

A obrigação do Poder Público de promover a indenização não se reputa adimplida se não efetuar o pagamento integral do valor apurado na decisão judicial, juntamente com os acréscimos que compõem o *valor real* da justa indenização.

A decisão judicial, ao fixar o valor da indenização e os índices a serem aplicados para correção monetária do seu valor, estabeleceu os critérios que devem ser utilizados para recompor o valor objeto da desapropriação.

É que a inidoneidade de diversos índices de correção monetária, veiculados pela legislação durante a implantação de planos econômicos, terminou por ser reconhecida pelo Poder Judiciário por não refletirem a inflação real verificada no período de sua respectiva vigência.

Com efeito, no passado, em desastradas tentativas de controlar a escalada inflacionária, o Governo, por diversas vezes, lançou mão de expedientes como congelamento e/ou manipulação de índices de correção monetária. De um lado, não logrou sucesso quanto ao objetivo colimado; de outro, causou desestabilização tanto de relações de direito privado quanto de direito público.

No caso da Consulente, coube ao Poder Judiciário a tarefa de restaurar o equilíbrio, a segurança jurídica, a legalidade e a moralidade, recompondo situações jurídicas desequilibradas, de modo a impedir locupletamentos sem causa por parte da Administração Pública, principalmente nos processos de desapropriação em que o bem imóvel é despojado de seu titular, embora com a garantia constitucional de justa e prévia indenização.

E, sendo o objetivo da correção monetária restaurar o poder de compra da moeda, a utilização de índice que não reflita a real inflação ocorrida no período *ocasiona evidente lesão ao direito do expropriado, na medida em que não recompõe integralmente o valor de compra da sua propriedade*, contrariando o princípio constitucional da justa indenização.

O divórcio entre índice real e índice legal deu-se, como acima referido, por ocasião de vários planos econômicos de implantação fracassada, distorcendo a inflação verdadeiramente ocorrida em: janeiro de 1989, quando da extinção da OTN (Plano Verão); março a maio de 1990, quando o art. 22 da Lei nº 8.024/90 desatrelou o BTN da correção do IPC; e de março a dezembro de 1991, quando a Lei nº 8.177/91 (Plano Collor II) instituiu a TR.

Embora em todos esses períodos houvesse índice legalmente instituído para medição da inflação, o Poder Judiciário os rejeitou por não guardarem pertinência com a realidade, adotando como *oficiais* outros indexadores (IPC e INPC), por verdadeiramente refletirem a perda do valor da moeda ocorrida em tais períodos.

Isso porque as Fazendas Públicas (Federal, Estadual e Municipal) aplicavam índices diferentes: quando estavam na qualidade de credoras, aplicavam indexadores maiores; quando devedoras, eram sempre menores os indexadores, causando assim desequilíbrio, principalmente nas ações de desapropriação.

Com o advento da Lei nº 8.177, de 01/03/91, tornou-se ainda mais polêmica a discussão, pois foram suprimidos vários índices existentes, inclusive o BTN (que representava a fórmula oficial de atualização monetária), não tendo sido criados, em seus lugares, índices substitutivos, como ocorreu anteriormente quando da extinção da ORTN (Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional).

Naquela oportunidade, foi instituída a Taxa Referencial de juros (TR), encarregada de medir mensalmente a variação média dos juros no mercado.

Na prática, entretanto, tal índice passou a ser usado, por vários segmentos, para a variação da moeda em dado período. A TR foi aplicada também àqueles contratos que se estenderam ao longo do tempo, ao cálculo dos indexadores de variação das cadernetas de poupança e a todas as aplicações e investimentos financeiros.

Desse modo, mesmo tratando-se de taxa referencial de juros, claro estava que, na prática, referido índice tinha embutido, nos seus valores mensais, a variação da taxa de inflação ou a correção monetária em certo período.

A Corregedoria Geral de Justiça, então, atendendo à Consulta formulada pelos Diretores do Departamento Técnico de Primeira Instância (DEPRI), em razão das dúvidas suscitadas quanto à metodologia a ser aplicada nos cálculos das custas em geral – e ainda, nos *débitos judiciais referentes aos processos de desapropriação* –, concluiu pela aplicação da Taxa Referencial de Juros Mensal (TR) como indexadores de atualização dos referidos cálculos, no sentido de homogeneizar a matéria no âmbito do Estado (Processo CG nº 77.647/86 e Processo 52/91 – DEPRI – ambos publicados no DOE em 27.5.91).

As contas de liquidação de sentenças judiciais seguiam, assim, essa orientação do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que determinou a elaboração de Tabela com os índices de correção monetária aplicáveis nesse período.

Ocorre que, posteriormente, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 493, DJ, de 04.09.92, decidiu que: “A taxa referencial (TR) não era índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constituía índice que refletisse a variação do poder aquisitivo da moeda”.

A partir desse entendimento da Suprema Corte, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu cabível a aplicação do IPC de fevereiro/91, de 21,87%, em substituição à TR de 7%, que foi aplicada na conta de liquidação do processo expropriatório da Consulente,

conforme Jurisprudência pacificada do Colendo Tribunal, nos seguintes julgados:

Processual Civil. Correção monetária. Índices inflacionários. Liquidação de sentença. Inclusão no cálculo. Preclusão.

A Corte Especial firmou o entendimento de que é possível a inclusão dos índices inflacionários expurgados, mesmo após o trânsito em julgado da sentença homologatória dos cálculos. Precedentes. Recurso conhecido e provido.

(STJ, RESP 188.317/RS, 5ª. T., Rel. Min. Félix Fischer, DJU 18/12/98, *doc. anexo*).

Processo Civil. Diferenças de correção monetária.

A Corte Especial decidiu que as diferenças de correção monetária não incluídas em conta de liquidação homologada por sentença podem ser postuladas posteriormente sem ofensa à coisa julgada. (ERESP 70675-DF).

Direito Econômico. Correção monetária. Janeiro/1989. Março/1990 a fevereiro/1991.

O Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência firme no sentido de que as condenações judiciais devem ser corrigidas no mês de janeiro de 1989 pelo índice de 42, 72%, e no período de março de 1990 a fevereiro de 1991, pela variação integral do IPC. Recurso especial conhecido e provido, em parte. (STJ. RESP 152.039/MG, 2ª T., Rel. Min. Ari Pargendler, DJU 16.2.98)

2.290/86, Leis 7.730/89 e 7.777/89, Decreto 86.649/81.

1. Não contida pelo “congelamento” a persistente e tormentosa inflação, corroendo o valor aquisitivo da moeda corrente brasileira, como luzeiro da tortuosa legislação aplicável,

conjugadas as suas disposições jurídicas e consideradas as variações dos índices de reajuste, sobressai o IPC.

*2. O Judiciário, ouvindo o eco de indissociáveis fatos econômicos, não olvidando realidades, sob pena de louvaminhar direito desajustado e injusto, entre os estabelecidos, pode escolher o índice mais apropriado para confrontar a perversidade da inflação, causadora de danos à economia e às finanças do cidadão, salvando-se de ficar atrás de seu tempo, afogado pela parcela de acontecimentos contemporâneos do litígio.*

*3. A correção monetária, de vida econômica intertemporal, mera atualização do valor da moeda naufragada em tormen-tosa inflação, tem que ser servil a sua finalidade precípua.*

4. Precedentes interativos da jurisprudência.

5. Recurso Provido.

(RESP 34488/93 – sessão 21.06.96 – DJ 23.08.93 – p. 16.566)  
(grifamos)

1) Correção monetária – Procedimento liquidatório – Janeiro/89, março, abril e maio de 1990. Indexadores oficiais. Inadmissibilidade da TR como fator de correção – Adoção do INPC após a Lei 8.177/91. Precedentes. Recurso parcialmente conhecido e provido.

Segundo jurisprudência da Corte, nos cálculos realizados em sede de procedimento liquidatório, devem ser empregados como fatores de correção monetária:

a) No mês de janeiro/89, o percentual de 42,72% (IPC expurgado)

b) Nos meses de março, abril e maio/90, os percentuais de 84,32%, 44,80% e 7,87% respectivamente (IPCs divulgados);

c) A partir de fevereiro/91, os percentuais do INPC.

(RESP nº 41981/93, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo, 4ª Turma do STJ, v.u. j. 30.05.95, DJ 19.06.95, p. 18.708).

2) Ementa – Processual Civil – Liquidação de sentença – Correção monetária – Variação do IPC – Legalidade princípio da justa indenização.

*I – É uníssona a jurisprudência desta Corte no sentido de que é correta a inclusão, nos cálculos de liquidação, dos índices correspondentes às inflações ocorridas nos meses de janeiro/89, março, abril e maio/90 e fevereiro/91, tendo em vista o princípio da justa indenização, esculpido na Carta Magna.*

II – Recurso não conhecido.

(RESP 33450/93, 2ª Turma do STJ, Rel. Min. José de Jesus Filho, j. 19.04.93, DJ 24.05.93, p. 10.001) (grifamos)

No caso da presente consulta, quando elaborada a conta de liquidação primitiva, em janeiro/91, não havia ainda a decisão do Colendo STJ, que determinou a substituição da TR de fevereiro/91 (7% utilizado na conta) pelo IPC de fevereiro/91 (21,87%), o que só veio a ocorrer a partir de 09/02/96:

De acordo com o parecer do DEPRE, publicado no DOE-Justiça de 9/2/1996 pg. 43, os índices a partir de fevereiro/91, foram alterados em face da nova orientação da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que determina a substituição da TR de fevereiro/91 (7%), anteriormente aplicada, pelo IPC de fevereiro/91 (21,87%).

(Bol. AASP nº 2757, Suplemento p. 8).

É aplicável, pois, o índice do IPC de fevereiro/91, de 21,87%, em substituição à TR de 7%, na conta de liquidação, como ocorreu, em conformidade com a orientação do Superior Tribunal de Justiça.

Não pode, pois, a Municipalidade de Santo André pretender lançar mão de expedientes para a manipulação de índices de correção monetária, persistindo na estratégia de impedir a devolução

plena do valor da indenização, ou retardá-lo ao máximo possível, causando desestabilização entre as relações de direito privado e de direito público, com utilização de índices que, além de não refletirem a inflação, estão em desacordo com aqueles estabelecidos pela decisão judicial.

A obrigação da expropriante de indenizar é decorrência de norma constitucional, que garante a perda da propriedade mediante justa e prévia indenização, e da decisão judicial transitada em julgado, que fixou o valor indenizatório e a forma de sua correção, não podendo ser desobedecida a coisa julgada, sob pena de violação ao princípio da moralidade que preside toda atuação da Administração Pública (art. 37 da CF)<sup>11</sup>, segundo o princípio geral de direito esculpido no inciso XXXVI da CF, em que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, e o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil, que contém a seguinte dicção:

Art. 6º. A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

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

11. O art. 37 da CF, em seu *caput*, reza: “A Administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e também, ao seguinte”.

Tercio Sampaio Ferraz Jr., sobre o princípio da moralidade, escreve: “A moralidade administrativa depende de necessária conscientização de que a função administrativa é sobretudo um dever carregado de uma honorabilidade. Para esta já existem leis que precisam de aplicação efetiva. O empenho em cobrir deve ser acrescido pela implantação de uma verdadeira ética funcional. A instituição de um verdadeiro Código de Ética do Serviço Público e Serviços Afins, por lei, onde serão traçadas as normas para o comportamento pessoal e funcional dos agentes e assemelhados, com respeito à imparcialidade no trato das partes e seus assuntos, proibição e recebimento de favores, gratificações e presentes, bem como para a aplicação dos recursos públicos e equivalentes, é uma medida de que necessita o País, como já assinalou no passado Bilac Pinto (1960)”. (*Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas. p. 102.)

§ 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-fixo, ou condição pre-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem;

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

A coisa julgada, ou caso julgado, é uma qualidade dos efeitos do julgamento. É o “fenômeno processual consistente na imutabilidade e indiscutibilidade da sentença posta ao abrigo dos recursos, e dos efeitos por ela produzidos porque os consolida”<sup>12</sup>.

A *res judicata* é um princípio jurídico-positivo que demonstra o fato de ser o resultado final da discussão uma norma individual, cuja validade não poderá ser abolida por uma norma derogante nem por outra sentença judicial (art. 471, CPC), podendo, apenas em hipóteses excepcionais, ser desconstituída mediante ação rescisória interposta dentro do biênio decadencial, desde que configurada uma das causas legais arroladas taxativamente no art. 485 do CPC,<sup>13</sup> o que não é o caso da Consulente. Portanto, a decisão judicial há de ser cumprida integralmente.

---

12. DINIZ, Maria Helena. *Lei de Introdução ao Código Civil: interpretada*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 187.

13. O art. 485 do CPC dispõe:

“A sentença de mérito transitada em julgado pode ser rescindida quando:

I – se verificar que foi dada por prevaricação, concussão ou corrupção do Juiz;

II – proferida por juiz impedido ou absolutamente incompetente;

III – resultar de dolo da parte vencedora em detrimento da parte vencida, ou de colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV – ofender a coisa julgada;

V – violar literal disposição de lei;

VI – se fundar em prova, cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal, ou seja, provada na própria ação rescisória;

VII – depois da sentença, o autor obtiver documento novo, cuja existência ignorava, ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII – houver fundamento para invalidar confissão, desistência ou transação, em que se baseou a sentença;

Informa a Consulente que, tendo sido a indenização apurada em conta de liquidação de sentença com trânsito em julgado em janeiro de 1993, foi expedido ofício requisitório e constituído o débito no precatório de ordem cronológica nº 003/94, tendo a expropriada realizado pagamento parcial da dívida pelo valor nominal do precatório e, portanto, não foi pela consulente recebido o valor integral da indenização.<sup>14</sup>

A Emenda Constitucional nº 30 – de manifesta inconstitucionalidade, como será demonstrado mais adiante –, determinou que o precatório pendente de pagamento fosse submetido a moratória de 10 (dez) anos para liquidação, em dez parcelas iguais e sucessivas.

Ocorre que, em 28/12/2001, a Municipalidade recalculou o valor do precatório adotando critério de cálculo diferente daquele constante na sentença transitada em julgado, pois foi utilizada tabela de atualização diversa daquela adotada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, com a exclusão dos juros compensatórios.

Esse procedimento da expropriante de recalculer o valor da dívida importou em *depósito insuficiente da primeira parcela*, o que não representou um décimo do valor real, na forma preconizada pela EC 30/2000, mas apenas valor equivalente a, aproximadamente,

---

IX – fundada em erro de fato, resultante de atos, ou de documentos da causa;

§ 1º – Há erro, quando a sentença admitir um fato inexistente, ou quando considerar inexistente um fato efetivamente ocorrido.

§ 2º – É indispensável, num como noutro caso, que não tenha havido controvérsia, nem pronunciamento judicial sobre o fato.”

14. Vladimir Souza Carvalho escreve: “O precatório existe porque a Fazenda Pública foi parte e foi vencida. Se seus bens fossem penhoráveis, como os bens do particular, atendendo-se as exceções legais, não haveria necessidade de precatório. Diante da impenhorabilidade de seus bens criou-se o precatório. Em primeiro lugar, porque não tem sentido que o Estado exproprie seus próprios bens para atender as execuções que lhe são movidas; em segundo lugar, porque os pagamentos devidos pela Fazenda devem ser rigorosamente ordenados e controlados, a fim de evitar o mal maior, e que viessem os bens públicos a serem afetados por interesse particular, conforme salienta Sérgio Sahnio Federal. Releva registrar que os créditos contra a Fazenda Pública a serem pagos, mediante precatório, não de resultar de sentença judiciária transitada em julgado.” (In: *Iniciação ao Estudo do Precatório*, ver. Informação Legislativa nº 76, p. 338.)

um vinte avos, além de violar o comando do art. 78 do ADCT/CF, uma vez que a prestação anual não foi liquidada pelo *seu valor real* com acréscimo dos juros legais, neles incluídos os compensatórios integrantes da coisa julgada.

## A Emenda Constitucional nº 30 de 13.9.2000

A EC Nº 30/2000, em nossa opinião, é de manifesta inconstitucionalidade, ao pretender produzir efeitos retroativos para alcançar tanto os precatórios pendentes de pagamento na data de sua promulgação como os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31.12.1999. Além disso, acrescenta o art. 78 no ADCT, nos seguintes termos:

Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão de créditos.

Ao assim dispor, a EC 30/2000 extrapolou os limites assinalados pelo Constituinte originário ao poder de emendar, violando do art. 60, § 4º, inciso IV da CF, que determina:

§ 4º – Não será objeto de deliberação de proposta de emenda tendente a abolir:

IV – os direitos e garantias individuais.

Com efeito, o parcelamento dos precatórios macula direitos e garantias individuais *no seu conteúdo essencial* e, portanto, suprime a eficácia das seguintes cláusulas pétreas da Constituição Federal: as garantias constitucionais da *tutela jurisdicional efetiva* e da *coisa julgada*; e os direitos fundamentais à segurança jurídica e à igualdade de tratamento, assegurados no *caput* do art. 5º, nos incisos XXXV e XXXVI e no § 1º da Constituição Federal, sem os quais não existe Estado de Direito.

A EC 30/2000, ao autorizar o parcelamento em até 10 anos do pagamento de precatórios futuros e pendentes, tem por conseqüência prática impossibilitar que os cidadãos titulares de direito de crédito líquido e certo, reconhecidos por meio de sentença transitada em julgado, possam receber do Poder Judiciário a tutela efetiva desses direitos.

A Constituição Federal, ao consagrar em seu rol de direitos e garantias individuais a inafastabilidade da tutela jurisdicional (incisos XXXV e XXXVI do art. 5º CF), estabeleceu que, além de reconhecer os direitos atribuídos a cada cidadão, o Estado tem o dever de pôr à sua disposição os meios práticos necessários para o gozo amplo desses direitos. De nada adiantam garantias materiais sem garantias processuais para a sua efetivação.<sup>15</sup>

E o resultado prático do art. 78 do ADCT, introduzido pela Emenda Constitucional nº 30/2000, foi o de deixar de reconhecer as garantias processuais do cidadão e da segurança jurídica, que representa a coisa julgada, em clara violação à vontade do Constituinte originário. Conseguiu ela tornar inútil, meramente simbólica,

15. Norberto Bobbio, em relação aos direitos e às garantias do cidadão, adverte que “o problema grave de nosso tempo, com relação aos direitos do homem, não é mais o de fundamentá-los, e sim o de protegê-los. O problema que temos diante de nós não é filosófico, mas jurídico e, num sentido mais amplo, político. Não se trata de saber quais são esses direitos, qual é a sua natureza e seu fundamento, se são direitos naturais ou históricos, absolutos ou relativos, mas sim qual é o modo mais seguro para garanti-los, para impedir que, apesar das solenes declarações, eles sejam continuamente violados.” (*A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 25.)

sem conteúdo real, qualquer declaração de direito do cidadão em face do Estado, eis que os alcançados pelo seu comando terão de esperar – além dos longos anos que a discussão judicial demanda, pela morosidade do processo – outros 10 anos para que lhe sejam pagos os valores devidos, numa demonstração de que o governo é eficiente para cobrar, mas é mau pagador quando é perdedor em ações judiciais, razão pela qual entendemos ser inconstitucional o art. 2º da EC 30/2000, que introduziu o art. 78 ao ADCT da Constituição Federal.

A constitucionalidade do art. 2º da referida EC 30/2000 está sendo contestada perante o Supremo Tribunal Federal em duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade: ADINS n.ºs. 2356-DF e 2362-DF, ajuizadas respectivamente pela *Confederação Nacional da Indústria* e pelo *Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil*, tendo como Relator o Ministro Nery da Silveira, que, em julgamento realizado em 18/02/2002, proferiu o seu voto no sentido de conceder a Medida Liminar para suspender a eficácia do art. 2º da EC 30/2000, até julgamento do mérito das ADINS.

O julgamento foi suspenso, em razão do pedido de vista da Ministra Ellen Gracie.

O resumo do voto do Ministro Nery da Silveira foi publicado no Informativo nº 57 do Supremo Tribunal Federal, de 18-22.2.2002, nos seguintes termos:

O Min. Nery da Silveira, relator, fazendo distinção entre a incidência da norma impugnada relativamente aos precatórios pendentes e aqueles decorrentes de ações ajuizadas até 31 de dezembro de 1999, entendeu caracterizada, quanto aos precatórios pendentes, a aparente ofensa à garantia constitucional do cumprimento das decisões judiciárias contra a Fazenda Pública, porquanto tais precatórios, decorrentes de sentença condenatória transitada em julgado, e já formados no

sistema do art. 100 da CF, garantem ao credor o pagamento até o final do exercício seguinte à sua inclusão no orçamento, violando, assim, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI), bem como, quanto à validade da mencionada norma, o art. 60, § 4º, III e IV, da CF (“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”). E, ainda, no que concerne aos precatórios “que decorram de ações iniciadas até 31 de dezembro de 1999”, considerou, à primeira vista, caracterizada a ofensa ao princípio da isonomia, uma vez que o mencionado art. 78, acrescentado pela EC 30/2000, estabelece um regime especial de pagamento para esses precatórios, em prestações anuais no prazo máximo de dez anos, enquanto que os demais créditos, representados em precatórios pendentes, ficam beneficiados por tratamento mais favorável, nos termos do art. 100, § 1º, da CF. Portanto, o Min. Nery da Silveira, relator, proferiu voto no sentido de *deferir os pedidos de liminar para suspender, até julgamento final das ações diretas, a eficácia do art. 2º, da EC. 30/2000, que introduziu o art. 78 ao ADCT da CF.*

Embora não se possa dizer que esse entendimento do Ministro Nery da Silveira seja o entendimento da Suprema Corte, representa sinalização de que a Emenda viola direitos e garantias individuais e desrespeita a coisa julgada, valores que devem ser preservados no Estado Democrático de Direito, que se traduzem na segurança jurídica dos cidadãos.<sup>16</sup>

16. A Advocacia Geral da União, em defesa da EC nº 30/2000, argumentou que “não houve violação ao princípio ao acesso à Justiça, visto que o dispositivo apenas introduziu ‘norma de finanças’, quando acaba a atuação do Judiciário. E que se não tivesse sido tomada a medida do art. 78 do ADCT, não haveria uma ‘programação realista’ para o pagamento de precatórios, diante das dificuldades financeiras do Estado, o que seria um

Em caso de ser confirmada pelo STF a medida liminar que suspende a eficácia do art. 2º da EC 30/2000, até julgamento final das ADINS 2356-DF e 2362-DF, a consequência será a impossibilidade de pagamento parcelado do débito em questão, devendo a Municipalidade de Santo André efetuar o pagamento do valor remanescente da indenização, devidamente corrigido, em quota única.

Ainda que não fosse inconstitucional o art. 2º da EC 30/2000, por atribuir aplicação retroativa para os precatórios em andamento – o que se admite a guisa de argumentação –, no caso da Consulente os índices de correção monetária para aplicação nos pagamentos parcelados devem observar estritamente a decisão judicial transitada em julgado, além dos juros legais (compensatórios e moratórios), não podendo a expropriante efetuar pagamento de valor inferior, como ocorreu, utilizando índices de correção monetária diversos daquele estabelecido na sentença, que fez coisa julgada e deve ser observada, em sua totalidade, para apuração do *valor real* da indenização e a obrigatoriedade de sua inclusão no orçamento.

Com efeito, o art. 100, § 1º, da Constituição Federal, na redação dada pela EC 30/2000, contém a seguinte dicção:

Art. 100. À exceção dos créditos de natureza alimentícia, os pagamentos devidos pela Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronologia de apresentação dos precatórios e à *conta dos créditos respectivos*, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

§ 1º – É obrigatória a inclusão no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus

---

ônus ainda maior para a coletividade, afirmando ainda que o mecanismo de Intervenção Federal no Estado previsto pela Constituição é um meio inadequado”.

Tais argumentos não foram considerados pelo Ministro Nery da Silveira, Relator do processo, no julgamento de 18.2.2002 (notas taquigráficas).

débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

Essa norma, contida no § 1º do art. 100 da Constituição Federal, foi também desobedecida pela expropriante, que efetuou o pagamento da 1ª parcela, sem a atualização de seus valores, na forma determinada pela sentença, em total desprezo pela coisa julgada.

Em consonância com o art. 100 da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 101, de 4.5.2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, estabelece normas de Finanças Públicas voltadas para a Responsabilidade do Administrador Público e para Gestão Fiscal. Em seu art. 10, preceitua:

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição Federal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal impõe à Fazenda Pública (Federal, Estadual e Municipal) a instituição de um sistema contábil e financeiro, com o escopo de, na prática, atender a ordem dos precatórios judiciais, com exceção dos pagamentos considerados de pequeno valor.

A norma contida no art. 10 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que, na execução orçamentária e financeira, sejam identificados os beneficiários do pagamento de sentenças judiciais, para que se cumpra a observância da ordem cronológica. À evidência que se cumpra aquilo que foi decidido na sentença, a Administração Pública não pode alterá-la para efeitos de aplicação de índices de

atualização monetária do valor, diversos daqueles estabelecidos pela decisão judicial, sob pena de desrespeito à *coisa julgada*. Tampouco pode a Administração Pública fazer pagamento parcial do débito, objeto do precatório, para posteriormente fazer a complementação.

Para coibir tal prática, constante por parte da Administração Pública – que se utiliza de expedientes para fracionar os valores da condenação, no caso de pagamentos dos precatórios, fazendo com que os precatórios não sejam cumpridos integralmente –, houve necessidade de promulgação da Emenda Constitucional nº 37, publicada em 13.6.2002, que modificou o § 4º do art. 100 da Constituição, vedando expressamente esse comportamento antiético e imoral da Administração Pública, nos seguintes termos:

§ 4º – São vedados a expedição de precatório complementar ou suplementar de valor pago, bem como fracionamento, repartição ou quebra de valor da execução, a fim de que seu pagamento não se faça, em parte, na forma do estabelecido no § 3º deste artigo e, em parte, mediante expedição de precatório.

Feitas essas considerações de natureza constitucional, processual e de direito privado, passamos a responder às questões propostas pela Consulente, de forma objetiva.

**1) O art. 78 do ADCT/CF, introduzido pela Emenda Constitucional nº 30, permite os pagamentos parcelados da dívida, embora insuficientes?**

Conforme já exposto, a constitucionalidade do art. 2º da EC 30/2000, que introduziu o art. 78 do ADCT/CF,<sup>17</sup> está sendo con-

17. O art. 78 do ADCT/CF está assim disposto: “Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data da promulgação desta Emenda e os que decorram de

testada perante o Supremo Tribunal Federal, nas ADINS 2.356-DF e 2.362-DF, sendo que o Relator, o Ministro Nery da Silveira, ao examinar a questão, exarou voto concedendo a liminar para suspender a eficácia do art. 2º da referida EC 30/2000, no julgamento realizado em 18.2.2002, até julgamento do mérito, por entender caracterizada ofensa à garantia constitucional do cumprimento às decisões judiciais contra a Fazenda Pública, porquanto tais precatórios, decorrentes de sentença transitada em julgado e já formados no sistema do art. 100 da CF, *garantem ao credor* o pagamento até o final do exercício seguinte à sua inclusão no orçamento, violando, assim, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI), bem como, quanto à validade da mencionada norma, o art. 60, § 4º, III e IV, da CF, que dispõe que “não será objeto de deliberação a proposta tendente a abolir: ... III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”

Referido voto, embora o julgamento tenha sido interrompido pelo pedido de vista da Ministra Ellen Gracie, sinalizou a possibilidade de ser declarado inconstitucional, pela Suprema Corte, o art. 78 do ADCT/CF, por violar direitos e garantias individuais assegurados pela Constituição.

Na eventualidade de entendimento manifestado no voto do relator não prevalecer, à evidência do art. 78 do ADCT, continuará a permissão do pagamento dos precatórios em prestações anuais e sucessivas, no prazo máximo de 10 (dez) anos.

Essas parcelas, entretanto, deverão ser liquidadas pelo seu *valor real*, acrescidas de juros legais.

O fato de referida norma determinar o pagamento parcelado dos precatórios em 10 (dez) anos não autoriza a expropriante a efetuar o pagamento *insuficiente* de cada uma das parcelas. En-

---

ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 *serão liquidados pelo seu valor real*, em moeda corrente, acrescidos de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos”.

tende-se por valor real o valor da parcela devidamente corrigido pelos índices estabelecidos na forma da decisão judicial, transitada em julgado, a teor do § 1º do art. 100 da Constituição Federal, que dispõe ser “obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, *fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente*”.

Se o pagamento parcelado não foi feito pelo seu *valor real*, como determina o art. 78 do ADCT e o § 1º do art. 100 da Constituição, há evidência que referidos dispositivos constitucionais foram violados, assim como as garantias constitucionais quanto à *coisa julgada* e à *justa indenização*.

Nesse caso, caracterizada a mora da Fazenda Pública Municipal na liquidação da parcela anual pelo seu *valor real*, em obediência irrestrita a coisa julgada e estando *vencido o prazo* em que a prestação deveria ter sido satisfeita regularmente, é a medida excepcional do *seqüestro* o remédio necessário para afastar a transgressão constitucional.

Com efeito, não se concebe que, em sede de moratória, que prevê o alongamento do prazo para o pagamento da dívida, possa ocorrer prestação do valor insuficiente e com inobservância do prazo estabelecido. Tal comportamento afronta a própria natureza da finalidade para a qual foi criado o instituto, pois que o objetivo foi justamente facilitar o pagamento e que o mesmo fosse efetivado de forma correta, de modo a eliminar, de uma vez por todas, o vício imoral da inadimplência da Fazenda Pública.

Portanto, vencido o prazo e não tendo sido feito o pagamento parcelado pelo seu *valor real*, é de rigor a satisfação integral da prestação pela via de seqüestro, como previsto no § 4º do art. 78 do ADCT/CF, que determina:

O Presidente do Tribunal competente deverá, vencido o prazo, ou em caso de omissão do orçamento, ou preterição ao direito de precedência, a requerimento do credor, requisitar ou determinar o seqüestro de recursos financeiros da entidade executada, suficientes a satisfação da prestação.

A Consulente, portanto, deverá formular ao Presidente do Tribunal o cumprimento do § 4º do art. 78 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzido pela Emenda Constitucional nº 30, por meio do Pedido de Seqüestro para complemento do valor da parcela paga, por não ter sido cumprida integralmente, isto é, no seu valor real, em total desobediência à norma constitucional e à coisa julgada, sob pena de prática de ato omissivo, ensejando crime de responsabilidade, na forma prescrita pelo § 5º do art. 100 CF.

No caso da Consulente, a liquidação *não foi regular*, por representar pagamento em valor menor que aquele devido, com aplicação de índices de correção monetária diferentes daqueles estabelecidos expressamente pela decisão judicial, como também pela exclusão dos juros compensatórios. Houve desobediência à coisa julgada.

A propósito, a endossar a via legal do pedido de seqüestro como único caminho para obter satisfação integral dos pagamentos parcelados insuficientes, já está em pleno vigor, a partir de 13.6.2002, a Emenda Constitucional nº 37, que veda a expedição de precatório complementar, exatamente para coibir esse comportamento abusivo da Administração Pública. Assim dispõe o novo § 4º da Constituição Federal:

São vedados a expedição do precatório complementar ou suplementar de valor, pago, bem como fracionamento, repartição ou quebra do valor da execução, a fim de que seu pagamento não se faça em parte, na forma estabelecida no § 3º deste artigo e, em parte, mediante expedição de precatório.

Essa norma constitucional superveniente é inteiramente aplicável no caso da Consulente, que não recebeu o valor real da parcela anual dentro do prazo previsto, não sendo mais possível a complementação por meio de precatório complementar. Ainda mais, também é aqui inaplicável o art. 337, inciso VII, do RITJSP, pois a complementação dos depósitos insuficientes somente deve referir-se a diferenças resultantes de erros materiais ou aritméticos, ou de inexatidões dos cálculos dos precatórios, como assim ficou decidido pela Suprema Corte (ADIN 1.098-1), o que não é o caso em testilha. A consequência, portanto, é de formulação do Pedido de Seqüestro, com fundamento no § 4º do art. 78 do ADCT.

A nossa resposta é, pois, em sentido negativo. O art. 78 do ADCT não permite os *pagamentos parcelados da dívida insuficiente*. O que o artigo permite é o pagamento parcelado do *valor real*, corrigido monetariamente e com inclusão dos juros compensatórios, na forma estabelecida pela decisão judicial.

2) Na expressão “juros legais”, contida no art. 78 do ADCT, estão compreendidos também os juros compensatórios? Na situação de haver previsão dos juros compensatórios em Medida Provisória, e a mesma ser ainda vigente, seriam eles considerados legais? Pode prevalecer o percentual fixado em Medida Provisória, inferior ao do constante na decisão transitada em julgado?

Indenização justa é aquela que cobre não só o valor real e atual dos bens expropriados à data do pagamento, como também os danos emergentes e os lucros cessantes do proprietário, decorrentes da perda do seu patrimônio em favor do Poder Público.

Conforme ensinamentos de Hely Lopes Meirelles, “se o bem produzia renda, essa renda há de ser computada no preço, porque não será

justa a indenização que deixe qualquer desfalque na economia do expropriado. Tudo que compunha seu patrimônio e integrava sua receita há de se ser reposto em pecúnia no momento da indenização”<sup>18</sup>.

A justa indenização inclui não só o valor do bem como suas rendas, danos emergentes e lucros cessantes, além dos juros compensatórios, moratórios e de correção monetária.

No caso da Consulente, a decisão judicial transitada em julgado estabeleceu juros de 12% ao ano, “*devidos a partir da emissão prévia na posse do bem, e até a data do efetivo pagamento*”, além “de juros moratórios de 6% ao ano, cumulativamente, a contar do trânsito em julgado, sobre as mesmas bases”.

Os juros moratórios, na base de 6% ao ano (arts. 1062 do CC e 293 do CPC), são devidos pelo atraso no pagamento e não se confundem com os juros compensatórios de 12% ao ano, que incidem desde a data da efetiva ocupação do bem.

Razão pela qual esses juros são cumuláveis é que se destinam a indenizações diferentes: os *compensatórios* cobrem lucros cessantes pela ocupação do bem; os *moratórios* destinam-se a cobrir a renda do dinheiro não pago no devido tempo.

A incidência de juros compensatórios, no percentual de 12% ao ano, há muito aplicado nas decisões judiciais nos casos de desapropriação, não estavam disciplinados em lei, mas em construção Jurisprudencial, de forma reiterada, tendo inclusive resultado nas seguintes súmulas:

Súmula 618 do STJ: “Na desapropriação, direta ou indireta, a taxa de juros compensatórios é de 12% (doze por cento) ao ano”.

Súmula 69 do STF: “Na desapropriação direta, os juros compensatórios são devidos desde a antecipada imissão na posse

---

18. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros. p. 529.

e, na desapropriação indireta, a partir da efetiva ocupação do imóvel”.

Súmula 113 do STJ: “Os juros compensatórios, na desapropriação direta, incidem a partir da imissão na posse, calculados sobre o valor da indenização, corrigida monetariamente”.

Súmula 114 do STJ: “Os juros compensatórios, na desapropriação indireta, incidem a partir da ocupação, calculados sobre o valor da indenização, corrigido monetariamente”.

Súmula 56 do STJ: “Na desapropriação para instituir servidão administrativa são devidos os juros compensatórios pela limitação de uso da propriedade”.

Diante da Jurisprudência Sumulada dos Tribunais Superiores, embora objeto de impugnações por parte do Poder Público, as decisões judiciais vinham estabelecendo esse percentual de 12% ao ano para os juros compensatórios.

Ocorre que o Governo Federal, utilizando-se de Medidas Provisórias, em 1997, normatizou a matéria, inicialmente pela Medida provisória 1577, de 11/06/97 e reedições; posteriormente, a de nº 1.632-7/98 e reedições; a de nº 1.658-12 e reedições; a de nº 1.703-14 e reedições; a de nº 1.901-27 e reedições; a de nº 1.997-33 e reedições; a de nº 2.027-38 e reedições; e, por *último*, a MP nº 2.183-56, de 24/08/2001, que acrescenta o art. 15-A ao Decreto-lei 3.365, de 21/06/1941, com a seguinte redação:

Art. 15-A. No caso de imissão prévia na posse, na desapropriação por necessidade ou utilidade pública e interesse, inclusive para fins de reforma agrária, havendo divergência entre o preço ofertado em juízo e o valor do bem, fixado na sentença; expressos em termos reais, *incidirão juros compensatórios de até seis por cento ao ano* sobre o valor da

diferença eventualmente apurada, a contar da imissão na posse, vedado o cálculo de juros compostos.

§ 1º – Os juros compensatórios destinam-se, apenas, a compensar a perda de renda comprovadamente sofrida pelo proprietário.

§ 2º – Não serão devidos juros compensatórios quando o imóvel possuir graus de utilização da terra e de eficiência na exploração iguais a zero.

§ 3º – O disposto no *caput* deste artigo aplica-se também às ações ordinárias de indenização por apossamento administrativo ou desapropriação indireta, bem assim a ações que visem à indenização por restrições decorrentes de atos do Poder Público, em especial, aqueles destinados à proteção ambiental, incidindo os juros sobre o valor fixado na sentença.

§ 4º – Nas ações referidas no parágrafo anterior, não será o Poder Público onerado por juros compensatórios relativos a período anterior à aquisição da propriedade ou posse titulada pelo autor da ação.

Pela análise dos dispositivos acima transcritos, a medida provisória regulamentou a incidência de juros compensatórios “em até 6% ao ano” sobre o valor da diferença eventualmente apurada, a contar da emissão na posse, vedado o cálculo dos juros compostos.

Quanto ao percentual de juros, portanto, a parte final do *caput* do art. 15-A altera para 6% o disposto na súmula 618 do STF, que fixou em 12% ao ano, ou seja, reduziu pela metade.

Sem entrar no mérito da discussão – se a matéria poderia ser regulada por Medida Provisória, que entendemos não ser possível, por ser veículo legislativo inadequado e por faltar os requisitos de *relevância* e *urgência*, exigidos pelo art. 62 da Constituição Federal, para que a Medida Provisória possa ter força de lei, diante dessa normatização por parte do Governo Federal –, a principal questão

que se coloca é quanto à aplicação dessa nova regulamentação, notadamente no atinente à incidência de percentual de juros fixados em 6% (seis por cento), em substituição aos 12% (doze por cento) fixados pela Suprema Corte, por meio da Súmula 618/STF.

Essa matéria tem sido objeto de grandes discussões e controvérsias constantes, em respeito à *segurança jurídica* e à *coisa julgada*, à evidência que sua aplicação não pode ter efeito retroativo para alcançar situações passadas e já consolidadas, como é o caso da consulente, cuja decisão já havia transitado em julgado, antes mesmo do advento da primeira Medida Provisória, de nº 1577, de 11.6.97.

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados, já se manifestou *no sentido de limitar a aplicação da Medida Provisória 1577, de 1997*, que fixou em 6% ao ano os juros compensatórios, a partir de sua edição, sob o fundamento de que *não poderia retroagir a período anterior*, consoante se lê dos seguintes julgados:

(1) Administrativo. Desapropriação. Juros compensatórios. Medida Provisória 1.577, de 1997. A nova taxa de juros compensatórios estipulados na desapropriação pela Medida Provisória 1.577, de 1997, não retroage a período anterior, só valendo para aquele que se seguiu à respectiva publicação. (Recurso especial não conhecido 192159/SP).

(2) Administrativo. Desapropriação. Medida Provisória nº 1.623/98 e reedições que se seguiram juros compensatórios: 6% ao ano.

1 – A Medida Provisória nº 1.632/98, com reedições sucessivas, que reduziu para 6% ao ano os juros compensatórios, deve ser aplicada às desapropriações consumadas após a sua vigência.

2 – Inexistência, na espécie, em face do ato desapropriatório ter se concretizado em 25.2.1987, de direito superveniente.

3 – É regra universal de valorização dos direitos do cidadão, a impossibilidade da lei retroagir para prejudicar direitos adquiridos.

4 – Agravo regimental improvido.

Quando o Superior Tribunal de Justiça veda a incidência retroativa da medida provisória nos processos em andamento, assim age em respeito ao princípio da irretroatividade das leis, tendo em vista o direito positivo vigente que assegura os institutos do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada.

Assim, respondendo à indagação da Consulente, “juros legais” compreendem os juros estabelecidos em lei. Quanto aos juros compensatórios, no presente caso é a Medida Provisória nº 1577 de 1997, atualmente MP nº 2183-56, de 24.8.2001, em tramitação, por força da Emenda Constitucional nº 32, de 11.9.2001, que determinou, em seu art. 2º, que “as medidas provisórias editadas em data anterior à da publicação desta emenda continuam em vigor até que medida provisória ulterior as revogue explicitamente ou até deliberação definitiva do Congresso Nacional”.

E, quanto aos juros moratórios, é aplicável o art. 1062 do Código Civil que está assim redigido:

Art. 1062. A taxa de juros moratórios, quando não convenionada, será de seis por cento ao ano.

A aplicação retroativa da Medida Provisória, que fixou os juros em 6%, *não pode alcançar a decisão já transitada em julgado*, obtida pela Consulente no processo expropriatório. Há de prevalecer a decisão judicial, que fixou em 12% ao ano os juros compensatórios e em 6% ao ano os juros moratórios, não podendo a Medida Provisória alterar a *coisa julgada*. A sua aplicação – se constitucional fosse a Medida Provisória – seria limitada a partir de sua edição, em respeito

ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, como, aliás, decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

3) Mantida a ordem de pagamento, a insuficiência do depósito da primeira parcela, quer pela falta de recursos orçamentários, quer pelo recálculo unilateral da apuração de novo valor da dívida, vencido o prazo e tendo havido omissão no Orçamento do valor correto à liquidação pelo seu valor real, tem procedência o pedido de seqüestro de rendas da entidade executada, suficientes à satisfação da prestação nos termos do § 4º do art. 78 do ADCT?

A Constituição Federal, no § 1º do seu art. 100, determina expressamente que “*é obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades públicas de direito privado, da verba necessária ao pagamento de seus débitos oriundos de sentenças transitadas em julgado*”, cujos precatórios judiciais tenham sido apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, “*quando terão seus valores atualizados monetariamente*”.

Em complementação a essa norma constitucional, que determina a obrigatoriedade da inclusão no orçamento da verba necessária ao pagamento dos débitos oriundos de sentença judicial, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), em seu art. 10, dispõe:

Art. 10. A execução orçamentária e financeira identificará os beneficiários de pagamento de sentenças judiciais, por meio de sistema de contabilidade e administração financeira, para fins de observância da ordem cronológica determinada no art. 100 da Constituição.

Regis Fernando de Oliveira, comentando este dispositivo da LRF, esclarece: “O art. 10 da Lei determina que, na execução orçamentária e financeira, sejam identificados os beneficiários do

pagamento de sentenças judiciais, para que se cumpra a observância da ordem cronológica no pagamento dos precatórios. Não há necessidade de que a previsão orçamentária identifique os credores. A exigência é de que a escrituração os identifique”.<sup>19</sup>

Dessa forma, é obrigatória a inclusão no orçamento, sob pena de incorrer a autoridade administrativa em responsabilidade pelo descumprimento da lei.

Conforme antes mencionado, o fato de ser parcelado o pagamento não autoriza a Administração a *desobedecer aquilo que foi estabelecido em decisão transitada em julgado*. A previsão orçamentária deve ser feita em obediência à ordem judicial, não podendo ser alterada com índices diversos, juros inferiores e pagamentos em valores menores, sob pena de violar as garantias constitucionais *do direito adquirido, da coisa julgada e da justa indenização*.

A única condição é a de que seja observada a *ordem cronológica*, a teor do art. 100 da CF.

Não sendo observados os requisitos do pagamento, a consequência é a de aplicação do § 4º do art. 78 ADCT, quanto ao seqüestro de rendas necessárias ao pagamento do precatório.

A nossa resposta é, pois, afirmativa.

4) É possível afirmar, pelo princípio de hermenêutica jurídica, que não tendo a entidade executada inscrito no Orçamento o valor correspondente ao depósito suficiente e vencido o prazo para o pagamento da primeira parcela na forma prevista constitucionalmente, configuram-se essas duas hipóteses como pressuposto para o deferimento do pedido de seqüestro à luz do disposto no § 4º do art. 78 do ADCT?

Sim. Essa indagação já foi, de certa forma, respondida nos quesitos nºs 1 e 3.

---

19. *Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 36.

A Consulente deve pleitear em juízo a aplicação do § 4º do art. 78 do ADCT, para seqüestro de recursos financeiros da Municipalidade de Santo André, suficientes à satisfação do pagamento, sob pena de desobediência também à Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 10).

5) Em sendo formulado o pedido de seqüestro sob tal fundamentação, é devida a complementação da primeira parcela, atualizada a partir da data da sua apuração até a data do depósito complementar?

A nossa resposta é afirmativa.

O pedido de seqüestro de verbas deve abranger a complementação da primeira parcela, pois a condenação judicial foi pelo valor real e não pelo valor menor daquele estabelecido pela coisa julgada.

A Consulente deve receber o valor integral da condenação. Nem mais, nem menos do que lhe é devido.

A EC 37 de 13/06/2002 veda a expedição de precatórios complementares ou suplementares, exatamente para proibir essa prática antiética e imoral da Administração Pública.

Entendemos, assim, que a Consulente deve pleitear o pagamento restante da indenização, a fim de preservar os seus direitos, por meio do Pedido de Seqüestro, com fundamento no § 4º do art. 78 do ADCT.

Este é nosso entendimento, S.M.J.





## ACÓRDÃO – INTEIRO TEOR

**AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 616.348 – MG (2003/0229004-0)**

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

AGRAVANTE: COMPANHIA MATERIAIS SULFUROSOS – MATSULFUR

ADVOGADO: CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E OUTROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: ANDRÉ GUSTAVO B. MOTA E OUTROS

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter

tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200).

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, acolher a arguição de inconstitucionalidade, determinando a instauração do incidente perante a Corte Especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de dezembro de 2004.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI  
Relator

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº  
616.348 – MG (2003/0229004-0)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

AGRAVANTE: COMPANHIA MATERIAIS  
SULFUROSOS – MATSULFUR

ADVOGADO: CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E OUTROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO  
SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: ANDRÉ GUSTAVO B. MOTA  
E OUTROS

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO  
ZAVASCKI (RELATOR):

Cuida-se de agravo regimental (fls. 242/245) contra decisão que negou seguimento ao recurso especial interposto em demanda em que, fundada na alegação de ilegitimidade da cobrança de valores recolhidos a título de contribuição social incidente sobre a remuneração dos trabalhadores autônomos, avulsos e administradores, com base na Lei n. 7.787/89, nos meses de julho a setembro de 1989, a ora agravante postulou sentença de “declaração de inexistência jurídica (sic) entre as partes, desobrigando a Autora do pagamento da contribuição social...” nos referidos meses, “bem como condenar o INSS a promover a devolução dos respectivos valores, suportando a sua compensação (...) ou (...) a sua restituição em espécie” (fls. 12). Considerando que a demanda foi proposta em novembro de 2000, o acórdão recorrido considerou prescrita a ação, e o fez ao argumento de que “em se tratando de tributo sujeito a homologação, o prazo prescricional para pleitear a compensação da contribuição incidente

sobre a remuneração de autônomos, avulsos e administradores ocorrerá após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco, a partir da homologação tácita” (fl. 167). Os embargos declaratórios, provocando a questão relacionada com o prazo previsto no art. 45 da Lei 8.212/91, foram rejeitados (fls. 175/8). Interposto recurso especial, a ele foi negado seguimento por decisão monocrática (art. 557, *caput*, do CPC), assim ementada:

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. NOVA ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ, NA APRECIÇÃO DO ERESP 435.835/SC.

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. Recurso especial a que se nega seguimento (CPC, art. 557, *caput*)” (fl. 234).

Dai o presente agravo regimental. Alega a agravante, em síntese, que (a) “a ação declaratória é imprescritível” e (b), ainda que assim não fosse, no caso, o prazo prescricional não teria ocorrido porque:

“A r. decisão fundamenta que tratando-se de tributo lançado por homologação, o prazo de 05 (cinco) anos para repetir começa a fluir do término do prazo de 05 (cinco) anos estabelecido para a homologação tácita.

Contudo, no caso específico das contribuições sociais arrecadadas e fiscalizadas pelo o INSS, a Lei nº 8.212/19991 dispôs que o prazo para homologação tácita é de 10 (dez) anos:

*‘Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*(...)’ (Lei nº 8.212).*

Desse modo, não obstante o Cód. Tributário Nacional prescrever o prazo prescricional de 05 (cinco) anos para a homologação tácita, o INSS desconsidera esse prazo, reservando o seu direito de promover a fiscalização no prazo de 10 (dez) anos.

Melhor explicando, o INSS impõe que a homologação tácita de contribuições de sua competência somente ocorre após findo o prazo de 10 (dez) anos, é o que a decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social, a seguir transcrita expressa:

‘Considerando que ao Instituto compete arrecadar e fiscalizar a arrecadação e o recolhimento das

contribuições previdenciárias, nos termos do inciso I do art. 48 do Decreto nº 612/1992;

Considerando que as contribuições previdenciárias sujeitam-se a decadência decenal, nos termos do art. 45 da Lei n. 8.212/91, hipótese que não se verifica no presente caso posto tratar-se de contribuições apuradas a partir da competência 01/89;’ (CRPS nº 4386370).

Assim sendo, uma vez que o INSS considera o prazo de 10 (dez) anos para complementar a homologação tácita, ficando a Agravante nesse período sujeita a fiscalização, se o recolhimento da contribuição social ocorreu em out/1989, o INSS considerou a homologação tácita desse recolhimento em out/1999, iniciando-se daí o prazo de mais cinco anos, nos termos do art. 168, I, do Cód. Tributário Nacional, para o pedido de restituição que findará somente em out/2004, o mesmo se aplicando as competências anteriores mencionadas no pedido jul/1989 e ago/1989.

Portanto, a r. decisão equivocou-se quanto ao prazo de homologação tácita, que no caso das contribuições sociais de competência do INSS, este ente tributante impõe seja de 10 (dez) anos, e conseqüentemente, o prazo de 05 (cinco) anos não fluiu integralmente, merecendo ser afastada a prescrição” (fls. 243/4).

Pleiteia o provimento do agravo, para viabilizar o julgamento recurso especial interposto, que espera seja também conhecido e provido.

É o relatório.

**AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº  
616.348 – MG (2003/0229004-0)**

**EMENTA**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, *b*, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor

sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200).

**VOTO**

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI (RELATOR):

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A tese da imprescritibilidade constitui, na verdade, criação da doutrina processual clássica, baseada no pressuposto de que (a) a prescrição tem como fundamento lógico necessário a ocorrência de lesão ao direito e (b) em ação declaratória, não se cogita de lesão a direito, nem se busca, direta ou indiretamente, qualquer satisfação do direito e muito menos uma prestação ou uma reparação. É nesse contexto, portanto, que a tese deve ser compreendida e aplicada. Realmente, segundo Chiovenda (a quem se atribui a formulação da doutrina da imprescritibilidade), “o autor que requer uma sentença declaratória não pretende conseguir atualmente um bem da vida que lhe seja garantido por vontade da lei, seja que o bem consista numa prestação do obrigado, seja que consista na modificação do estado jurídico atual (...);

pleiteia no processo a certeza jurídica e nada mais” (*Instituições de Direito Processual Civil*, Vol. 1, Bookseller, 1998, p. 260). Justamente por isso, a doutrina clássica acentua o caráter tipicamente preventivo das ações declaratórias. Não são lides de dano, mas de probabilidade de dano, dizia Carnellutti (*Derecho Y Proceso*, trad. Santiago Sentis Melendo, Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, vol. I, p. 67). Nessas ações, ensinava Calamandrei, a declaração de certeza refere-se ao preceito primário, “ainda não transgredido, mas incerto”, e não ao mandado sancionatório, que supõe a ocorrência da lesão; é, portanto, ação destinada a “prevenir os atos ilegítimos” e “dar às partes uma regra para sua conduta futura” (*Instituciones de Derecho Procesal Civil*, trad. de Santiago Sentis Melendo, Ed. Bibliográfica Argentina, 1945, vol. I, p. 152/3 e 168). Assim, segundo os padrões tradicionais, nas lides que fazem surgir interesse de mera declaração fica caracterizado o caráter preventivo da correspondente tutela jurisdicional. Sua origem está, não no descumprimento da obrigação, mas sim na dúvida a respeito da existência da relação jurídica, ou do seu modo de ser ou, quem sabe, do conteúdo da prestação ou da sanção que, no futuro, poderá ser exigida.

Ora, esclarecia Chiovenda, “*de ordinario no hay prescripción donde no hay un estado de hecho, en sentido estricto, diverso de aquel que corresponde al derecho, a consolidar, o un estado jurídico imperfecto a sanar (...) Así se comprende también por qué las acciones de declaración de*

*mera certeza son imprescriptibles”* (*Ensayos de Derecho Procesal Civil*, vol I, Bosch y Cía. Editores, 1949, p. 32). O mesmo raciocínio veio em outro de seus textos: “Há, todavia, ações imprescritíveis. Assim, (...) em geral as ações de mera declaração, porquanto não se destinam a fazer cessar um estado de fato contrário, em sentido próprio, mas a declarar qual é o estado de fato conforme ao direito, fazendo cessar a propósito o estado de incerteza (...). No silêncio da lei deve reputar-se imprescritível, ou não, uma ação, consoante se proponha ou não fazer cessar um estado de fato contrário ao direito ou um estado jurídico viciado (por exemplo, por vício da vontade, de forma ou outro)” (*Instituições, cit.*, p. 50).

Foi nesse ambiente que a tese da imprescritibilidade da ação declaratória aportou em nosso sistema. Ilustrativa, no particular, a resenha de Agnelo Amorin Filho, em texto publicado em 1960, (*Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*, Revista dos Tribunais, vol. 300, out./1960, p. 7-37), segundo a qual “os vários autores que se dedicaram à análise do termo inicial da prescrição fixam esse termo, sem discrepância, no nascimento da ação (*actio nata*), determinado, tal nascimento, pela violação de um direito. Savigny, por exemplo, no capítulo da sua monumental obra dedicada ao estudo das condições da prescrição inclui, em primeiro lugar, a *actio nata*, e acentua que esta se caracteriza por dois elementos: a) existência de um direito atual, suscetível de ser reclamado

em juízo; e b) violação desse direito (...) Opinando no mesmo sentido, podem ser citados vários outros autores, todos mencionando aquelas duas circunstâncias, que devem ficar bem acentuadas (o nascimento da ação como termo inicial da prescrição, e a lesão ou violação de um direito como fato gerador da ação): De Ruggiero, *Instituições de Direito Civil*, v. 1º, p. 324-5; Carpenter, *Da Prescrição*, p. 269 da 1ª ed.; Von Tuhr, *Derecho Civil*, v. 3º, tomo 2º, p. 202, da trad. cast.; Ennecerus-Kipp e Wolf, *Tratado de Derecho Civil*, tomo 1º, v. 2º, p. 510 da trad. cast.; Ebert Chamoun, *Instituições de Direito Romano*, p. 68; Pontes de Miranda, *Tratado de Direito Privado*, v. VI, p. 114; Lehmann, *Tratado de Derecho Civil*, v. 1º, p. 510, da trad. castelhana” (p. 18-9). “Desse modo”, prossegue Agnelo Amorin Filho, “fixada a noção de que a violação do direito e o início do prazo prescricional são fatos correlatos, que se correspondem como causa e efeito, e articulando-se tal noção com aquela classificação dos direitos formulada por Chiovenda, concluir-se-á, fácil e irretorquivelmente, que só os direitos da primeira categoria (isto é, os ‘direitos a uma prestação’), conduzem à prescrição, pois somente eles são suscetíveis de lesão ou de violação, conforme ficou amplamente demonstrado. (...) Por via de consequência, chegar-se-á, então, a uma segunda conclusão importante: só as ações condenatórias podem prescrever, pois são elas as únicas ações por meio das quais se protegem os direitos suscetíveis de lesão, isto é, os da primeira categoria da classificação

de Chiovenda” (p. 19-20). E conclui o mesmo autor, mais adiante: “Ora, as ações declaratórias nem são meio de proteção ou restauração de direitos lesados, nem são, tampouco, meio de exercício de quaisquer direitos (criação, modificação ou extinção de um estado jurídico) (...). Daí é fácil concluir que o conceito de ação declaratória é visceralmente inconciliável com os institutos da prescrição e da decadência: as ações desta espécie não estão, e nem podem estar, ligadas a prazos prescricionais ou decadenciais. Realmente, como já vimos, o objetivo da prescrição é liberar o sujeito passivo de uma prestação, e o da decadência, o de liberá-lo da possibilidade de sofrer uma sujeição. Ora, se as ações declaratórias não têm o efeito de realizar uma prestação, nem tampouco o de criar um estado de sujeição, como ligar essas ações a qualquer dos dois institutos em análise?” (p. 25-6).

Compreensível, portanto, à luz de tais padrões clássicos, a doutrina da imprescritibilidade da ação declaratória. Entretanto, é importante dar à tese os seus adequados limites, a fim de torná-la compatível com o atual sistema processual brasileiro. Como se sabe, o Código de 1973, no parágrafo único do art. 4º, traz dispositivo segundo o qual “é admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito”. Ao assim estabelecer, dá ensejo a que a sentença, agora, possa fazer juízo, não apenas sobre o “mandado primário ainda não transgredido”, como restringia a doutrina clássica, mas também sobre o do “mandado sancionatório”, permitindo

juízo de definição inclusive a respeito da *exigibilidade* da prestação devida. Isso representa, sem dúvida, um comprometimento do padrão clássico de tutela puramente declaratória (especialmente com seu caráter de tutela tipicamente preventiva), circunstância que não pode ser desconsiderada pelo intérprete do Código. Quando isso ocorre (ou seja, quando a ação declaratória diz respeito à relação jurídica decorrente de lesão a direito, ou de descumprimento da obrigação ou de outro qualquer estado de fato desconforme ao direito), é insustentável a tese da imprescritibilidade. Ocorrida a lesão, desencadeia-se o curso de prazo prescricional da ação, qualquer que seja a natureza da pretensão que nela se formula. Nosso atual Código Civil traz esse enunciado de modo expresso, em seu art. 189: “Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”.

Aliás, essa circunstância não passou despercebida nem mesmo para a doutrina clássica, valendo repetir o que escreveu Chiovenda: “No silêncio da lei deve reputar-se imprescritível, ou não, uma ação, consoante se proponha ou não fazer cessar um estado de fato contrário ao direito ou um estado jurídico viciado (por exemplo, por vício da vontade, de forma ou outro)” (*Instituições, cit.*, p. 50). Conforme referiu Agnelo Amorin Filho, levando em consideração a possibilidade de ação declaratória ter por objeto direitos “de uma das outras duas categorias de ações (condenatórias ou constitutivas) (...) acentuam Chio-

venda (*Ensayos de derecho procesal civil*, 1/129 da trad. cast.) e Ferrara (*A simulação dos negócios jurídicos*, p. 458 da trad. port.), que quando a ação condenatória está prescrita, não é razão para se considerar também prescrita a correspondente ação declaratória, e sim para se considerar que falta o interesse de ação para a declaração para a declaração da certeza” (*op. cit.*, p. 26).

Em suma, a tese da imprescritibilidade deve ser compreendida nos seguintes termos: a ação declaratória não está sujeita a prazo prescricional se o seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito. Todavia, não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a violação (= a desconformidade entre estado de fato e estado de direito), já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

Esse é também o posicionamento histórico da nossa jurisprudência:

“Processual Civil. Ação declaratória. Imprescritibilidade. Prescrição da ação condenatória fundada na mesma relação jurídica. Falta de interesse de agir.

Tributário. Estímulos fiscais. Decreto-Lei nº 491, de 5.3.69, arts. 1º e 5º. Inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7.12.1979.

I - Firmado o princípio da imprescritibilidade da declaratória, prescrita a ação condenatória fundada na mesma relação jurídica cuja declaração se pretende, resulta faltar à parte interesse de agir para a declaratória. Prescrição, no caso, não caracterizada.

II - (...)." (RTFR 144/221, Apelação Cível 109.896-DF, 4ª Turma, TFR, 3.12.86)

"Declaratória. Interesse de agir - Falta - Direito a futura ação condenatória prescrito - Carência de ação - Recurso não provido.

(...)

Ensina Celso Agrícola Barbi em *Comentários ao Código de Processo Civil*, t. I, v. I/87-88 que: 'Autores de nomeada, como Chiovenda, Liebman e Ferrara fizeram essa afirmação (da imprescritibilidade da ação declaratória), mas sem pretenderem afirmar que qualquer ação declaratória possa prosperar com independência da questão da prescrição'. Mais adiante continua: 'Firmado o princípio da imprescritibilidade, nota-se que o problema é transferido para outro campo, qual seja, o do interesse de agir'. Seguindo aí a lição transcrita na respeitável sentença recomendando a proclamação da falta de interesse de agir quando para efeito de ação condenatória o direito já estiver prescrito, hipótese em que a declaratória deixaria de ter finalidade útil, e foi exatamente o que reconheceu o MM. Juiz sentenciante (...)" (RJTJESP 109/70 - Apelação Cível 83.424, 3ª Câmara Cível, TJ/SP, 28.4.87).

"Processual civil. A ação declaratória e a pretensão prescrita. Se a eficácia da pretensão prescrita encontra-se peremptoriamente encoberta, não adianta declarar a sua existência somente por declarar, pois a ação declaratória corre a mesma sorte da relação de direito material. O tempo e o trabalho dos órgãos jurisdicionais não devem ser gastos quando a sua

atividade não for necessária à proteção do direito." (RTFR 135/103, Apelação Cível 80.221-RJ, 2ª Turma, TFR, 10.12.85.)

Em linha assemelhada é a jurisprudência atual do STJ:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL URBANA - TRABALHADOR RURAL - INCIDÊNCIA - AÇÃO DECLARATÓRIA - CONTEÚDO CONDENATÓRIO - CONSTITUTIVO - PRESCRIÇÃO.

A ação visando à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária consistente na inexigibilidade do pagamento de contribuições à previdência social urbana não tem conteúdo meramente declaratório.

A ação declaratória pura é imprescritível, mas quando ela é também condenatória-constitutiva, está sujeita à prescrição.

Embargos parcialmente conhecidos e, nesta parte, rejeitados" (ERESP 235.364, 1ª Seção, Min. Rel. Garcia Vieira, DJ de 19.08.2002).

"PROCESSUAL CIVIL - ACÓRDÃO PARADIGMA - PRECEDENTES - PRESCRIÇÃO - NATUREZA DA AÇÃO.

(*omissis*)

2. Ação declaratória pura é imprescritível, mas quando também há pretensão condenatória, restituição do indevido, sujeita-se ao fenômeno da prescrição.

3. Embargos de divergência acolhidos". (ERESP 96.560/AL, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004).

No caso concreto, depreende-se da causa de pedir que a relação jurídica creditícia a ser reconhecida decorre de um estado de fato contrário ao direito,

ou seja, a ocorrência de um indevido pagamento de tributo. A ação, portanto, não é tipicamente declaratória. Ademais, há nela, cumuladas, pretensões de natureza reparatória (compensação de crédito ou restituição de valores). Cabível, destarte, como fez o demandado, invocar a prescrição dessas pretensões, como elemento para afastar o interesse de agir pela via declaratória.

2. Cumpre, assim, enfrentar a segunda questão trazida pela agravante, que diz respeito ao termo inicial do prazo prescricional da ação de repetição de indébito de contribuições para a seguridade social. Segundo afirmado na decisão recorrida, a jurisprudência da 1ª Seção é firme no sentido de que, quando se trata de repetir tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a repetição de indébito (de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN), tem início, não na data do indevido pagamento, mas na data em que ocorreu o lançamento definitivo (expresso ou tácito) do tributo. Ora, no caso concreto, não tendo ocorrido lançamento expresso, questiona-se em que prazo veio ele a ocorrer de forma tácita, marco inicial de contagem da prescrição da pretensão restitutória. Segundo a decisão embargada, o lançamento tácito se deu no prazo de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Mas a recorrente sustenta que, em se tratando de contribuição para a seguridade social, o prazo é de dez anos, conforme estabelece o art. 45 da Lei 8.212, de 1991, a saber:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos

extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.”

Mantenho o entendimento da decisão agravada, já que o art. 45, acima transcrito, padece de insuperável inconstitucionalidade formal. Com efeito, no regime da Constituição de 1988, as contribuições sociais, entre as quais as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm natureza tributária. A doutrina, praticamente unânime nesse sentido (Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, Malheiros, 1996, p. 116; Ives Gandra da Silva Martins, *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado, Dialética, 2003, p. 339; Wagner Balera, *As contribuições no sistema tributário brasileiro*, coord. Hugo de Brito Machado, Dialética, 2003, p. 563; Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 18. ed., Malheiros, 2000, p. 339; Roque Antonio Carazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. ed., Malheiros, 2003, p. 461; José Eduardo Soares de Melo, *Contribuições sociais no sistema tributário*, 3. ed., Malheiros, 2000, p. 72), ganhou a chancela da jurisprudência, inclusive a do Supremo Tribunal Federal. Veja-se:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI 7.689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social

sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 7.689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. (...)” (RE 146733-6/SP, Tribunal Pleno, Min. Moreira Alves, DJ de 6.11.1992)

“Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 141715-3/PE, 1ª T., Min. Moreira Alves, DJ 25.8.95)

“AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. EMPRESA DE MINERAÇÃO. ISENÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. DEFICIÊNCIA NO TRASLADO. SÚMULA 288. AGRAVO IMPROVIDO. 1. As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da Constituição Federal que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos

tributos. 2. Sendo as contribuições sociais modalidades de tributo que não se enquadram na de imposto, e por isso não estão elas abrangidas pela limitação constitucional inserida no art. 155, § 3º, da Constituição Federal. 3. Deficiência no traslado. A ausência da certidão de publicação do aresto recorrido. Peça essencial para se aferir a tempestividade do recurso interposto e inadmitido. Incidência da Súmula 288.

Agravo regimental improvido.” (AI 174540 AgR/AP, 2ª T., Min. Mauricio Corrêa, DJ 26.4.96)

Ao votar no RE 146733-6/SP, o Min. Moreira Alves, relator, observou:

“Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do art. 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente.”

Pois bem, afirmada a natureza tributária da contribuição social, está ela, inquestionavelmente, sujeita ao que dispõe o art. 146, III, b, da CF:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. Não há dúvida, portanto, que a matéria disciplinada no art. 45 da Lei

8.212/91 (bem como no seu art. 46, que aqui não está em causa) somente poderia ser tratada por lei complementar, e não por lei ordinária, como o foi. Poder-se-ia argumentar que o dispositivo não tratou de “normas gerais” sobre decadência, já que simplesmente estabeleceu um prazo. É o que defende Roque Antonio Carazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19. ed., Malheiros, 2003, p. 816-7), para quem “a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada ‘economia interna’, vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas (...) Eis por que, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais dependem de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar. Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as ‘contribuições previdenciárias”.

Acolher esse argumento, todavia, importa, na prática, retirar a própria

substância do preceito constitucional. É que estabelecer “normas gerais (...) sobre (...) prescrição e decadência” significa, necessariamente, dispor sobre prazos, nada mais. Se, conforme se reconhece, a abolição desses institutos não é viável nem mesmo por lei complementar, outra matéria não poderia estar contida nessa cláusula constitucional que não a relativa a prazos (seu período e suas causas suspensivas e interruptivas).

Tem-se presente, portanto, no art. 45 da Lei 8.212, de 1991, inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, b, da Carta Magna. Sendo inconstitucional, o dispositivo não operou a revogação da legislação anterior, nomeadamente os arts. 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional, que fixam em cinco anos o prazo de decadência para o lançamento de tributos.

3. Nas circunstâncias do caso, o enfrentamento da questão constitucional é indispensável para o julgamento do recurso. Não há como manter a decisão recorrida sem afastar a incidência do art. 45 da Lei 8.212/91, e não há outro modo de afastá-la senão pela declaração de sua inconstitucionalidade. Conforme já decidiu o STF, “a declaração de inconstitucionalidade de norma *incidenter tantum*, e, portanto, por meio do controle difuso de constitucionalidade, é o pressuposto para o juiz ou o Tribunal, no caso concreto, afastar a aplicação da norma tida por inconstitucional. Por isso, não se pode pretender, como o faz o acórdão recorrido, que não há declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica *incidenter*

*tantum* quando o acórdão não a declara inconstitucional, mas afasta a sua aplicação, porque tida como inconstitucional. Ora, em se tratando de inconstitucionalidade de norma jurídica a ser declarada em controle difuso por Tribunal, só pode declará-la, em face do disposto no art. 97 da Constituição, o Plenário dele ou seu Órgão Especial, onde este houver, pelo voto da maioria absoluta dos membros de um ou de outro” (RE 179.170, 1ª Turma, Min. Moreira Alves, DJ de 30.10.98).

4. Ante o exposto, reconhecido o vício de inconstitucionalidade formal do preceito normativo acima referido, proponho seja suscitado o respectivo incidente perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, art. 480-482 do CPC), procedendo-se na forma estabelecida no art. 200 do Regimento Interno. É o voto.

#### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

AgRg

Número Registro: 2003/0229004-0  
RESP 616348 / MG

Número Origem: 200038000408207  
EM MESA

JULGADO: 14/12/2004Relator

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro LUIZ FUX

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGARIOS

Secretária

Bela. MARIA DO SOCORRO MELO

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: COMPANHIA MATERIAIS  
SULFUROSOS – MATSULFUR

ADVOGADO: CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E OUTROS

RECORRIDO: INSTITUTO NACIONAL DO  
SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: ANDRÉ GUSTAVO B. MOTA  
E OUTROS

ASSUNTO: TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO  
– SOCIAL – PREVIDENCIÁRIA – VERBA  
REMUNERATÓRIA

AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVANTE: COMPANHIA MATERIAIS  
SULFUROSOS – MATSULFUR

ADVOGADO: CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ  
E OUTROS

AGRAVADO: INSTITUTO NACIONAL DO  
SEGURO SOCIAL – INSS

PROCURADOR: ANDRÉ GUSTAVO B. MOTA  
E OUTROS

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, acolheu a argüição de inconstitucionalidade, deteminando a instauração do incidente perante a Corte Especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Denise Arruda e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros José Delgado e Francisco Falcão.

Brasília, 14 de dezembro de 2004

MARIA DO SOCORRO MELO

Secretária

(Ementa publicada no DJU de  
14.2.2005, p. 143).

## DESPACHOS

### IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. VENDA DE BENS POR ELA PRODUZIDOS. RECONHECIMENTO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.

295.072-6

PROCED.: SÃO PAULO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

RECTE.(S): INST. BENEFICENTE LAR DE MARIA

ADV.(A/S): MARCOS FERREIRA DA SILVA E OUTROS

RECDO.(A/S): ESTADO DE SÃO PAULO

ADV.(A/S): PGE-SP – JOSÉ MAURÍCIO CAMARGO DE LAET E OUTROS

DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão que não reconheceu a imunidade tributária de entidade beneficente, relativa a tributo incidente sobre bens por ela produzidos.

2. Examinando questão idêntica, o Plenário, ao julgar os embargos de divergência no RE nº 210.251 (relator para o acórdão Ministro GILMAR MENDES, DJ de 28.11.2003), “reconheceu que a imunidade tributária prevista pelo art. 150, VI, c, da Constituição Federal, abrange o ICMS sobre comercialização de bens produzidos por entidade beneficente”. Naquela ocasião, assentou-se que “o objetivo da referida norma constitucional é assegurar que as rendas oriundas das atividades que mantêm as entidades filantrópicas sejam desoneradas exatamente para se viabilizar a aplicação e desenvolvimento dessas atividades, e que a cobrança do referido imposto desfalcaria o

patrimônio, diminuiria a eficiência dos serviços e a integral aplicação das rendas de tais entidades” (Boletim Informativo n. 299, p. 1).

Afastou-se, na oportunidade, o argumento de que o verdadeiro destinatário da imunidade seria apenas o consumidor final, que é quem arca de fato com o tributo, e não a entidade beneficente, que não seria afetada de forma alguma pelo recolhimento do ICMS.

3. Adotando, pois, os fundamentos dos precedentes e valendo-me do disposto nos arts. 21, § 1º, do RISTF, 38 da Lei 8.038/90, e 557 do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário para julgar procedente o pedido formulado nos embargos à execução, invertidos os ônus da sucumbência.

Publique-se. Int.

Brasília, 01 de fevereiro de 2005.

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Despacho publicado no DJU 2.3.2005, p. 66).

### COFINS. LEI Nº 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. VIOLAÇÃO AO ART. 110 DO CTN.

RECURSO ESPECIAL Nº 706.555 – MS  
(2004/0169548-5)

RELATOR: MINISTRO FRANCIULLI NETTO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: ROSA METTIFOGO E OUTROS

RECORRIDO: COMÉRCIO DE BEBIDAS GRAN DOURADOS LTDA

ADVOGADO: INIO ROBERTO COALHO

EMENTA

RECURSO ESPECIAL – COFINS – LEI N. 9.718/98 – CONCEITO DE FATURAMENTO

– BASE DE CÁLCULO – ALTERAÇÃO DE CONCEITO DE DIREITO PRIVADO – FATURAMENTO EQUIVALE À RECEITA BRUTA COMO PRODUTO DAS VENDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – SEGUIMENTO NEGADO.

DECISÃO

Vistos.

Trata-se de recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas “a” e “c” da Constituição Federal, contra v. acórdão do egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que firmou entendimento segundo o qual “a lei tributária não pode desnaturar os institutos colhidos do direito privado (art. 110, CTN)” (fl. 155).

Alega a recorrente violação do 3º da Lei n. 9.718/98 e 110 do CTN, além de divergência jurisprudencial.

É o relatório.

Primeiramente, registre-se que a matéria trazida para deslinde encontra-se hospedada em fundamentos constitucionais e infraconstitucionais.

É cediço que à luz da competência constitucional cabe a este colendo Superior Tribunal de Justiça examinar o tema sob o prisma eminentemente infraconstitucional.

No intuito de melhor analisar a controvérsia, é de bom conselho trazer à colação os dispositivos legais relativos à matéria. Permita-se reproduzir o art. 195 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998:

“Art. 195 – A seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenien-

tes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

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

O art. 2º da Lei n. 9.718/98 dispõe que “as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento”, o qual “corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”, nos termos do art. 3º da referida Lei.

A Lei n. 9.718/98 estabelece, ainda, em seu art. 3º, § 1º, que receita bruta deve ser entendida como “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”.

O art. 110 do Código Tributário Nacional, que preconiza a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. A Lei n. 9.718/98 alterou o conceito de faturamento ao equipará-lo à receita bruta, na forma prevista no art. 3º, § 1º, ao incluir também outras receitas além das providas do faturamento.

O Excelso Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE 150.755/PE, Relator para acórdão Min.

Sepúlveda Pertence, DJ 22.10.93, equiparou os conceitos de faturamento e receita bruta como base de cálculo do PIS e da COFINS, considerada esta como estabelecida no Decreto-lei n. 2.397/87, art. 22, "a", ou seja, receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

A Suprema Corte corroborou esse pensar ao apreciar a Ação Declaratória de Constitucionalidade n.1-1/DF, in DOU de 16.06.95. Vale, por oportuno, transcrever trecho do abalizado voto do eminente Ministro Moreira Alves sobre a matéria:

"Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como 'a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza' nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços 'coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas as vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36)'".

Verifica-se, portanto, que, nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal e deste Superior Tribunal de Justiça, o faturamento é sinônimo de receita bruta, sendo esta o resultado da venda de bens e serviços. A Lei n. 9.718/98, contudo, ampliou o conceito de faturamento ao equipará-lo à

totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, com as exclusões do § 2º do art. 3º, *in verbis*:

"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."

Dessa maneira, o resultado das operações financeiras, por exemplo, não está incluído no conceito de faturamento, mas não consta do rol de exclusões acima transcrito, de modo que se torna inequívoca a ampliação da base de cálculo na forma como prevista na Lei n. 9.718/98.

Assim, a Lei n. 9.718/98, ao estender o conceito de faturamento para todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da classificação contábil, incluiu outras receitas além daquelas advindas de vendas e serviços, circunstância a evidenciar afronta do disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional.

A propósito, nessa linha, cumpre trazer à colação a ementa do RESP 501.628-SC, relatado pela doutra Ministra Eliana Calmon, DJ 24/5/2004: “TRIBUTÁRIO – PIS – COFINS – LEI 9.718/98 RECURSO ESPECIAL: FUNDAMENTO INFRACONSTITUCIONAL – ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE FATURAMENTO – VIOLAÇÃO AO ART. 110 DO CTN.

1. (...)

2. A Lei 9.718/98, buscando tributar outras receitas além daquelas representativas da atividade operacional da empresa, criou novo conceito para o termo ‘faturamento’, afrontando, assim, o art. 110 do CTN.

3. Recurso especial conhecido em parte e, nesta parte, provido.”

No mesmo sentido, confira-se o REsp 617.642/PE, da relatoria deste Magistrado, j. em 3.8.2004.

Cumpra asseverar, por fim, que a incidência da COFINS ou do PIS sobre o resultado das operações financeiras implicaria em verdadeiro *bis in idem*. O sistema não se compraz com a superposição de cobrança de impostos, sob a assertiva de que as hipóteses de incidência são distintas, pois há de prevalecer a incongruência de cobrança de impostos ou contribuições em escala piramidal.

Ante o exposto, com arrimo no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao recurso especial.

P. e l.

Brasília (DF), 1º de fevereiro de 2005.

MINISTRO FRANCIULLI NETTO, Relator (Despacho publicado no DJU de 2.3.2005, p. 285).

**IMPOSTO DE RENDA. TABELA DE CORREÇÃO MONETÁRIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE DO PODER JUDICIÁRIO IMPÔ-LA.**

Recurso Extraordinário 393.349-3

Proced.: Minas Gerais

Recte.(s): Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Crédito e Financiamentos de Divinópolis e Região

Adv.(a/s): Gláucia da Silva Borges e outro(a/s)

Recdo.(a/s): União

Adv.(a/s): PFN – Cinara Ribeiro Silva Kichel

DECISÃO: RE, a, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. CORREÇÃO DA TABELA. LEI Nº 9250/95. MATÉRIA DE RESERVA LEGAL. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. 1. A correção das tabelas do imposto de renda e das respectivas deduções é matéria de reserva legal. Não pode o Judiciário, que não tem função legislativa, estabelecer regras a esse respeito. 2. A não atualização da tabela do imposto de renda não configura, por si só,

ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco. 3. Apelação improvida."

Alega-se violação aos arts. 146, III, a, e 150, II e IV, da Constituição Federal.

O art. 146, III, a, da Constituição Federal em nenhum momento foi analisado pelo acórdão recorrido e nem foi objeto de embargos de declaração opostos: incidem as Súmulas 282 e 356.

Ademais, correto o Tribunal *a quo*; não havendo previsão legal de correção monetária, está vedado ao Poder Judiciário impô-la, nos termos da jurisprudência desta Suprema Corte, *v.g.* RREE 291.487, Moreira Alves, 1ª T, DJ 26.10.2001; 309.381-AgR, Ellen Gracie, 2ª T, DJ 06.08.2004; 344.671-AgR, Mauricio Corrêa, 2ª T, DJ 26.10.2001.

Nego seguimento ao recurso extraordinário (art. 557, *caput*, C.Pr.Civil).

Brasília, 1º de dezembro de 2004.

Ministro Sepúlveda Pertence

Relator

(Despacho publicado no DJU de 03.02.2005, p. 93).

**CSSL. RECEITAS ORIUNDAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AO AGRAVO.**

PROC.: 2004.03.00.066356-9 AGA 223211

ORIG.: 200461000285104/SP

AGRTE: ITAUTEC COM. SERV. S/A GRUPO ITAUTEC PHILCO E OUTROS

ADV.: MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR

AGRDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV.: HUMBERTO GOUVEIA E VALDIR SERAFIM

ORIGEM: JUÍZO FED. DA 3ª VARA SÃO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. MÁRCIO MORAES / 3ª TURMA

Cuida-se de agravo de instrumento interposto por Itaotec Com. Serviços S/A – Grupo Itaotec Philco e outros, em face de decisão que, em ação ordinária objetivando afastar a exigência da contribuição social sobre lucro líquido – CSLL, sobre as receitas advindas de exportação, indeferiu a antecipação da tutela pleiteada.

O MM. Juízo *a quo* entendeu que a imunidade firmada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que incidiu o § 2º, inciso I ao seu art. 149, não abrange a CSLL, pois o fundamento constitucional desta contribuição não é o art. referido, mas sim o art. 195 da Carta Magna.

Alegam as agravantes, em síntese, que: i) a CSLL, contribuição para a seguridade social prevista no art. 195 da CF/1988, é espécie a que alude o art. 149 da Carta Magna, devendo ser a ela aplicadas as normas princípios gerais inerentes a todas as contribuições sociais; ii) o lucro nada mais é do que uma receita depurada, após extirpados os valores relativos às despesas, razão pela qual devem ser abatidas as receitas decorrentes de exportação na apuração do lucro, para efeito de incidência da CSLL, em decorrência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição; iii) à norma imunizante não se aplicam as disposições do art. 111 do CTN, cujo teor determina a interpretação literal das normas concessoras de isenção. Requer a antecipação da tutela recursal, reformando-se a decisão agravada.

Aprecio.

Neste primeiro e provisorio exame inerente ao momento processual, vislumbro a presença dos pressupostos necessários à concessão do efeito pleiteado, previstos no art. 558 do CPC. Vejamos.

Pretende a agravante estender a regra imunizante de que trata o inc. I, do § 2º, do art. 149 da Constituição Federal, acrescentado pela EC nº 33/2001, à CSLL, mediante o abatimento do lucro obtido com as operações de exportação de sua base de cálculo.

Vejamos o que dispõem os dispositivos constitucionais referidos.

“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 art. 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:

I. não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

A Constituição vigente estampou genericamente em seu art. 149 todas as contribuições, que podem ser classificadas em três espécies: contribuições sociais (inclusive as prescritas no art. 195), contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de categorias profissionais ou econômicas (corporativas).

A regra imunizante prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição, deve ser interpretada de

forma ampla, conferindo-lhe a maior eficácia possível, razão pela qual tem o condão de cobrir a incidência de qualquer contribuição social sobre as receitas decorrentes de exportação.

A controvérsia a ser enfrentada, portanto, diz respeito à base de cálculo da CSLL: o lucro. É certo que o conceito de “lucro” não é o mesmo de “receita”, dentro da acepção econômica dos termos. Entretanto, o termo “receita” aplicado na Constituição deve ser interpretado de maneira mais ampla, de forma a considerar o lucro uma modalidade qualificada dela.

A respeito do tema, Roque Antonio Carrazza e Eduardo Botallo lecionam que “as diferenças entre receita e lucro, conquanto existam, não sustentam a assertiva de que se estaria diante de realidades reciprocamente excludentes. Isto porque, a receita não exclui o lucro, e vice-versa. Assim, há perfeita compatibilidade entre estes dois conceitos, já que o lucro – sob os ângulos econômicos, contábil e, sobretudo, tributário – nada mais é do que a receita depurada, isto é, a receita que teve expungidos os custos e despesas necessários à sua obtenção.” (*Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 91, p. 109/115).

Portanto, sendo o lucro uma parcela que está contida no conceito amplo de “receita”, entendo ser possível o cômputo da base de cálculo da CSLL com a exclusão dos lucros advindos das operações de exportação, a fim de assegurar a aplicação da imunidade constitucional em tela.

Neste sentido destaco, a seguir, julgado proferida pelo Tribunal Regional Federal da Quinta Região:

“TRIBUTÁRIO. CSSL. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS ORIUNDAS DE EXPORTAÇÃO. As receitas decorrentes de exportação não compõem a base de cálculo da CSSL. Inteligência do art. 149, § 2º, da CF/88, com a redação dada pela EC nº 33/01. Precedente da Turma”. (Terceira Turma, AG nº 2004.05.00.013212-0, Rel. Des. Fed. Ridalvo Costa, j. 9.9.2004, v.u., DJ 8.10.2004)

Ante o exposto, defiro a antecipação da tutela recursal, para suspender a exigibilidade da CSSL incidente sobre os lucros auferidos pela agravante a partir das receitas decorrentes de operações de exportação.

Publique-se. Intimem-se, inclusive a agravada para contraminutar.

Após, ao Ministério Federal.

São Paulo, 24 de fevereiro de 2005.

MÁRCIO MORAES

Desembargador Federal Relator

(Despacho publicado no DJU II de 7.2.2005, p. 305-6).

**PROCESSO ADMINISTRATIVO.  
RECURSO SEM EFEITO SUSPEN-  
SIVO. LEI Nº 9.784/99, ART. 61.  
CTN. ART. 151, III. HIERARQUIA.  
PROC.: 2005.03.00.005265-2 AG  
227752**

ORIG.: 200461140079057/SP

AGRTE: STARSEG SEGURANÇA EMPRE-  
SARIAL LTDA.

ADV: MARCO ANTONIO VAEQUEZ RODRIGUEZ  
AGRDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NA-  
CIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SER-  
GIO A. G. P. SOUZA

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 3ª VARA DE  
S. B. DO CAMPO SP

RELATOR: DES. FED. LAZARANO NETO /  
SEXTA TURMA

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento interposto por STARSEG – SEGURANÇA EMPRESARIAL LTDA. Contra decisão do Juízo Federal da 3ª Vara de São Bernardo do Campo/SP que, em mandado de segurança, deferiu parcialmente a medida liminar, para determinar o recebimento de recurso administrativo pela autoridade dita coatora, mas sem efeito suspensivo, nos termos da Lei 9784/99, art. 61. Alega a agravante, em síntese, que o inciso III, do art. 151, do CTN, confere às reclamações e aos recursos administrativos a eficácia suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, devendo prevalecer sobre o art. 61, da Lei 9784/99, haja vista sua hierarquia de Lei Complementar. Sustenta, ainda, que o mencionado art. 61, da Lei 9784 remete à disposição legal em contrário, a possibilidade de concessão de efeito suspensivo aos recursos administrativos, sendo que a disposição lega em contrário é, justamente, o art. 151, do CTN e que não haveria lógica a previsão no sentido de que meras reclamações sejam dotadas de efeito suspensivo, e não se atribuir tal eficácia aos recursos. Defende, outrossim, seu direito à obtenção de certidão negativa de débito, enquanto não definitivamente constituído o crédito tributário pela homologação do lançamento. Por fim, aponta potencial violação ao inciso LIV, do art. 5º, da CF.

Após breve relatório, decido.

Em uma análise primária, diviso os requisitos autorizados da concessão da antecipação da tutela recursal de

que trata o art. 527, inciso III, do Código de Processo Civil.

Com efeito, assim dispõe o art. 151, III, do CTN:

“Art. 151. Suspendeu a exigibilidade do crédito tributário:

.....

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.”  
 Ante à peremptoriedade do comando supra, vê-se que os recursos e as reclamações administrativas, uma vez interpostos, suspenderão, necessariamente, a exigibilidade do crédito tributário, remetendo-se à legislação reguladora do processo administrativo tributário, unicamente, a regulamentação da aplicação desse efeito suspensivo mas, em hipótese alguma, a possibilidade de sua denegação.

Por outro lado, é de se salientar que a Lei 9784/99 trata, em caráter genérico, do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ressalvando de forma explícita, em seu art. 61, que os recursos administrativos não serão dotados de efeito suspensivo, salvo disposição legal em contrário.

Ora, no caso concreto, há norma específica a tratar da eficácia recursal em sede de processo administrativo tributário, qual seja, o art. 151, III, do CTN.

Sendo certo, ademais, que a norma geral não tem o condão de revogar a especial (LICC, art. 2º, § 2º), mormente porque o CTN ocupa hierarquia de Lei Complementar, não podendo ser modificado por meio de Lei Ordinária, impede reconhecer que o recurso administrativo interposto pela ora

agravante há de ser recebido pela d. autoridade administrativa com efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário discutido.

Isto posto, concedo o efeito suspensivo pretendido.

Comunique-se.

Intime-se a agravada para os fins do art. 527, inciso V, do CPC.

Após, dê-se vista ao Ministério Público Federal.

Publique-se.

São Paulo, 11 de fevereiro de 2005.

LAZARANO NETO

Desembargador Federal

Relator

(Despacho publicado no DJU II de 23.02.2005, p. 299).

**ISS. LOCAÇÃO DE AUTOMÓVEL. NÃO-INCIDÊNCIA. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO JÁ ADMITIDO NA ORIGEM.**

AÇÃO CAUTELAR N. 661-9

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

REQTE.(S): LOCALIZA RENT A CAR S/A E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO(A/S)

REQDO.(A/S): MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

ADV.(A/S): HERCÍLIA MARIA PORTELA PROCÓPIO FRIGO

DECISÃO: Trata-se de “medida cautelar”, com pedido de provimento liminar, na qual se busca atribuir efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto contra decisão, que, proferida pelo E. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, acha-se

consubstanciada em acórdão assim ementado (fls. 85):

“ISSQN. Incidência sobre locação de veículos automotores. Legitimidade da exigência. Decreto-lei nº 406/68 e Lei municipal nº 5.641/89 Item 79 da Lista de serviços. Locação de móveis.” (grifei).

O acórdão em questão, a que se opuseram os pertinentes embargos de declaração (fls. 191/194), sofreu a interposição de recurso extraordinário, já admitido pelo eminente Presidente daquela E. Corte estadual (fls. 137/138).

A decisão emanada da Presidência do Tribunal de origem, consubstanciadora de juízo positivo de admissibilidade do apelo extremo, tem o seguinte conteúdo (fls. 137/138):

“Cuidam os autos de mandado de segurança, impetrado por Localiza Rent a Car S.A. e outra, contra ato do Gerente de Tributos Mobiliários do Município de Belo Horizonte, pleiteando a declaração de que indevido o ISS incidente sobre sua atividade de locação de veículos realizadas a partir de 2001.

Em primeiro grau de jurisdição, a segurança foi denegada e, neste Tribunal, Turma da Segunda Câmara Cível negou provimento ao recurso, vencido o vogal.

Após a interposição de embargos declaratórios, que se viram rejeitados, deduziram as vencidas oportuno recurso extraordinário, com fincas no art. 102, inciso III, alíneas ‘a’ e ‘c’, da Constituição da República.

Sustentam que o Colegiado, ao rejeitar os embargos declaratórios interpostos, teria violado o disposto nos arts. 5º, XXXV, LIV e LV e 156, III.

Afirmam que a locação de bens móveis não pode configurar hipótese de incidência para o ISS, posto que a base constitucional vincula o tributo à obrigação de fazer.

Registra, ainda, que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal já declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade da expressão ‘locação de bens móveis’, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-lei 406, de 1968, na redação dada pela Lei Complementar 56, de 1987.

Preparo regular.

Foram oferecidas contra-razões.

O apelo, a meu ver, merece prosseguir. E isso porque, tem o Supremo Tribunal Federal reconhecido a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre contrato de locação de bens móveis, afirmando que:

‘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 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’.

(RE 116.121/SP, rel. originário Ministro Octávio Gallotti e para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJU de 25.10.01, Tribunal Pleno).

Admito o recurso, deixando de analisar as demais questões, eis que automaticamente devolvidas ao exame do Tribunal de destino.” (grifei)

Passo a apreciar o pedido de medida liminar formulado na presente sede processual (fls. 12).

Como se sabe, a outorga de efeito suspensivo ao recurso extraordinário reveste-se de excepcionalidade absoluta, especialmente em face do que dispõe o art. 542, § 2º, do CPC, na redação que lhe deu a Lei nº 8.950/94.

O Supremo Tribunal Federal, bem por isso, e atento ao caráter excepcional da medida cautelar cujo deferimento importe em concessão de eficácia suspensiva ao apelo extremo (RTJ 110/458 – RTJ 111/957 – RTJ 112/957, *v.g.*), somente tem admitido essa possibilidade processual, quando satisfeitas determinadas condições que a jurisprudência desta Corte assim define:

“O recurso extraordinário somente dispõe de efeito devolutivo (CPC, art. 542, § 2º, na redação dada pela Lei nº 8.950/94). Por isso mesmo, a outorga de efeito suspensivo ao recurso extraordinário – embora processualmente viável em sede cautelar – reveste-se de excepcionalidade absoluta.

A concessão de eficácia suspensiva ao apelo extremo, para legitimar-se, supõe a conjugação necessária dos seguintes requisitos: (a) que tenha sido instaurada a jurisdição cautelar do Supremo Tribunal Federal (existência de juízo positivo de admissibilidade do recurso extraordinário, consubstanciado em decisão proferida pelo Presidente do Tribunal de origem), (b) que o recurso extraordinário interposto possua viabilidade processual, caracterizada, dentre outras, pelas notas da tempestividade, do prequestionamento explícito

da matéria constitucional e da ocorrência de ofensa direta e imediata ao texto da Constituição, (c) que a postulação de direito material deduzida pela parte recorrente tenha plausibilidade jurídica e (d) que se demonstre, objetivamente, a ocorrência de situação configuradora do *periculum in mora*.

Precedentes.”

(RTJ 174/437-438, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

Assentadas tais premissas, cabe verificar se a fundamentação jurídica em que se apóia a pretensão deduzida pela parte requerente atende, ou não, ao requisito da relevância.

Entendo, neste ponto, que as próprias razões constantes do recurso extraordinário interposto pelas empresas locadoras de veículos automotores revelam-se aptas, ao menos em juízo de estrita delibação, a conferir plausibilidade jurídica à tese ora suscitada na presente sede processual.

A pretensão de ordem cautelar, ora deduzida nesta sede processual, reveste-se de inegável densidade jurídica, porque amparada pelo magistério jurisprudencial que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria ora em exame, como resulta claro das decisões proferidas no julgamento do RE 116.121/SP, Rel. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO (RTJ 178/1265), e, mais recentemente, do AI 485.707-AgR/DF, Rel. Min. CARLOS VELLOSO.

Registre-se, por necessário, que, em outro processo (RE 425.281/RO), no qual se discutia questão idêntica à que emerge desta causa, o eminente Ministro CARLOS VELLOSO, Relator, proferiu decisão cujo teor vale reproduzir:

“(...) O acórdão recorrido, em mandado de segurança, negou provimento à apelação interposta pelo contribuinte, ao entendimento de que a locação de veículo automotor insere-se na conceituação de serviço de qualquer natureza, incidindo, portanto, o ISS (...)”.

Rejeitaram-se os embargos de declaração opostos.

Daí o RE, interposto por AMOCAR LOCADORA DE AUTOMÓVEIS LTDA, fundado no art. 102, III, a e c, da Constituição Federal, sustentando-se, em síntese, violação ao art. 156, III, da mesma Carta, porquanto o Supremo Tribunal Federal no RE 116.121/SP decidiu pela não-incidência do ISS sobre locação de bens móveis.

Admitido o recurso, subiram os autos, que me foram conclusos em 28.5.2004.

Decido.

O acórdão recorrido está em testilha com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Menciono, interplures: RE 116.121/SP, Plenário, Relator para acórdão Ministro Marco Aurélio e AI 485.707-AgR/DF, 2ª Turma, por mim relatado (‘DJ’ de 25.5.2001 e 10.12.2004, respectivamente).

Do exposto, forte nos precedentes acima mencionados, conheço do recurso e dou-lhe provimento (art. 557, § 1º-A, do CPC).” (grifei).

Cumpra destacar, finalmente, que as ora requerentes justificaram, de maneira inteiramente adequada, as razões que caracterizam a concreta ocorrência, na espécie, da situação configuradora do *periculum in mora* (fls. 10/12). Sendo assim – e considerando, ainda, que também concorrem, na espécie, os

demais requisitos necessários à concessão da medida cautelar requerida (RTJ 174/437-438, Rel. Min. CELSO DE MELLO) –, defiro, *ad referendum* da Colenda Segunda Turma desta Corte (RISTF, art. 21, V), o pedido de outorga de eficácia suspensiva ao recurso extraordinário interposto pelas requerentes, nos precisos termos formulados a fls. 12, item n. 5.1.2.

Deixo de ordenar a citação da parte ora requerida, pelo fato de a outorga da medida cautelar em referência – por se exaurir em si mesma – não depender do ulterior ajuizamento de qualquer ação cautelar, consoante tem enfatizado, em sucessivas decisões, o magistério jurisprudencial desta Suprema Corte (RTJ 167/51, Rel. Min. MOREIRA ALVES – AC 175-QO/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO – Pet 1.158-AgR/SP, Rel. Min. FRANCISCO REZEK – Pet 2.246-QO/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES – Pet 2.267/PR, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – Pet 2.424/PR, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – Pet 2.466-QO/PR, Rel. Min. CELSO DE MELLO – Pet. 2.514/PR, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, v.g.):

“MEDIDA CAUTELAR INOMINADA E DESCABIMENTO DA CITAÇÃO.

A outorga ou recusa de eficácia suspensiva a recurso extraordinário, em sede de medida cautelar inominada, constitui provimento jurisdicional que se exaure em si mesmo, não dependendo, por tal motivo, da ulterior efetivação do ato citatório, posto que incabível, em tal hipótese, o oferecimento de contestação, eis que a providência cautelar em referência não guarda – enquanto mero incidente peculiar ao julgamento do

apelo extremo – qualquer vinculação com o litígio subjacente à causa.

O procedimento cautelar, instaurado com o objetivo de conferir efeito suspensivo ao apelo extremo, rege-se, no Supremo Tribunal Federal, por norma especial, de índole processual (RISTF, art. 21, V), que, por haver sido recebida, pela nova Constituição da República, com força e eficácia de lei (RTJ 167/51), afasta a incidência – considerado o princípio da especialidade – das regras gerais constantes do Código de Processo Civil (art. 796 e seguintes). Precedentes.”

(RTJ 181/960, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

Comunique-se, com urgência, transmitindo-se cópia da presente decisão ao M.M. Juiz de Direito da 1ª Vara da Fazenda Pública Municipal da comarca de Belo Horizonte/MG (Processo nº 024.01.078.718-2/SP) e ao E. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (Apelação cível nº 000.301.103-8/00).

Publique-se.

Brasília, 03 de março de 2005.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 09.03.2005, p. 10).

**PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000. CRÉDITOS DA ENTRADA, NO ESTABELECIMENTO, DE BENS MÓVEIS DESTINADOS AO USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO. APROVEITAMENTO FRAZIONADO. CONSTITUCIONALIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 502.292-5  
PROCED.: RIO GRANDE DO SUL  
RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO  
AGTE.(S).: EXPRESSO VALE REAL LTDA.  
ADV.(A/S).: NOELI DE FÁTIMA CONRADO  
DOS REIS E OUTRO(A/S)  
AGDO.(A/S).: ESTADO DO RIO GRANDE  
DO SUL

ADV.(A/S).: PGE-RS – KARINA DA SILVA  
BRUM E OUTRO(A/S)

DECISÃO

ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – CRÉDITO – PERÍODO POSTERIOR À LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 – LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000 – PRECEDENTE – AGRAVO DESPROVIDO.

1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado. Na espécie, a Corte de origem concluiu pela possibilidade de a Lei Complementar nº 102/2000 poder prever condição intertemporal para a utilização dos créditos decorrentes da entrada, no estabelecimento, de bens móveis destinados ao uso, consumo ou ativo fixo, bem como de energia elétrica e serviços de comunicação necessários à atividade da empresa.

Em 23 de setembro de 2004, o Pleno concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325-0/DF, que versa sobre matéria idêntica. Como relator, proferi voto no sentido da inviabilidade de o princípio da não-cumulatividade – de estatura constitucional – pode-se mitigado por lei complementar, ante o disposto no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Consignei que o aproveitamento fracionado do crédito, sem atualização da moeda, implicaria verdadeiro empréstimo compulsório, fora da hipóteses do art. 148 da

Carta da República. Todavia, fui voz isolada, tendo sido designado redator para o acórdão o ministro Carlos Velloso. A tese alfim prevalecente foi a de que a modificação do sistema de créditos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio de lei complementar não ofende o princípio da não-cumulatividade, ressalvado o direito adquirido à apropriação dos créditos em fase da legislação anterior. Assentou ainda o Tribunal que referida alteração no sistema de compensação dos créditos, quer consubstancie a redução de um benefício fiscal, quer a majoração do tributo, configura uma carga para o contribuinte, devendo, portanto, sujeitar-se ao princípio da anterioridade. Protrai-se o início da eficácia das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000 para 1º de janeiro de 2001.

2. Curvando-me ao entendimento da sempre douta maioria, conheço deste agravo, mas o desprovejo.

3. Publique-se

Brasília, 25 de fevereiro de 2005

Ministro MARCO AURÉLIO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 14.03.2005, p. 48).

**DCTF RETIFICADORA. MEDIDA LIMINAR. DETERMINAÇÃO PARA QUE A AUTORIDADE COATORA EXAMINE O DOCUMENTO EM 10 DIAS. AUSÊNCIA DE ILEGALIDADE.**

PROC.: 2004.03.00.051040-6 AG 216974

ORIG.: 200461000215783/SP

AGRTE: União Federal ( Fazenda Nacional)

ADV.: ELYADIR F BORGES E MIRIAM AP. P DA SILVA

AGRDO: BERTIN LTDA.

ADV: FERNANDO DANTAS CASILLO GONÇALVES

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 7ª VARA SP SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. ALDA BASTO / QUARTA TURMA

Vistos em decisão.

Trata-se de agravo de instrumento interposto em face da r. decisão que, em autos de ação mandamental, deferiu parcialmente o pedido liminar para determinar a análise dos pedidos de revisão de débitos – DCTS Retificadoras, tão somente em relação à matriz da impetrante (CNPJ 01.597.168/0001-99), no prazo de 10 (dez) dias e indeferiu pedido de autorização para a impetrante participar de licitações.

DECIDO.

Neste instante de cognição sumária, cabe a aferição da existência de relevância e urgência no pedido de suspensão dos efeitos da r. decisão recorrida.

O Art. 65 da Lei nº 9.784/99 dispõe da possibilidade de revisão de débitos, mesmo findo o processo administrativo, nos seguintes termos:

“Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”.

Apresentando o pedido de revisão, a Administração deve analisá-lo

no prazo legal de 05 (cinco) dias (parágrafo único do art. 24 da Lei nº 9.784/99). A extrapolação desse prazo, ou não apreciação do pedido pelo Fisco, afronta o princípio constitucional da eficiência da Administração Pública, inserto no art. 37 da Constituição Federal, com a Relação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 04/06/98.

Isso porque não está o contribuinte obrigado a se ver em eterna pendência com a Administração, devendo dispor de meios eficazes de ver reconhecida a existência, ou não, de obrigação tributária, mesmo após a inscrição em dívida ativa.

Cabe à autoridade administrativa imbuída de seu ofício fiscalizatório, analisar a documentação apresentada pelo contribuinte, dentro de prazo razoável, decidindo pela subsistência, modificação ou extinção do débito, expedindo certidão compatível com a situação concreta apreciada.

Como exemplo, o art. 13 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, autoriza a administração fazendária federal a atribuir o efeito de negativa de débitos à certidão expedida quanto a tributos e contribuições administrados pela SRF e à dívida da União, em relação aos quais o interessado tenha apresentado pedido de revisão fundado em alegação de pagamento integral, anterior à inscrição, e pendente de apreciação há mais de 30 (trinta) dias.

No mesmo cunho liberatório, o art. 74 da Lei nº 9.430/96 (alterado pelas Leis nº 10.637/02, 10833/03 e 11.051/04), em seu § 4º, estabelece que os pedidos de compensação pendentes de apre-

ciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, sendo que esta extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§ 2º).

Por esse prisma, havendo até mesmo a possibilidade de expedição de certidão positiva, com efeitos de negativa, não vislumbro irregularidade na r. decisão que fixa prazo para a apreciação do pedido de revisão pelo Fisco, pois não pode o contribuinte ficar à mercê da mora administrativa.

Ante o exposto, indefiro o pleito inicial de suspensão da r. decisão agravada, feito nos autos do recurso.

Comunique-se ao MM. Juízo a quo.

Intime-se a agravada (art. 527, V, do CPC).

Oportunamente, dê-se vista ao Ministério Público Federal.

São Paulo, 28 de janeiro de 2005.

Alda Basto

Desembargadora Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 14.03.2005, p. 437).

**IMPOSTO DE RENDA. LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM EXTRATO BANCÁRIO FORNECIDO POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. NULIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 443.415-3  
PROCED.: RIO DE JANEIRO

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

AGTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN – MÔNICA ROCHA VICTOR DE OLIVEIRA

AGDO.(A/S): HAROLDO RODRIGUES NUNES

ADV.(A/S): WALTER CARLOS CONCEIÇÃO E OUTROS (A/S)

DECISÃO: 1. Trata-se agravo de instrumento contra decisão que indeferiu processamento de recurso extraordinário interposto contra acórdão preferido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região e assim ementado:

“CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO – IMPOSTOS DE RENDA – LANÇAMENTO COM BASE EM EXTRATOS FORNECIDOS POR INSTITUIÇÃO FINANCEIRA SEM AUTORIZAÇÃO JUDICIAL – QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO.

I – Restando caracterizado que o único elemento em que se baseou o fisco para o lançamento do tributo foi obtido de modo ilícito, há que se ter como nulo o respectivo procedimento fiscal;

II – Recurso e remessa oficial desprovidos” (fl. 24)

Sustenta a recorrente, com base no art. 102, III, a e b, a ocorrência de violação aos arts. 5º X e XII, da Constituição Federal.

2. Inviável o recurso.

O acórdão impugnado decidiu a causa apenas com base no exame da legislação infraconstitucional e do conjunto fático-probatório, de modo que eventual ofensa à Carta Magna seria, aqui, apenas indireta.

Nele Consta:

“Analisando os autos, verifica-se que, em nenhum momento, a Ré demonstra ter havido a necessária autorização judicial para o fornecimento das informações bancárias por ela utilizadas.

Outrossim, não obstante alegar em seu recurso que não se baseou somente nos depósitos bancários para

efetuar o lançamento em questão, a verdade é que ela não logrou demonstrar quais outros elementos teriam sido utilizados, sendo certo que da apreciação do processo administrativo, juntado por cópia às fls. 38/91, verifica-se exatamente o contrário.

Conforme se lê no auto de infração lavrado a efeito quanto ao contribuinte-autor, consta expressamente da descrição dos fatos e enquadramentos legais”. Omissão de rendimentos em depósitos bancários em contas correntes e de aplicações financeiras de origem não comprovadas” (fls. 45) Ora, estando caracterizado que a única prova em que se baseou o fisco para o lançamento do tributo foi obtida de modo ilícito, há que se ter como nulo o respectivo procedimento fiscal.” ( fl. 22)

Ora, é pacífica a Jurisprudência desta Corte, no sentido de não tolerar, em recurso extraordinário, alegação de ofensa que, irradiando-se de má interpretação, aplicação, ou até, de inobservância de normas infraconstitucionais, seria apenas indireta à Constituição da República, e, muito menos, de reexame de provas (súmula 279). E, bem por isso, pretensões idênticas têm sido aqui repelidas. Cite-se, a título de exemplo, a ementa do AI nº 417.161 – AgRg, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ 21.03.03:

“CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. QUEBRA DE SIGILO. REQUISITOS. QUESTÃO DE FATO. C.F., art. 93, IX. I. – No caso, a verificação da presença ou não dos requisitos autorizadores de quebra de sigilo dos agravantes não prescinde do exame de matéria

de fato, o que não é possível em sede de recurso extraordinário”.

Impertinente é a invocação da alínea b do art. 102, III da Constituição, pois não houve declaração de inconstitucionalidade pelo acórdão recorrido.

3. Do exposto, nego seguimento ao agravo (art. 21, § 1º, do RISTF, art. 38 da Lei nº 8.038, de 28.05.90, e art. 557 do CPC).

Publique-se. Int.

Brasília, 18 de fevereiro de 2005

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 15.03.2005, p. 16/17).

### IMPRESSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DE AUSÊNCIA DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. INCONSTITUCIONALIDADE DO PROCEDIMENTO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 428.354-9

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

RECTE.(S): IRMÃOS PETROLL E CIA. LTDA.

ADV.(A/S): RUI EDUARDO VIDAL FALCÃO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

ADV.(A/S): PGE-RS – KARINA DA SILVA BRUM

EMENTA: SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO

STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO, PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO “SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW”. IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR – QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE – “NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR” (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO “ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE”. DOCTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. DECISÃO: O litígio em causa envolve discussão em torno da possibilidade constitucional de o Poder Público impor restrições, ainda que fundadas em lei, destinadas a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo e que culminam, quase sempre, em decorrência do caráter gravoso e indireto da coerção utilizada pelo Estado, por inviabilizar o exercício,

pela empresa devedora, de atividade econômica lícita.

No caso ora em análise, põe-se em destaque o exame da legitimidade constitucional de exigência estatal que erigiu a prévia satisfação de débito tributário em requisito necessário à outorga, pelo Poder Público, de autorização para a impressão de documentos fiscais.

A E. Presidência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ao admitir o recurso extraordinário interposto pela empresa ora requerente, ressaltou, de modo bastante expressivo, esse aspecto da controvérsia (fls. 203/204).

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro – e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários –, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI).

Esse entendimento – cumpre enfatizar – tem sido observado em sucessivos julgamentos proferidos por esta Suprema Corte, quer sob a égide do

anterior regime constitucional, quer em face da vigente Constituição da República (RTJ 33/99, Rel. Min. EVANDRO LINS – RTJ 45/859, Rel. Min. THOMPSON FLORES – RTJ 47/327, Rel. Min. ADAUCTO CARDOSO – RTJ 73/821, Rel. Min. LEITÃO DE ABREU – RTJ 100/1091, Rel. Min. DJACI FALCÃO – RTJ 111/1307, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RTJ 115/1439, Rel. Min. OSCAR CORREA – RTJ 138/847, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – RTJ 177/961, Rel. Min. MOREIRA ALVES – RE 111.042/SP, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, v.g.):

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: REGIME ESPECIAL. RESTRIÇÕES DE CARÁTER PUNITIVO. LIBERDADE DE TRABALHO. CF/67, art. 153, § 23; CF/88, art. 5º, XIII.

I. – Regime especial de ICM, autorizado em lei estadual: restrições e limitações, nele constantes, à atividade comercial do contribuinte, ofensivas à garantia constitucional da liberdade de trabalho (CF/67, art. 153, § 23; CF/88, art. 5º, XIII), constituindo forma oblíqua de cobrança do tributo, assim execução política, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sempre repeliu (Súmulas nºs 70, 323 e 547).

II. – Precedente do STF: ERE 115.452-SP, Velloso, Plenário, 04.10.90, ‘DJ’ de 16.11.90.

III. – RE não admitido. Agravo não provido.” (RE 216.983-Agr/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – grifei).

É certo – consoante adverte a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal – que não se reveste de natureza absoluta a liberdade de atividade empresarial, econômica ou profissional, eis que inexistem,

em nosso sistema jurídico, direitos e garantias impregnados de caráter absoluto:

“OS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS NÃO TÊM CARÁTER ABSOLUTO. Não há, no sistema constitucional brasileiro, direitos ou garantias que se revistam de caráter absoluto, mesmo porque razões de relevante interesse público ou exigências derivadas do princípio de convivência das liberdades legitimam, ainda que excepcionalmente, a adoção, por parte dos órgãos estatais, de medidas restritivas das prerrogativas individuais ou coletivas, desde que respeitados os termos estabelecidos pela própria Constituição.

O estatuto constitucional das liberdades públicas, ao delinear o regime jurídico a que estas estão sujeitas – e considerado o substrato ético que as informa – permite que sobre elas incidam limitações de ordem jurídica, destinadas, de um lado, a proteger a integridade do interesse social e, de outro, a assegurar a coexistência harmoniosa das liberdades, pois nenhum direito ou garantia pode ser exercido em detrimento da ordem pública ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros.”

(RTJ 173/807-808, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno).

A circunstância de não se revelarem absolutos os direitos e garantias individuais proclamados no texto constitucional não significa que a Administração Tributária possa frustrar o exercício da atividade empresarial ou profissional do contribuinte, impondo-lhe exigências gravosas, que, não obstante as prerrogativas extraordinárias que (já) garantem o

crédito tributário, visem, em última análise, a constringer o devedor a satisfazer débitos fiscais que sobre ele incidam.

O fato irrecusável, nesta matéria, como já evidenciado pela própria jurisprudência desta Suprema Corte, é que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional – constringer o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.

Esse comportamento estatal – porque arbitrário e inadmissível – também tem sido igualmente censurado por autorizado magistério doutrinário (MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções Políticas no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 30, p. 46-7):

“Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras. Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos arts. 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

.....  
São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias

sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para imprimir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros.

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal." (grifei).

Cabe referir, a propósito da controvérsia suscitada no recurso extraordinário em questão – recusa de autorização estatal para impressão de notas fiscais –, a lição de EDISON FREITAS DE SIQUEIRA, em obra monográfica que versou o tema das chamadas “sanções políticas” impostas ao contribuinte inadimplente (*Débito Fiscal: análise crítica e sanções políticas*, p. 61-2, item 2.3, 2001, Sulina):

“Portanto, emerge incontroverso o fato de que uma empresa, para que possa exercer suas atividades, neces-

sita de sua inscrição estadual, bem como de permanente autorização da expedição de notas fiscais, sendo necessário obter nas Secretarias da Fazenda de cada estado da federação onde vendam seus produtos, o respectivo reconhecimento de direito à utilização de sistemas especiais de arrecadação, bem como na transferência de créditos acumulados, além da obtenção da respectiva Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), em paralelo às notas fiscais.

Salienta-se que qualquer ação contrária do Estado, quanto à concessão e reconhecimento dos direitos inerentes às questões no parágrafo anterior referendadas, constitui ‘sanção política’, medida despótica e própria de ditadores, porque subverte o sistema legal vigente.

Nesse sentido, vale tecer algumas considerações do efetivo SIGNIFICADO DA NOTA FISCAL para uma empresa ou profissional que mantenha a atividade lícita ‘trabalho’, até porque, o instrumento alternativo posto à disposição do contribuinte, notas fiscais avulsas, é situação equivalente à marginalidade, além de tratar-se de meio absolutamente inviável a uma atividade econômica significativa (volumosa).

A importância da nota fiscal ou AIDF para o desenvolvimento das atividades comerciais de uma empresa seja ela de indústria ou comércio, decorre do fato de que somente por meio destas é que se torna possível oficializar e documentar operações de circulação de mercadorias, a ponto de que sem essas, a circulação de mercadoria é

atividade ilícita, punível, inclusive, com a respectiva apreensão das mesmas.

Neste sentido, revela-se, pois, totalmente imprópria à figura da nota fiscal avulsa, solução muito justificada por fiscais de ICMS e Procuradores de Estado em audiências que solicitam ao Poder Judiciário, mas que, na prática, constitui artimanha muito maliciosa que só serve para prejudicar o contribuinte, em circunstância totalmente defesa em lei, como adiante ficará elucidado.

Não raro, a fiscalização aponta, como recurso em situações de desagrado ao contribuinte, o uso das chamadas 'notas fiscais avulsas'. Fazem-no, por certo, por desconhecimento de toda a gama de obtusa burocracia que envolve a sua expedição, ou pretendendo iludir os órgãos do Poder Judiciário, caso esses sejam chamados a impor 'poder de controle' contra exacerbação do exercício do poder de tributar, por parte do Poder Executivo." (grifei).

Cumpra assinalar, por oportuno, que essa percepção do tema, prestigiada pelo saudoso e eminente Ministro ALIOMAR BALEEIRO (*Direito Tributário Brasileiro*, p. 878-80, item n. 2, 11. ed., atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, 1999, Forense), é também compartilhada por autorizado magistério doutrinário que põe em destaque, no exame dessa matéria, o direito do contribuinte ao livre exercício de sua atividade profissional ou econômica, cuja prática legítima – qualificando-se como limitação material ao poder do Estado – inibe a Administração Tributária, em face do

postulado que consagra a proibição de excesso (RTJ 176/578-580, Rel. Min. CELSO DE MELLO), de impor, ao contribuinte inadimplente, restrições que configurem meios gravosos e irrazoáveis destinados a constranger, de modo indireto, o devedor a satisfazer o crédito tributário (HUMBERTO BERGMANN ÁVILA, *Sistema Constitucional Tributário*, p. 324 e 326, 2004, Saraiva; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Infração Tributária e Sanção*, in *Sanções Administrativas Tributárias*, p. 420-44, 432, 2004, Dialética/ICET; HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, *Processo Tributário*, p. 93-5, item n. 2.7, 2004, Atlas; RICARDO LOBO TORRES, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 270, item n. 7.1, 1995, Renovar, v.g.).

A censura a esse comportamento inconstitucional, quando adotado pelo Poder Público em sede tributária, foi registrada, com extrema propriedade, em precisa lição, por HELENILSON CUNHA PONTES (*O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário*, p. 141-3, item n. 2.3, 2000, Dialética):

"O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária,

nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débito, ou inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas.

O Estado brasileiro, talvez em exemplo único em todo o mundo ocidental, exerce, de forma cada vez mais criativa, o seu poder de estabelecer sanções políticas (ou indiretas), objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário. Tantas foram as sanções tributárias indiretas criadas pelo Estado brasileiro que deram origem a três Súmulas do Supremo Tribunal Federal. Enfim, sempre que houver a possibilidade de se impor medida menos gravosa à esfera jurídica do indivíduo infrator, cujo efeito seja semelhante àquele decorrente da aplicação de sanção mais limitadora, deve o Estado optar pela primeira, por exigência do princípio da proporcionalidade em seu aspecto necessidade.

.....

As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito (...), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias indivi-

duais, igualmente assegurados pela ordem constitucional.

.....

Exemplo de sanção tributária claramente desproporcional em sentido estrito é a interdição de estabelecimento comercial ou industrial motivada pela impuntualidade do sujeito passivo tributário relativamente ao cumprimento de seus deveres tributários. Embora contumaz devedor tributário, um sujeito passivo jamais pode ver aniquilado completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos.

O Estado deve responder à impuntualidade do sujeito passivo com o lançamento e a execução céleres dos tributos que entende devidos, jamais com o fechamento da unidade econômica.

Neste sentido, revelam-se flagrantemente inconstitucionais as medidas aplicadas, no âmbito federal, em consequência da decretação do chamado 'regime especial de fiscalização'. Tais medidas, pela gravidade das limitações que impõem à livre iniciativa econômica, conduzem à completa impossibilidade do exercício desta liberdade, negligenciam, por completo, o verdadeiro papel da fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito e ignoram o entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções indiretas em matéria tributária. Esta Corte, aliás, rotineiramente afasta os regimes especiais de fiscalização, por considerá-los verdadeiras sanções indiretas, que se chocam frontalmente

com outros princípios constitucionais, notadamente com a liberdade de iniciativa econômica.” (grifei).

É por essa razão que EDUARDO FORTUNATO BIM, em excelente trabalho dedicado ao tema ora em análise (A Inconstitucionalidade das Sanções Políticas Tributárias no Estado de Direito: Violação ao *Substantive Due Process of Law* (Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, vol. 8/67-92, 83, 2004, Dialética), conclui, com indiscutível acerto, “que as sanções indiretas afrontam, de maneira autônoma, cada um dos subprincípios da proporcionalidade, sendo inconstitucionais em um Estado de Direito, por violarem não somente este, mais ainda o *substantive due process of law*” (grifei).

Cabe lembrar, neste ponto, consideradas as referências doutrinárias que venho de expor, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, substanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “McCulloch v. Maryland”, que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF 145/164 – RDA 34/132), eis que – como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) – essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “um poder que

somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade” (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembradas da existência, em nosso sistema jurídico, de um “estatuto constitucional do contribuinte”, constabanciam de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, in *Informativo STF* nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“*The power to tax is not the power to destroy while this Court sits*”), em *dictum* segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “*dissenting opinion*”, no julgamento, em 1928, do caso “Pannhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218).

Não se pode perder de perspectiva, neste ponto, em face do conteúdo evidentemente arbitrário da exigência estatal ora questionada na presente sede recursal, o fato de que, especialmente quando se tratar de matéria tributária, impõe-se, ao Estado, no

processo de elaboração das leis, a observância do necessário coeficiente de razoabilidade, pois, como se sabe, todas as normas emanadas do Poder Público devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV), eis que, no tema em questão, o postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem proclamado a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RTJ 160/140-141 – RTJ 178/22-24, v.g.):

“O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade – que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do *substantive due process of law* – acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade, presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do *substantive due process of law* (CF, art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador.”

(RTJ 176/578-580, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno).

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados.

A análise dos autos evidencia que o acórdão proferido pelo E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul diverge da orientação prevalente no âmbito do Supremo Tribunal Federal, reafirmada em julgamentos recentes emanados desta Suprema Corte (RE 413.782/SC, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Pleno – RE 409.956/RS, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – RE 409.958/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 414.714/RS, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – RE 424.061/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – RE 434.987/RS, Rel. Min. CEZAR PELUSO, v.g.).

Sendo assim, e considerando as razões expostas, conheço e dou

provimento ao presente recurso extraordinário (CPC, art. 557, § 1º – A), em ordem a conceder o mandado de segurança impetrado pela parte ora recorrente. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável a Súmula 512/STF.

Publique-se.

Brasília, 31 de março de 2005.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 18.04.2005, p. 96).

**PAGAMENTO DE LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO ROYALTIES. NÃO-INCIDÊNCIA DE CIDE.**  
PROC.: 2005.03.00.016609-8 AG 231771

ORIG.: 200561000022377/SP

AGRTE: SUN MICROSYSTEMS DO BRASIL IND/ E COM/ LTDA.

ADV.: CIRO CESAR SORIANO DE OLIVEIRA

AGRDO: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SÊRGIO AUGUSTO G. P. SOUZA

ORIGEM: JUÍZO FEDERAL DA 3ª VARA SÃO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. LAZARANO NETO / SEXTA TURMA

Vistos, etc.

Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão do Juízo Federal da 3ª Vara de São Paulo/SP que, em mandado de segurança, indeferiu pedido de liminar que objetivava suspender a exigibilidade da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, instituída

pela Lei 10.168/00, incidente sobre a remessa de *royalties* decorrentes de contratos de distribuição e licença de uso de *software*.

Alega a agravante, em síntese, a existência de vícios de inconstitucionalidade a macular a instituição da contribuição disciplinada pelas Leis 10.168/00 e 10.332/01. Pleiteia a concessão de antecipação dos efeitos da tutela recursal.

Após breve relato, decido.

Tenho firmado entendimento no sentido de que, em se tratando de contribuição de intervenção no domínio econômico, cuja instituição é de alçada exclusiva da União, nos termos do art. 149 do Texto Constitucional, despidiendola sua instituição por Lei complementar. A Carta Magna, por ausência normativa a respeito, não exige para a instituição da contribuição de intervenção no domínio econômico que se dar por lei ordinária. Saliento que a remissão feita pelo art. 149 ao art. 146, inciso III, ambos da Constituição Federal, diz respeito tão-somente às normas gerais tributárias.

Todavia, a questão posta nos autos não se resume em saber qual o meio legislativo adequado para a instituição da contribuição interventiva no domínio econômico. Vai além para referir-se à sujeição passiva, na relação jurídico-tributária, de empresa que tem por objeto societário o comércio e o desenvolvimento de *software*, vale dizer, se ausente previsão normativa a esse respeito.

Dispõe o art. 2º e § 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01, verbis:

Art. 2º. Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

(...) § 2º. A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Da exegese legislativa, tem-se que o financiamento da atividade de fomento à tecnologia será efetuado pelo produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE, que não tem outro escopo senão o de incentivar o desenvolvimento da tecnologia nacional.

Nesse sentir, a norma (art. 2º) cuida de estabelecer, num primeiro plano, para fins de incidência do tributo, como sujeito passivo, frise-se, a pessoa jurídica detentora de licença de uso.

No caso dos autos, cuida-se de contrato de distribuição e de licença de uso de produtos de software e hard-

ware dos computadores fabricados pela empresa norte-americana SUN MICROSYSTEMS OF CALIFÓRNIA INC. Assim, o pagamento decorrente de uso de programa de computador – software – deve ser entendido como adimplemento de direito autoral e, portanto, amparado pela legislação aplicável ao direito do autor, não se confundindo com pagamentos decorrentes de *royalties*.

O inciso V do art. 10 da Lei nº 9.279/96 excluiu o software do patenteamento e do regime jurídico da propriedade intelectual. Fê-lo também o art. 2º da Lei nº 9.609/98 (Lei de Informática) ao estabelecer que o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é aquele conferido pela legislação de direitos autorais vigentes no País.

Nesse diapasão é o escólio de Fábio Ulhoa Coelho:

“Os direitos titularizados pelo criador de um logiciário (*software*) não são tutelados pela propriedade industrial, mas pelo direito autoral.

Esta foi a alternativa seguida pela lei brasileira ao disciplinar a propriedade e comercialização de programas de computador (Lei 7.646, de 1987), o que redundou em importante consequências no tocante à extensão e natureza desta tutela, em razão das diferenças existentes entre ambos os regimes jurídicos”. (*Manual de Direito Comercial*, Saraiva, p. 461/462).

Concluindo, o envio de valores ao exterior em virtude de pagamento de licença de uso de software não se traduz em adimplemento de *royalties* e não se confunde com o pagamento decorrente da cessão de marcas e

patentes, eis que o programa de computador – software – encontra proteção no direito autoral.

Destarte, a cobrança da exação importa em *munus* descabido e viola o princípio da legalidade estrita.

Importante ressaltar que o art. 22 da Lei nº 4.506/94, que classifica como *royalties*, para fins de incidência do Imposto sobre a Renda, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra, não tem o condão de complementar ou suprir a norma material tributária, que deve definir todos os elementos do tributo.

Isto posto, concedo o pedido de antecipação de tutela recursal.

Comunique-se.

Intime-se a agravada para os fins do art. 527, V, do CPC.

Dê-se vista ao Ministério Público Federal.

Publique-se.

São Paulo, 15 de abril de 2005.

LAZARANO NETO

Desembargador Federal

Relator

(Despacho publicado no DJU II de 27.04.2005, p. 455/456).

**ICMS. IMPORTAÇÃO. IMPOSTO DEVIDO PARA O ESTADO ONDE ESTIVER O ESTABELECIMENTO IMPORTADOR.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 405.654-7

PROCED.: RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. CEZAR PELUSO

AGRTE: COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA

ADVDOS.: ÚRSULA RIBEIRO FIGUEIREDO TEIXEIRA E OUTROS

AGDO.: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
ADVDOS.: PGE-RS – KARINA DA SILVA BRUM E OUTROS

DECISÃO: 1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que indeferiu processamento de recurso extraordinário contra acórdão que entendeu que o ICMS sobre a importação é devido ao Estado em que ocorre a entrada física, e não àquele em que se encontra o importador-comprador.

Sustenta a recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, ter havido violação ao art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

2. Consiste o recurso.

A tese do acórdão impugnado está em desconformidade com assentada orientação da Corte, que, em casos idênticos, tem decidido que “o sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro. Cite-se a título de exemplo a decisão do RE nº 396.859/RJ (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, decisão de DJ 21.9.04):

“Converti agravo de instrumento em recurso extraordinário interposto contra acórdão do Superior Tribunal de Justiça que tem a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE. ENTRADA DA MERCADORIA EM ESTADO DIVERSO DAQUELE DO ESTABELECIMENTO DO IMPORTADOR. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE

LOCALIZADO O ADQUIRENTE IMPORTADOR. LEI COMPLEMENTAR 87/96, ART. 11, INC. I, ALÍNEAS 'D' E 'E', – O sujeito ativo do ICMS é o Estado onde estiver situado o estabelecimento importador, sendo irrelevante se o produto ingressou em Estado diverso ou se a empresa do destino final do produto esteja localizada no Estado em que houve o desembaraço aduaneiro. – Mesmo sem que tenha a mercadoria ingressado em estabelecimento do adquirente, tendo sua circulação ocorrido inteiramente no Estado onde ocorreu sua chegada do exterior, ainda sim, por imposição legal, o Estado importador é o que tem direito ao ICMS, pois apesar de fisicamente interna, a operação deve ser considerada, por ficção, como interestadual. Nesse diapasão o ICMS incidente sobre a saída do produto em razão da venda subsequente feita para a Petrobrás é igualmente devido àqueles mesmos Estados importadores. – Precedentes (RESP 256.814/RJ, Relatora Ministra Nancy Adrighi, DJ de 11.09.2000, pg.248). – Recurso especial provido. “ Alega-se violação aos arts. 5º, XXXV, LIV e LV e 155, § 2º, IX, a, da Constituição. O acórdão limitou-se a aplicar a legislação infraconstitucional pertinente (LC 87/96): incide a Súmula 282. Ainda que não fosse a ausência de prequestionamento de matéria constitucional, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal julgou, recentemente, o RE 299079 (Carlos Brito; 30.06.2004; DJ da decisão em 03.08.2004), no qual se confirmou a orientação – contrária à pretensão do recorrente – no sentido de que quando a operação se

inicia no exterior, o ICMS é devido ao Estado em que está localizado o destinatário jurídico do bem, isto é, o importador. Nego seguimento ao recurso extraordinário.”

Publique-se. Int.

Brasília, 19 de abril de 2005.

Ministro CEZAR PELUSO

Relator

(Despacho publicado no DJU de 03.05.2005, p. 53).

**DÉBITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA. PEDIDO DE REVISÃO DO CONTRIBUINTE. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL. PERDA DE LIQUIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO.**

PROC.: 2005.03.00.019320-0 AG 232222

ORIG.: 200461820092430/SP

AGRTE: UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO A G P SOUZA

AGRDO: SYLINK COM/ IMP/ E EXP/ LTDA.

ADV: ANTONIO MÁXIMO DAID

ORIGEM: JUIZO FEDERAL DA 12ª VARA DAS EXEC. FISCAIS SP

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA TURMA

Vistos.

Trata-se de agravo de instrumento, com pedido de efeito suspensivo, interposto contra a r. decisão de fls. 45/50 dos autos originários (fls.61/66 destes autos), que, em sede de execução fiscal, determinou o sobrestamento do feito executivo, até que a Administração esgote sua atribuição

de responder o “pedido de revisão” do contribuinte, bem como assegurou que a presente decisão valerá, em favor do executado, como documento que, para todos os fins de direito “negativará” sua posição nos cadastros dos devedores fiscais, valendo tal efeito, evidentemente, apenas em relação ao crédito tributário de que cuida o presente processo, sob o fundamento de que o pedido de revisão apresentado pelo contribuinte, pendente de apreciação pela autoridade administrativa, interfere na presunção de liquidez e certeza que recobre o título executivo.

Pleiteia o regular prosseguimento da execução fiscal e a manutenção do nome da agravada nos cadastros de inadimplentes, pelas razões que aduz.

Neste juízo de cognição sumária, entendendo não evidenciada a relevância da fundamentação, a ensejar a concessão de efeito suspensivo ao presente recurso (CPC, art. 558).

Com efeito, dispõe o art. 3º, da Lei 6.830/80 que A dívida ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

A respeito, escrevem Maury Ângelo Bottesini et al.:

A certeza a que se refere o art. 3º da LEF diz respeito à inexistência de dúvida razoável quanto à legalidade do ato ou fato que deu origem à obrigação posta na CDA, que é título executivo extrajudicial, segundo a definição do art. 585, VI, do CPC.

A liquidez diz respeito ao montante exigido, que deve ser claro e definido, podendo o juiz a quem for apresentada a petição inicial de cobrança

determinar a substituição do título. (Lei de Execução Fiscal comentada e anotada, 3ª ed. SP, RT, 2000, p. 81).

No caso vertente, verifica-se que há dúvidas quanto à liquidez de referido título executivo, uma vez que a agravada peticionou ao Juízo informando o pagamento do débito (fls. 27/29), bem como haver apresentado Pedido de Revisão de Débitos junto à Secretaria da Receita Federal ainda pendente de apreciação (fl. 44).

Constam dos autos cópias de guias Darf’s pagas (fls. 40/42).

E, da análise dos autos, infere-se que a exequente, intimada, não se manifestou sobre referidas alegações.

Dessa forma, considerando que somente a agravante poderá se manifestar, conclusivamente, a respeito da quitação ou não do débito exequendo e havendo incerteza em relação à sua exigibilidade, agiu com acerto o MM. Juiz de primeiro grau, dentro do poder geral de cautela conferido ao magistrado, pelos arts. 798 do CPC, ao sobrestar a execução fiscal e assegurar à agravada a “negativação” de sua posição nos cadastros dos devedores fiscais, exclusivamente em relação ao débito em questão, de modo a lhe evitar prejuízos desnecessários. Em razão desta incerteza em relação à existência do débito tributário e ante a pendência de manifestação conclusiva da agravante, não vislumbro que a decisão agravada tenha sido *ultra petita*.

Por outro lado, entendo que a decisão guerreada não acarreta prejuízos para a agravante, Fazenda Pública, tendo em vista que, assim que esta se manifeste sobre o débito, a execu-

ção prosseguirá normalmente, se for o caso; do mesmo modo, o nome da agravada poderá ser incluído novamente dos cadastros de inadimplentes na hipótese de não pagamento de eventual débito.

Nesse sentido, é o julgado da E. 6ª Turma desta Corte Regional:

PROCESSUAL CIVIL – SUSPENSÃO DE EXECUÇÃO FISCAL – EXCLUSÃO DO NOME DO EXECUTADO DO CADIN.

1. Havendo incerteza acerca da liquidez e exigibilidade do título executivo, a prudência recomenda que se mantenha o processo suspenso até manifestação conclusiva da exequente. Por consequência, em relação ao débito objeto da execução em tela, enquanto não selecionada a controvérsia, não deve permanecer constando o nome do executado em cadastros de inadimplentes.

2. Agravo improvido.

(Ag. nº 2002.03.00.051953-0, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, DJU 11/04/03).

Em face de todo o exposto, INDEFIRO o efeito suspensivo pleiteado.

Intime-se a agravada, nos termos do art. 527, V, do Código de Processo Civil, para que responda, no prazo legal.

Comunique-se ao MM. Juízo *a quo*, dispensando-o de prestar informações, nos termos do art. 527, IV, do mesmo Código.

Intimem-se.

São Paulo, 27 de abril de 2005.

CONSUELO YOSHIDA

Desembargador Federal

Relatora

(Despacho publicado no DJU II de 11.05.2005, p. 153).

## EMENTAS

### HABILITAÇÃO. TELEFONIA CELULAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS.

RECURSO ORDINÁRIO EM MS Nº 11.368 – MT (1999/0105143-6)

RELATOR: MINISTRO FRANCISCO FALCÃO  
RECORRENTE: TELEMAT CELULAR S/A  
ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO  
COELHO E OUTROS

T. ORIGEM: TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO MATO GROSSO

IMPETRADO: SECRETÁRIO DE FAZENDA DO ESTADO DE MATO GROSSO

RECORRIDO: ESTADO DE MATO GROSSO  
ADVOGADO: JOSÉ ANTÔNIO BEZERA FILHO E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA SOBRE A HABILITAÇÃO DE TELEFONES CELULARES. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE QUE NÃO SE CONSTITUI EM SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES. ANALOGIA EXTENSIVA. EXIGÊNCIA DE TRIBUTO SOBRE FATO GERADOR NÃO PREVISTO EM LEI. PROIBIÇÃO. ART. 108, § 1º, DO CTN.

I – No ato de habilitação de aparelho móvel celular incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II – O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.

III – O Convênio ICMS nº 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel

celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1º do CTN.

IV – Recurso Ordinário provido.

Acórdão

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Os Srs. Ministros FRANCIULLI NETTO, LUIZ FUX, JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TEORI ALBINO ZAVASCKI, CASTRO MEIRA, DENISE ARRUDA, FRANCISCO PEÇANHA MARTINS e JOSÉ DELGADO votaram com o Sr. Ministro Relator. Custas, como de lei.

Brasília(DF), 13 de dezembro de 2004 (data do julgamento).

MINISTRO FRANCISCO FALCÃO

Relator

(Ementa publicada no DJU de 09.02.2005, p. 182).

**SUSPENSÃO DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE. NOTIFICAÇÃO FISCAL PARA EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.**

PROC.: 90.03.000674-1 REOMS 37874

ORIG.: 8800108920 /SP

PARTE A: FAZENDA BURACAO AGRICOLA E PECUARIA LTDA

ADV: JOSE EDUARDO SOARES DE MELO E OUTRO

PARTE R: UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

REMETE: JUIZO FEDERAL DA 6 VARA SAO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: JUIZ FEDERAL CONV. MIGUEL DI PIERRO / SEXTA TURMA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE ANIMAIS PARA EXPOSIÇÃO EM FEIRAS. REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. SUSPENSÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. NOTIFICAÇÃO FISCAL ANTES DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.

1. Admissão temporária constitui regime aduaneiro especial que permite a importação de bens com prazo determinado de permanência no País e com a suspensão de tributos, expressamente prevista nos arts. 290 e seguintes do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro).

2. O art. 307 do Regulamento Aduaneiro prevê as hipóteses de extinção do regime de admissão temporária, com a liberação da garantia oferecida e baixa do termo de responsabilidade.

3. Comprovação de ter se procedido a reexportação apenas com relação a um animal, não tendo sido demonstrado o cumprimento das demais providências com relação aos demais. Notificação expedida pela autoridade, para o recolhimento do valor das penalidades tributárias correspondentes. Impugnação oferecida tempestivamente pelo contribuinte não acolhida. Interposição de recurso administrativo.

4. Ilegalidade da notificação fiscal de exigência do crédito tributário antes de encerrado o procedimento administrativo e enquanto pendente recurso naquela seara.

5. Em regra, os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Exegese dos arts. 129 do Decreto-lei nº 97/66 e 33 do Decreto nº 70.235/72. No mesmo sentido o disposto no art. 151, III, do CTN.

6. Impossibilidade de ser expedida notificação, para a exigência do crédito tributário, antes de apreciado tempestivo recurso administrativo, recebido no efeito suspensivo. Insubsistência da notificação e de seus efeitos.

#### 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 remessa oficial, nos termos do voto do Senhor Juiz Federal Convocado Relator e na conformidade da minuta de julgamento, que ficam fazendo parte integrante deste julgado. São Paulo, 26 de janeiro de 2005. (data do julgamento)

MIGUEL DI PIERRO Juiz Federal Convocado, Relator em Substituição Regimental

(Ementa publicada no DJU II de 11.02.2005, p. 184).

#### ICMS. TELEFONIA CELULAR. SERVIÇO DE HABILITAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

RECURSO ESPECIAL Nº 596.812 – RR  
(2003/0175138-5)

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

RECORRENTE: TELAIMA CELULAR S/A  
ADVOGADO: SÉRGIO SANTOS SETTE CÂMARA E OUTROS

RECORRIDO: ESTADO DE RORAIMA  
PROCURADOR: ANASTASE VAPTISTIS PAPOORTZIS E OUTROS

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SERVIÇO DE HABILITAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A atividade de habilitação de telefone móvel celular não se enquadra no conceito de serviço de telecomunicação do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96 para fins de incidência de ICMS, sendo ilegítima a inserção dos valores pagos a esse título na base de cálculo do tributo, como o fez o Convênio ICMS 69/98. Precedentes de ambas as Turmas da 1ª Seção.

2. Recurso especial provido.

#### ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão (voto-vista) e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 14 de dezembro de 2004.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator

(Ementa publicada no DJU de 14.02.2005, p. 144).

**VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE EXCEDE O COMANDO LEGAL.**

Recurso Especial nº 144.792 - RS (1997/0058361-9)

Relator: Ministro João Otávio de Noronha

Recorrente: Fazenda Nacional

Recorrido: DHB Componentes Automotivos S/A

Advogado: Cláudio Otávio M. Xavier

**Ementa**  
DIREITO TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA QUE EXCEDE OS TERMOS DA LEI. 1. Versando o art. 4º do Decreto-Lei n. 2227/85 sobre a exclusão do crédito tributário, não pode o Poder Executivo, por meio de instrução normativa, ampliar os termos da Lei, sob pena de invadir a esfera de competência reservada exclusivamente ao Poder Legislativo.

2. Recurso especial conhecido, mas improvido.

**Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon e Franciulli Netto votaram com o Sr. Ministro Presidente.

Presidju o julgamento o Sr. Ministro Franciulli Netto.

Brasília, 7 de dezembro de 2004 (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJU de 21.02.2005, p. 118).

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VITAMINA A. ALÍQUOTA ZERO. GATT. ACORDO INTERNACIONAL. PREVALÊNCIA SOBRE A LEGISLAÇÃO INTERNA.**

PROC.: 94.03.029984-3 AMS 148010

ORIG.: 9106270425 /SP

APTE: UNIAO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADV: FERNANDO NETTO BOITEUX E SERGIO AUGUSTO G P SOUZA

APDO: PRODUTOS ROCHE QUIMICOS E FARMACEUTICOS S/A

ADV: HERMANO DE VILLEMOR AMARAL NETO

REMETE: JUIZO FEDERAL DA 20 VARA SAO PAULO SEC JUD SP

RELATOR: DES. FED. CONSUELO YOSHIDA / SEXTA TURMA

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VITAMINA "A-1" E DERIVADOS. ALÍQUOTA ZERO. ACORDO INTERNACIONAL DO GATT. RECEPÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO. PREVALÊNCIA EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA.

1. O Decreto nº 78.887/76, que retificou a Lista III do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), fixou a alíquota zero para o imposto de importação referente à vitamina "A-1" (Axerofтол), não fazendo qualquer restrição quanto à forma que se apresenta esse produto - álcool, acetato ou palmitato - para a obtenção do referido benefício.

2. O tratado internacional devidamente recepcionado pelo ordenamento jurídico, mediante o citado Decreto, prevalece sobre a legislação tributária interna, ainda que superveniente, nos termos do art. 98, do CTN.

3. Precedentes do extinto TFR, E. STJ e 6ª Turma desta Corte.

4. Apelação e remessa oficial desprovidas.

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 à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório e voto da Senhora Desembargadora Federal Relatora, constantes dos autos, e na conformidade da ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. São Paulo, 2 de fevereiro de 2005 (data do julgamento).

CONSUELO YOSHIDA

Desembargadora Federal

Relatora

(Ementa publicada no DJU II de 25.02.2005, p. 475).

**ITR. IPTU. FATO GERADOR. CTN. DECRETO-LEI Nº 57/66. RECEPÇÃO COMO LEI COMPLEMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPTU. RECURSO ESPECIAL Nº 492.869 – PR (2003/0011619-3)**

RELATOR: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

RECORRENTE: OSCAR DIEDRICHS E CÔNJUGE

ADVOGADO: ROBERTO A BUSATO E OUTROS

RECORRIDO: MUNICÍPIO DE PONTA GROSSA

ADVOGADO: SUELI MARIA ZDEBSKI E OUTROS

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IPTU. ITR. FATO GERADOR.

IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA.

LOCALIZAÇÃO. DESTINAÇÃO. CTN, ART. 32. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

1. Ao ser promulgado, o Código Tributário Nacional valeu-se do critério topográfico para delimitar o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR): se o imóvel estivesse situado na zona urbana, incidiria o IPTU; se na zona rural, incidiria o ITR.

2. Antes mesmo da entrada em vigor do CTN, o Decreto-Lei nº 57/66 alterou esse critério, estabelecendo estarem sujeitos à incidência do ITR os imóveis situados na zona rural quando utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial.

3. A jurisprudência reconheceu validade ao DL 57/66, o qual, assim como o CTN, passou a ter o *status* de lei complementar em face da superveniente Constituição de 1967. Assim, o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal.

4. Recurso especial provido.

Acórdão

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma/Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado, Francisco Falcão e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 15 de fevereiro de 2005.  
MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI  
Relator  
(Ementa publicada no DJU II de  
25.02.2005, p. 475).

**GATT. ACORDO INTERNACIONAL. ART. 98 DO CTN. PREVALÊNCIA EM RELAÇÃO À ORDEM JURÍDICA INTERNA.**

Proc.: 1999.03.99.053426-6 REOMS  
190192

Orig.: 9802046884/SP

Parte A: BASF Brasileira S/A Indústrias Químicas

Adv.: Paulo Augusto Greco e outros

Parte R: União Federal (Fazenda Nacional)

Adv.: Fernando Netto Boiteux e Sérgio Augusto G. P. Souza

Remte.: Juízo Federal da 4 Vara de Santos/Sec. Jud. SP

Relator: Des. Fed. Consuelo Yoshida/  
Sexta Turma

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VITAMINA 'E' E DERIVADOS. ALÍQUOTA ZERO. ACORDO INTERNACIONAL DO GATT. RECEPÇÃO PELO ORDENAMENTO JURÍDICO. PREVALÊNCIA EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO INTERNA.

1. O Decreto nº 78.887/76, que retificou a Lista III do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), fixou a alíquota zero para o imposto de importação referente à vitamina 'E' (Tocoferol), não fazendo qualquer restrição quanto à forma que se apresenta esse produto – álcool ou acetato – para a obtenção do referido benefício.

2. O tratado internacional devidamente recepcionado pelo ordenamento

jurídico prevalece sobre a legislação tributária interna, ainda que superveniente, nos termos do art. 98, do CTN.

3. Precedentes do extinto TFR, E. STJ e 6ª Turma desta Corte.

4. Remessa oficial desprovida.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Desembargadores Federais da Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial, nos termos do relatório e voto da Senhora Desembargadora Federal Relatora, constante dos autos, e na conformidade da ata de julgamento, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 23 de fevereiro de 2005 (data do julgamento).

(Ementa publicada no DJU II de 11.03.2005, p. 347).

**IOF. OPERAÇÃO DE TRANSMISSÃO DE AÇÕES NOMINATIVAS DE EMPRESA.**

Proc.: 93.03.034503-7 MAS 118072

Orig.: 9100888613/SP

Apte.: União Federal (Fazenda Nacional)

Adv.: Fernando Netto Boiteux e Sérgio Augusto G. P. Souza

Apdo.: Varga S/A

Adv.: José Roberto Pisani e outros  
Remte.: Juízo Federal da 21 Vara São Paulo/Sec. Jud. SP

Relator: Des. Fed. Lazarano Neto/  
Sexta Turma

Ementa

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – IOF – TRANSMISSÃO DE AÇÕES DE

COMPANHIAS ABERTAS – INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IV DO ART. 1º DA LEI Nº 8033/90.

1 – Inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 1º, da Lei nº 8.033/90, que instituiu a incidência do IOF sobre a transmissão de ações de companhias abertas, declarada pelo Órgão Especial desta E. Corte, no julgamento da arguição de inconstitucionalidade na AMS 164.856/SP (re. 95.03.056130-2), rel. J. Lúcia Figueiredo.

2 – Mantida a sentença concessiva da segurança, a qual declarou a inexistência de recolhimento do IOF sobre operações de transmissão de ações nominativas da empresa.

3 – Remessa oficial e apelação a que se nega provimento.

Acórdão

Vistos, discutidos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas.

Decide a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à remessa oficial e à apelação, nos termos do voto e do relatório, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. (Ementa publicada no DJU II de 22.03.2005, p. 394).

#### TRIBUTO DECLARADO E NÃO PAGO. PRAZO PRESCRICIONAL.

AC – 128389/PB – 97.05.42452-7

Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro Ribeiro Dantas

Origem:

Apte.: Fazenda Nacional

Apdo.: Usina Santa Maria S/A – massa falida

Adv/proc.: Gilvan Siqueira de Sá

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. DÉBITO TRIBUTÁRIO DECLARADO E NÃO PAGO.

I – Tratando-se de débito tributário declarado via DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais, tendo o contribuinte deixado de efetuar o respectivo pagamento, o prazo prescricional de 5 (cinco) anos começa a correr a partir da data seguinte ao vencimento.

II – Apelação e remessa oficial às quais se nega provimento.

Acórdão

Decide a Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, à unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, tida como interposta, nos termos do voto do relator, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 09 de novembro de 2004

Desembargador Federal Manuel Maia

Relator (Convocado)

(Ementa publicada no DJU II de 23.03.2005, p. 334).

#### CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 9711/98. RETENÇÃO SOBRE O VALOR DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONSTITUCIONALIDADE.

Recurso Extraordinário 393.946-7

Origem: Minas Gerais

Relator: Ministro Carlos Velloso

Recorrente: P&M Instalações Ltda.

Advogado(a/s): Múcio Ricardo Caleiro Acerbi e outro(a/s)

Recorrido(a/s): Instituto Nacional do Seguro Social – INSS

Advogado(a/s): Paulo Sérgio de C. Costa Ribeiro

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: SEGURIDADE. RETENÇÃO DE 11% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Lei 8.212/91, art. 31, com a redação da Lei 9.711/98.

I - Empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra: obrigação de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 2 do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra: inoportunidade de ofensa ao disposto no art. 150, § 7º, art. 150, IV, art. 195, § 4º, art. 154, I, e art. 148 da CF.

II - RE conhecido e improvido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, negar-lhe provimento, nos termos do voto do Relator. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie.

Brasília, 03 de novembro de 2004.

(Ementa publicada no DJU de 01.04.2005, p. 7/8).

## DEPÓSITO JUDICIAL PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DO TRIBUTO. DESNECESSIDADE.

RECURSO ESPECIAL Nº 615.303 - PR (2003/0216139-1)

RELATOR: MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RICARDO PY GOMES DA SILVEIRA E OUTROS

RECORRIDO: RIO PRETO REFRIGERANTES S/A E OUTROS

ADVOGADO: ROMEU SACCANI E OUTROS

Ementa

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. DESPROVIMENTO. LEVANTAMENTO DOS VALORES CONSIGNADOS EM JUÍZO PELAS CONTRIBUINTES. IMPOSSIBILIDADE. CABIMENTO DA CONVERSÃO EM RENDA, A FAVOR DA UNIÃO, DA IMPORTÂNCIA EM DEPÓSITO.

1. Cinge-se a controvérsia à possibilidade de a Fazenda Nacional converter em renda depósitos vinculados à ação anulatória de débitos fiscais que restou desprovida, porquanto reconhecida a legalidade do empréstimo compulsório de energia elétrica. O acórdão recorrido adotou a exegese de que, em tributos sujeitos a lançamento por homologação, a realização de depósitos judiciais não extingue a obrigação tributária, sendo necessária a realização do lançamento pela autoridade fazendária, o que na espécie entendeu não efetuado, sendo que a conversão do depósito ocorreu mais de 6 (seis) anos após o trânsito em julgado do feito.

2. A única razão do depósito foi a intenção de os contribuintes suspenderem

a exigibilidade dos valores tributários controversos enquanto julgada a ação anulatória. Essa, como antes indicado, foi desprovida, e a decisão denegatória transitou em julgado. Com esse resultado, reconheceu-se que a resistência apresentada pelas empresas era indevida e, de outro lado, que era legal o percentual tributado, tornando-se patente que o crédito consignado em juízo, em razão do indeferimento do pleito, deixou de pertencer às contribuintes e passou, por direito, a ser destinado à Fazenda.

3. As contribuintes, ao disponibilizarem essa importância ao Juízo, para garantir eventual insucesso no pleito formulado, indubitavelmente tornaram explícito o *quantum* que não foi pago à Fazenda e, assim sendo, findaram por declarar e identificar a obrigação tributária pendente de solução judicial. Não havendo, portanto, como se desconhecer tal evidência jurídica, e reclamar da autoridade tributante a prática de ato expresso que consubstanciava o lançamento do crédito objeto de controvérsia, isto porque se apresenta notório o direito à conversão do depósito em renda em favor do fisco.

4. Recurso especial conhecido e provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer do recurso especial e dar-lhe provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki.  
Brasília (DF), 02 de dezembro de 2004 (Data do Julgamento)  
MINISTRO JOSÉ DELGADO – Relator  
(Ementa publicada no DJU de 04.04.2005, p. 183).

**APRESENTAÇÃO DE DCTF.  
COMPENSAÇÃO INFORMADA.  
AUSÊNCIA DE DIREITO DE OB-  
TENÇÃO DE CND. HIPÓTESE EM  
QUE NÃO HÁ SUSPENSÃO DA  
EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO.**

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 641.516  
– SC (2004/0022071-2)

Relator: Ministro José Delgado

Relator p/acórdão: Ministro Luiz Fux

Agravante: Fazenda Nacional

Procurador: Deysi Cristina Da'Rolt e outros

Agravado: Canguru Embalagens S/A e outros

Advogado: Emilia Pereira Capella e outros

EMENTA

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE. PRETENSÃO DE COMPENSAÇÃO. NASCIMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO.

1. A DCTF constitui o crédito tributário que nela se declara. O fato de haver indicação e postulação de compensação não se equipara às hipóteses estritas de expedição de certidão positiva com efeito de negativa (art. 206 do CTN).

2. O pleito de compensação de crédito fiscal não deferido, não se equipara a

nenhuma das hipóteses do art. 151 do CTN, maxime à luz da legislação estrita que informa o direito tributário, formalizando, inclusive, o lançamento tributário, atitude vinculadora, o que contraria a exegese sobre ser possível, analogicamente, estender hipótese assemelhada de expedição de certidão negativa, fora dos casos legais.

3. Agravo Regimental provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido parcialmente o Sr. Ministro Relator, dar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Luiz Fux, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Luiz Fux (voto-vista) os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki e Denise Arruda.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 3 de fevereiro de 2005(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Presidente e Relator p/ Acórdão

(Ementa publicada no DJU de 04.04.2005, p. 200).

**INTIMAÇÃO DO REPRESENTANTE LEGAL DA FAZENDA PÚBLICA. IGUALDADE DAS PARTES. OFENSA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 531.308 – PR (2003/0070943-0)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON  
EMBARGANTE: MARLI ARLETE BURAS SKORA

ADV.: JULIO ASSIS GEHLEN E OUTROS

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: RÔMULO PONTICELLI GIORGI JUNIOR E OUTROS

Ementa

PROCESSO CIVIL – INTIMAÇÃO – PRERROGATIVAS DA FAZENDA PÚBLICA – IGUALDADE DAS PARTES – ASSIMETRIA DE RELAÇÕES – LEI 11.033/2004.

1. Dentre os princípios constitucionais que regem a relação processual está o da igualdade entre as partes, o qual não afasta as prerrogativas de partes em circunstâncias especiais, tais como: Ministério Público, Defensoria Pública e Fazenda Pública, abrangendo também as autarquias e as fundações públicas.

2. A intimação pessoal instituída para estas entidades não desequilibra a relação, na medida em que representam elas a coletividade ou o interesse público.

3. A Corte Especial, em recente decisão, interpretando a regra que ordena a intimação da Fazenda Pública, deixou sedimentado que tal ato processual se realiza por oficial de justiça, contando-se o prazo da juntada do mandado, devidamente cumprido.

4. A Lei 11.033/2004, reguladora do mercado financeiro, em seu art. 20, introduziu sorrateiramente dispositivo que privilegia os Procuradores da Fazenda, estabelecendo que eles são intimados com vista aos autos.

5. A sistemática do novo tipo de intimação, além de desigualar o tratamento das partes, estabelecendo o odioso privilégio em favor de uma ca-

tegoria de representantes da Fazenda Pública, os Procuradores da Fazenda, desorganiza e dificulta a atividade cartorária.

6. Dispositivo legal, (art. 20 da Lei 11.033/2004) que se choca com o princípio constitucional da igualdade das partes.

7. Incidente de inconstitucionalidade acolhido.

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, acolheu a arguição de inconstitucionalidade, determinando a instauração do incidente perante a Corte Especial, nos termos do voto da Sra. Ministra-Relatora." Os Srs. Ministros Franciulli Netto, João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília-DF, 8 de março de 2005 (Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON

Relatora

(Ementa publicada no DJU de 04.04.2005, p. 262).

**EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 2004.04.01.051384/PR

RELATOR: Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira

AGRAVANTE: União Federal (Fazenda Nacional)

ADVOGADO: Dolizete Fátima Michelin  
AGRAVADO: Rurícola Agenciamento de Mão-de-obra Rural Ltda.

ADVOGADO: Renato Oliveira de Araújo e outro

Ementa

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TEMPORÁRIOS. IRPJ E CSLL.

1. A base de cálculo do PIS e da COFINS não integra todas as entradas da contabilidade das empresas prestadoras de serviços temporários, apenas aquelas com caráter de receita auferida, sendo irrelevante a classificação contábil adotada. Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 1º.

2. Os valores transferidos pelas empresas tomadoras às empresas prestadoras de serviços temporários, cuja destinação é a remuneração dos empregados/trabalhadores, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, porquanto não são apropriados pela empresa prestadora de serviços, não sendo alcançados pelo art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98, diferentemente da taxa de administração inclusa na fatura de serviços, porquanto se trata da receita auferida pela empresa, em sua prestação de serviços, ou seja, na realização de seu aspecto teleológico.

3. Para fins de CSLL e de IRPJ, deve ser observado o regramento aplicável a estes tributos, possuindo forma de apuração de base de cálculo diversa do PIS e da COFINS, por serem determinados com base no lucro, com ajustes em razão das despesas da pessoa jurídica.

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 parcial provimento ao recurso, nos termos do relatório, voto e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Porto Alegre, 16 de março de 2005. (Ementa publicada no DJU II de 06.04.2005, p. 409).

**ISS. LOCAÇÃO DE AUTOMÓVEIS. NÃO-INCIDÊNCIA. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO.**

QUEST. ORD. EM AÇÃO CAUTELAR 661-9

PROCED.: MINAS GERAIS

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

REQTE. (S): LOCALIZA RENT A CAR S/A E OUTRO (A/S)

ADV.(A/S): HAMILTON DIAS DE SOUZA E OUTRO (A/S)

REQDO.(A/S) : MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

ADV.(A/S): HERCÍLIA MARIA PORTELA PROCÓPIO FRIGO

DECISÃO: A Turma, por votação unânime, resolvendo questão de ordem, referendou, integralmente, por seus próprios fundamentos, a decisão proferida pelo Relator. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Carlos Velloso e Gilmar Mendes. 2ª Turma, 8.3.2005. EMENTA: IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) – LOCAÇÃO DE VEÍCULO AUTOMOTOR – INADMISSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DESSE TRIBUTO MUNICIPAL – DISTINÇÃO ENTRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (OBRIGAÇÃO DE DAR OU ENTREGAR) E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (OBRIGAÇÃO DE

FAZER) – IMPOSSIBILIDADE DE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL ALTERAR A DEFINIÇÃO E O ALCANCE DE CONCEITOS DE DIREITO PRIVADO (CTN, ART. 110) – INCONSTITUCIONALIDADE DO ITEM 79 DA ANTIGA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68 – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – ATENDIMENTO, NA ESPÉCIE, DOS PRESSUPOSTOS LEGITIMADORES DA CONCESSÃO DE PROVIMENTO CAUTELAR (RTJ 174/437-438) – OUTORGA DE EFICÁCIA SUSPENSIVA A RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUE, INTERPOSTO POR EMPRESAS LOCADORAS DE VEÍCULOS AUTOMOTORES, JÁ FOI ADMITIDO PELA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL RECORRIDO – DECISÃO REFERENDADA PELA TURMA. (Ementa publicada no DJU de 08.04.2005, p. 26).

**ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LC 102/2000. CONSTITUCIONALIDADE.**

AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 402.027-1

AGTE.(S): ALL – AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA DO BRASIL S/A

ADV.(A/S): ANETE MAIR MEDEIROS DE PONTES VIEIRA

AGDO.(A/S): ESTADO DO PARANÁ

ADV.(A/S): PGE-PR – MÁRCIA DIEGUEZ LEUZINGER

Decisão: A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. 1ª Turma, 29.03.2005.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LEI COMPLEMENTAR N. 87/96. SUPERVENIÊNCIA DA LC N. 102/2000. CRÉDITO DE ICMS. LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA EFETIVAÇÃO. VULNERAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Crédito. Compensação. Aproveitamento integral do crédito decorrente das aquisições para o ativo permanente. Superveniência da Lei Complementar n. 102/2000. Limitação temporal para o aproveitamento ao longo do período de 48 meses. Restrição à possibilidade de o contribuinte recuperar o imposto pago, como contribuinte de fato, na aquisição de bens para o ativo fixo dentro do período de vida útil. Vulneração ao princípio da não-cumulatividade. Inexistência. Precedente: ADI n. 2.325, Relator o Ministro Marco Aurélio, Sessão Plenária do dia 23.9.2004. Agravo regimental não provido. (Ementa publicada no DJU de 29.4.2005, p. 27).

**CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A PRETENSÃO PUNITIVA.**

Habeas Corpus 81.611-8  
 Proced.: Distrito Federal  
 Relator: Min. Sepúlveda Pertence  
 Pacte.: Luiz Alberto Chemin  
 Imptes.: José Eduardo Rangel de Alckmin e outro  
 Advdvs.: Paulo José da Costa Júnior e outros

Coator: Superior Tribunal de Justiça  
 Decisão: Após os votos dos Senhores  
 Decisão: Após os votos dos Senhores Ministros

Decisão: O Tribunal, por maioria, concedeu o *habeas corpus*, nos termos do voto do Relator, vencidos a Senhora Ministra Ellen Gracie e os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que o indeferiram. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 22.10.2003.

EMENTA: I. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (L. 8137/90, ART. 1º): LANÇAMENTO DO TRIBUTO PENDENTE DE DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO: FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL, SUSPENSO, PORÉM, O CURSO DA PRESCRIÇÃO ENQUANTO OBSTADA A SUA PROPOSITURA PELA FALTA DO LANÇAMENTO DEFINITIVO.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o

Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conceder o habeas corpus, nos termos do voto do Relator, vencidos a Senhora Ministra Ellen Gracie e os Senhores Ministros Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que o indeferiam. Brasília, 10 de dezembro de 2003 (Ementa publicada no DJU de 13.05.2005, p. 6).

**ART. 35 DA LEI Nº 8212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9538/97. VIOLAÇÃO AO ART. 146, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

Recurso Extraordinário nº 407.190-8  
 Origem: Rio Grande do Sul  
 Relator: Ministro Marco Aurélio  
 Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS  
 Advogado(a/s): Jaqueline Maggioni Piazza  
 Recorrido(a/s): Calçados Pôr-do-Sol Ltda. e outro(a/s)  
 Advogado(a/s): Erli Terezinha dos Santos e outro(a/s)

TRIBUTO – REGÊNCIA – ART. 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do art. 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias.

MULTA – TRIBUTO – DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no art. 106 do Código Tributário Nacional.

MULTA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO TEMPORAL – ART. 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República – art. 146, inciso III – a expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977”, constante do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e negar provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade da expressão ‘para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997’, constante do caput do art. 35 da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Brasília, 27 de outubro de 2004.  
 (Ementa publicada no DJU de 13.05.2005, p. 6/7).