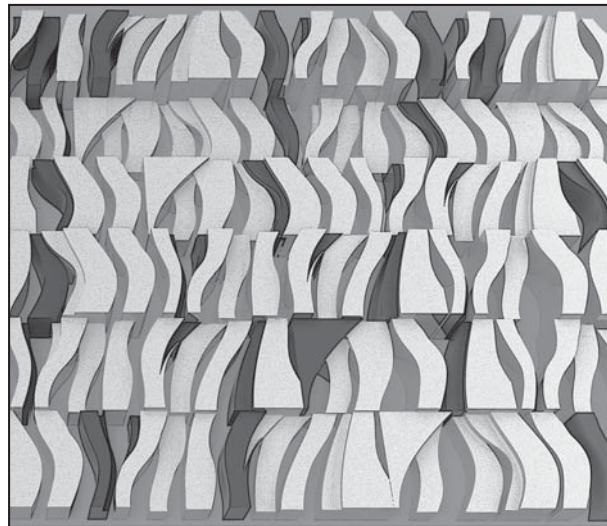


REVISTA

SUPERIOR
TRIBUNAL
DE JUSTIÇA



PUBLICAÇÃO OFICIAL

REVISTA

SUPERIOR
TRIBUNAL
DE JUSTIÇA

VOLUME 242

ANO 28

ABRIL/MAIO/JUNHO 2016

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Gabinete do Ministro Diretor da Revista

Diretor

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho

Chefe de Gabinete

Frederico Leandro Gomes

Servidores

Gerson Prado da Silva

Maria Angélica Neves Sant'Ana

Marilisa Gomes do Amaral

Técnica em Secretariado

Maria Luíza Pimentel Melo

Mensageiro

Cristiano Augusto Rodrigues Santos

Superior Tribunal de Justiça

www.stj.jus.br, revista@stj.jus.br

Gabinete do Ministro Diretor da Revista

Setor de Administração Federal Sul, Quadra 6, Lote 1,

Bloco C, 2º Andar, Sala C-240, Brasília-DF, 70095-900

Telefone (61) 3319-8055/3319-8003, Fax (61) 3319-8992

Revista do Superior Tribunal de Justiça. No. 1 (set. 1989). -- Brasília : STJ, 1989 - .

Periodicidade varia: Mensal, do no. 1 (set. 1989) ao no. 202 (jun. 2006), Trimestral a partir do no. 203 (jul/ago/set. 2006).

Volumes temáticos anteriores com diferentes organizadores e coordenadores na sequência dos fascículos: no. 241 organizado pelo Diretor da Revista, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho e por Mariana Costa de Oliveira.

Repositório Oficial da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Nome do editor varia: Superior Tribunal de Justiça/Editora Brasília Jurídica, set. 1989 a dez. 1998; Superior Tribunal de Justiça/Editora Consulex Ltda, jan. 1999 a dez. 2003; Superior Tribunal de Justiça/ Editora Brasília Jurídica, jan. 2004 a jun. 2006; Superior Tribunal de Justiça, jul/ago/set 2006-.

Disponível também em versão eletrônica a partir de 2009:
<https://ww2.stj.jus.br/web/revista/eletronica/publicacao/?aplicacao=revista.eletronica>.

ISSN 0103-4286

1. Direito, Brasil. 2. Jurisprudência, periódico, Brasil. I. Brasil. Superior Tribunal de Justiça (STJ). II. Título.

CDU 340.142(81)(05)

REVISTA

MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO
Diretor

SUPERIOR
TRIBUNAL
DE JUSTIÇA

RSTJ 242 - DIREITO TRIBUTÁRIO

ORGANIZADORES

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho
Mariana Costa de Oliveira

COLABORADORES

Ailyn Santoro	Luís Henrique da Costa Pires
Arthur M. Ferreira Neto	Marcelo Reinecken de Araújo
Bruno Baruel Rocha	Mário Luiz Oliveira da Costa
Eduardo Pugliese Pincelli	Rafael de Paula Gomes
Fernando Brandão Whitaker	Rafael Fukuji Watanabe
Hamilton Dias de Souza	Raquel Xavier Braga
Henry Gonçalves Lummertz	Regina Helena Costa
Hugo de Brito Machado	Ricardo Mariz de Oliveira
Hugo Funaro	Sacha Calmon
Ives Gandra da Silva Martins	Schubert de Farias Machado
Jamyl de Jesus Silva	Valcir Gassen
José Roberto Pernomian Rodrigues	

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Plenário

Ministro **Francisco** Cândido de Melo **Falcão** Neto (*Presidente*)

Ministra **Laurita** Hilário **Vaz** (*Vice-Presidente*)

Ministro **Felix Fischer**

Ministra Fátima **Nancy Andrighi**

Ministro **João Otávio de Noronha** (*Corregedor Nacional de Justiça*)

Ministro **Humberto** Eustáquio Soares **Martins** (*Diretor-Geral da ENFAM*)

Ministra **Maria Thereza** Rocha de **Assis Moura**

Ministro Antonio **Herman** de Vasconcellos e **Benjamin**

Ministro **Napoleão Nunes Maia Filho** (*Diretor da Revista*)

Ministro **Jorge Mussi**

Ministro Geraldo **Og** Nicéas Marques **Fernandes** (*Corregedor-Geral da Justiça Federal*)

Ministro **Luis Felipe Salomão**

Ministro **Mauro** Luiz **Campbell Marques**

Ministro **Benedito Gonçalves**

Ministro **Raul Araújo** Filho

Ministro **Paulo de Tarso** Vieira **Sanseverino**

Ministra Maria **Isabel** Diniz **Gallotti** Rodrigues

Ministro **Antonio Carlos Ferreira**

Ministro Ricardo **Villas Bôas Cueva** (*Ouvidor*)

Ministro **Sebastião** Alves dos **Reis Júnior**

Ministro **Marco** Aurélio Gastaldi **Buzzi**

Ministro **Marco Aurélio Bellizze** Oliveira

Ministra **Assusete** Dumont Reis **Magalhães**

Ministro **Sérgio** Luiz **Kukina**

Ministro Paulo Dias de **Moura Ribeiro**

Ministra **Regina Helena** Costa

Ministro **Rogério Schietti** Machado **Cruz**

Ministro **Nefi Cordeiro**

Ministro Luiz Alberto **Gurgel de Faria**

Ministro **Reynaldo Soares da Fonseca**

Ministro Marcelo Navarro **Ribeiro Dantas**

Ministro **Antonio Saldanha Palheiro**

Ministro **Joel Ilan Paciornik**

Resolução no. 19/1995-STJ, art. 3o.

RISTJ, arts. 21, III e VI; 22, § 1o., e 23.

CORTE ESPECIAL (Sessões às 1ª e 3ª quartas-feiras do mês)

Ministro **Francisco Falcão** (*Presidente*)

Ministra **Laurita Vaz** (*Vice-Presidente*)

Ministro **Felix Fischer**

Ministra **Nancy Andrichi**

Ministro **João Otávio de Noronha**

Ministro **Humberto Martins**

Ministra **Maria Thereza de Assis Moura**

Ministro **Herman Benjamin**

Ministro **Napoleão Nunes Maia Filho**

Ministro **Jorge Mussi**

Ministro **Og Fernandes**

Ministro **Luis Felipe Salomão**

Ministro **Mauro Campbell Marques**

Ministro **Benedito Gonçalves**

Ministro **Raul Araújo**

PRIMEIRA SEÇÃO (Sessões às 2ª e 4ª quartas-feiras do mês)

Ministro **Herman Benjamin** (*Presidente*)

PRIMEIRA TURMA (Sessões às terças-feiras e 1ª e 3ª quintas-feiras do mês)

Ministro **Sérgio Kukina** (*Presidente*)

Ministro **Napoleão Nunes Maia Filho**

Ministro **Benedito Gonçalves**

Ministra **Regina Helena Costa**

Ministro **Gurgel de Faria**

SEGUNDA TURMA (Sessões às terças-feiras e 1ª e 3ª quintas-feiras do mês)

Ministra **Assusete Magalhães** (*Presidente*)

Ministro **Humberto Martins**

Ministro **Herman Benjamin**

Ministro **Mauro Campbell Marques**

Ministra **Diva Prestes Marcondes Malerbi** *

SEGUNDA SEÇÃO (Sessões às 2ª e 4ª quartas-feiras do mês)

Ministro **Raul Araújo** (*Presidente*)

TERCEIRA TURMA (Sessões às terças-feiras e 1ª e 3ª quintas-feiras do mês)

Ministro **Marco Aurélio Bellizze** (*Presidente*)

Ministra **Nancy Andrichi**

Ministro **Paulo de Tarso Sanseverino**

Ministro **Villas Bôas Cueva**

Ministro **Moura Ribeiro**

QUARTA TURMA (Sessões às terças-feiras e 1ª e 3ª quintas-feiras do mês)

Ministra **Isabel Gallotti** (*Presidente*)

Ministro **Luis Felipe Salomão**

Ministro **Raul Araújo**

Ministro **Antonio Carlos Ferreira**

Ministro **Marco Buzzi**

* Desembargadora convocada (TRF3)

TERCEIRA SEÇÃO (Sessões às 2ª e 4ª quartas-feiras do mês)

Ministro **Sebastião Reis Júnior** (*Presidente*)

QUINTA TURMA (Sessões às terças-feiras e 1ª e 3ª quintas-feiras do mês)

Ministro **Felix Fischer** (*Presidente*)

Ministro **Jorge Mussi**

Ministro **Reynaldo Soares da Fonseca**

Ministro **Ribeiro Dantas**

Ministro **Joel Ilan Paciornik**

SEXTA TURMA (Sessões às terças-feiras e 1ª e 3ª quintas-feiras do mês)

Ministro **Rogério Schietti Cruz** (*Presidente*)

Ministra **Maria Thereza de Assis Moura**

Ministro **Sebastião Reis Júnior**

Ministro **Nefi Cordeiro**

Ministro **Antonio Saldanha Palheiro**

COMISSÕES PERMANENTES

COMISSÃO DE COORDENAÇÃO

Ministro **Marco Buzzi** (*Presidente*)

Ministra **Regina Helena Costa**

Ministro **Gurgel de Faria**

Ministro **Nefi Cordeiro** (*Suplente*)

COMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO

Ministro **Jorge Mussi** (*Presidente*)

Ministro **Raul Araújo**

Ministro **Villas Bóas Cueva**

Ministro **Moura Ribeiro** (*Suplente*)

COMISSÃO DE REGIMENTO INTERNO

Ministro **Luis Felipe Salomão** (*Presidente*)

Ministro **Benedito Gonçalves**

Ministro **Marco Aurélio Bellizze**

Ministro **Jorge Mussi** (*Suplente*)

COMISSÃO DE JURISPRUDÊNCIA

Ministro **Mauro Campbell Marques** (*Presidente*)

Ministra **Isabel Gallotti**

Ministro **Antonio Carlos Ferreira**

Ministro **Sebastião Reis Júnior**

Ministro **Sérgio Kukina**

Ministro **Rogério Schietti Cruz**

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL (Sessão à 1ª sexta-feira do mês)

Ministro **Francisco Falcão** (*Presidente*)

Ministra **Laurita Vaz** (*Vice-Presidente*)

Ministro **Og Fernandes** (*Corregedor-Geral da Justiça Federal*)

Membros Efetivos

Ministro **Mauro Campbell Marques**

Ministro **Benedito Gonçalves**

Membros Suplentes

Ministro **Raul Araújo**

Ministro **Paulo de Tarso Sanseverino**

Ministra **Isabel Gallotti**

ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS - ENFAM

Ministro **Humberto Martins** (*Diretor-Geral*)

Ministro **Herman Benjamin** (*Vice-Diretor*)

Ministro **Og Fernandes** (*Diretor do CEJ/CJF*)

MEMBROS DO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL

Ministra **Maria Thereza de Assis Moura** (*Corregedora-Geral*)

Ministro **Herman Benjamin** (*Efetivo*)

Ministro **Napoleão Nunes Maia Filho** (*1º Substituto*)

Ministro **Jorge Mussi** (*2º Substituto*)



SUMÁRIO

RSTJ No. 242 - DIREITO TRIBUTÁRIO

APRESENTAÇÃO	19
JURISPRUDÊNCIA	
PRIMEIRA SEÇÃO	25
REsp 1.353.111-RS (Rel. Min. Mauro Campbell Marques)	27
REsp 1.459.779-MA (Rel. Min. Benedito Gonçalves).....	69
PRIMEIRA TURMA	117
AgRg no REsp 1.529.066-PE (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho). 119	
AgRg no REsp 1.535.048-PR (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho). 127	
EDcl no REsp 1.070.441-SC (Rel. Min. Sérgio Kukina)	134
RMS 41.759-RJ (Rel. Min. Gurgel de Faria).....	146
REsp 1.125.528-RS (Rel. Min. Sérgio Kukina)	149
REsp 1.388.789-RJ (Rel. Min. Benedito Gonçalves)	156
REsp 1.390.875-RS (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho)	182
REsp 1.519.685-RS (Rel. Min. Gurgel de Faria)	197
REsp 1.532.348-SC (Rel. Min. Benedito Gonçalves)	202
SEGUNDA TURMA	207
REsp 1.246.317-MG (Rel. Min. Mauro Campbell Marques).....	209
REsp 1.286.705-SP (Rel. Min. Humberto Martins).....	257
REsp 1.354.409-CE (Rel. Min. Herman Benjamin)	277
REsp 1.437.172-RS (Rel. Min. Herman Benjamin)	285
REsp 1.450.286-CE (Rel. Min. Humberto Martins).....	330
REsp 1.586.158-SP (Rel. Min. Herman Benjamin)	338

DOUTRINA

- Exclusão do ICMS e do ISS da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta-CPRB 351
ALYN SANTORO
- Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco 379
ARTHUR M. FERREIRA NETO
- REsp no. 1.144.469/PR. Análise da Validade Jurídica da Inclusão do ICMS na Base de Cálculo do PIS/PASEP e da COFINS 423
EDUARDO PUGLIESE PINCELLI
RAFAEL FUKUJI WATANABE
- Conformação do ITCMD *Causa Mortis* e a sua Equalização pelo Superior Tribunal de Justiça..... 441
FERNANDO BRANDÃO WHITAKER
- O Novo Código de Processo Civil e a Necessidade de Revisitar a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça Acerca do Lançamento por Homologação 457
HAMILTON DIAS DE SOUZA
HUGO FUNARO
- Mudança de Jurisprudência e Proteção da Confiança 473
HENRY GONÇALVES LUMMERTZ
- A Base de Cálculo do Imposto de Importação e as Despesas Realizadas no Território Nacional 519
HUGO DE BRITO MACHADO
- Os 50 Anos do Código Tributário Nacional 525
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
- Comentários ao Acórdão proferido nos Autos do RESP 1.246.317/MG, Relator Mauro Campbell Marques 539
JOSÉ ROBERTO PERNOMIAN RODRIGUES
BRUNO BARUEL ROCHA
- ERESP em RESP no. 1.163.553 565
LUÍS HENRIQUE DA COSTA PIRES
- Responsabilidade dos Representantes de Pessoas Jurídicas Sobre Débitos Fiscais da Sociedade: A Jurisprudência do STJ e do STF.

<p>Espaço para Reavaliação do Entendimento Consagrado no RESP 1.104.900/ES submetido à Sistemática dos Recursos Repetitivos (artigo 543-C do CPC/1973) – Tema 103. Impacto do Entendimento Atual sobre a Teoria de Agência e a Governança Corporativa..... 573 <i>MARCELO REINECKEN DE ARAÚJO</i> <i>RAFAEL DE PAULA GOMES</i></p> <p>Comentário Doutrinário acerca do Acórdão proferido no AgRg no ARESP no. 155.240/SP (STJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 6.8.2013) 601 <i>MÁRIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA</i></p> <p>A Lei de Repatriação Brasileira Análise de Alguns Aspectos da Lei no. 13. 254/2016 à Luz da Igualdade Tributária, Retroatividade da Lei e Presunção de Inocência... 613 <i>RAQUEL XAVIER BRAGA</i></p> <p>Tributação e Direitos Fundamentais: uma Visão Contemporânea..... 633 <i>REGINA HELENA COSTA</i></p> <p>Breves Considerações sobre o Significado da Disponibilidade da Renda na Formação do Fato Gerador do Imposto de Renda..... 645 <i>RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA</i></p> <p>A Lei Complementar como Agente Normativo Ordenador do Sistema Tributário e da Repartição das Competências Tributárias..... 665 <i>SACHA CALMON</i></p> <p>O Encargo Legal nas Execuções Fiscais da União e o Novo CPC..... 687 <i>SCHUBERT DE FARIAS MACHADO</i></p> <p>Matriz Tributária, (in)Justiça Fiscal e Objetivos do Estado Brasileiro ... 701 <i>VALCIR GASSEN</i> <i>JAMYL DE JESUS SILVA</i></p>	
ÍNDICE ANALÍTICO	721
ÍNDICE SISTEMÁTICO	731
SIGLAS E ABREVIATURAS	735
REPOSITÓRIOS AUTORIZADOS E CREDENCIADOS PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	741

APRESENTAÇÃO

I

Com a publicação deste volume da Revista do STJ, dá-se prosseguimento ao seu objetivo de se divulgar a jurisprudência desta Corte Superior, neste caso, a jurisprudência tributária, e às contribuições doutrinárias dos melhores especialistas do País, quais os que apresentaram, de muito bom grado e melhor atenção, reflexões valiosas e científicas, que aqui se encartam.

Cultivamos a convicção de que a evolução do Direito Tributário, pela via processual, somente ocorre quando os julgadores abrem as portas de sua mente para a recepção de pensamentos novos, oriundos, principalmente, dos confrontos e embates que se travam no processo judicial, como, nas primeiras décadas do século XX preconizava o Professor ROSCOE POUND, que durante muitos anos foi Reitor da Universidade de Harvard, nos Estados Unidos.

O Direito Tributário, nobilíssimo ramo do Direito Público, é o *campo preferencial* para discussões de interesses que afluem da sociedade e dos seus agentes produtivos, em contraposição aos interesses fiscais do Estado, que crescem e se agigantam na mesma proporção em que aumentam as suas intervenções no domínio privado, inclusive mediante regulações cada vez mais severas e específicas.

Na encruzilhada em que se acham os contribuintes e o poder tributante, em embates jurídicos que se amiúdam e se agravam, o julgador tributário não é um mero *expectador privilegiado*, embora a alguns possa parecer que a posição de neutralidade seria a mais conveniente ou adequada; ao ver de outros, pelo contrário, o juiz tributarista deve observar a repercussão de suas decisões no sistema econômico e produtivo do País, *velando para que o poder de tributar não se descambe para o poder de destruir*, como observou certa vez um famoso Ministro da Suprema Corte dos Estados Unidos.

II

Neste ano em que se comemora o primeiro cinquentenário do Código Tributário Nacional, é relevante recordar as figuras patriarcais dos seus elaboradores, sobretudo a do Professor RUBENS GOMES DE SOUZA e a do Ministro ALIOMAR BALEEIRO, cujas inteligências privilegiadas estavam comprometidas, naquele tempo, com o *equilíbrio* que deveria presidir as relações entre o Fisco e os seus contribuintes, talvez até produzindo a sempre *desejável harmonia*.

III

A biografia do Estado moderno, desde a sua fase autoritária e, depois, na sua fase dita liberal, não parece abonar essa perspectiva harmoniosa, porque as tensões só se têm agravado com o passar do tempo, exigindo da magistratura tributária o desenvolvimento de técnicas jurídicas compensatórias, o que nem sempre é entendido como medidas salutares, principalmente quando se leva em conta o argumento da demanda de mais recursos destinados ao atendimento de responsabilidades financeiras estatais crescentes.

Os textos dos autores que este volume guarda refletem, com exímia inteligência, os contornos desse confronto e, por outro lado, desenvolvem análises deveras estratégicas no sentido da sua boa e exata compreensão, fazendo preponderar no desate dos litígios, o *sentimento garantístico* de base constitucional, mas sem menosprezar o peso e a importância das demandas do erário.

Ousaria dizer que hoje, mais do que nunca, a magistratura tributária defronta a necessidade de expansão do *sentimento constitucional* de que falava o Professor RAUL MACHADO HORTA, inesquecível mestre mineiro e juspublicista de escol; sem este sentimento, talvez não seja viável a construção do equilíbrio, isso porque a cada dia mais se exige que a interpretação das leis tributárias captem a imaterialidade dos seus princípios, porque, como o Professor ROBERT ALEXY magistralmente expôs, *o ordenamento jurídico não se compõe apenas de regras, mas também de princípios*, de modo que encontrá-los e aplicá-los (os princípios) é *a chave da nova hermenêutica constitucional*, como adverte com absoluta pertinência o Professor PAULO BONAVIDES.

IV

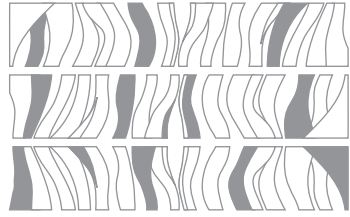
Este é o cenário em que se lança esta Revista do STJ, pensada, elaborada e editada com a grande esperança de contribuir para aumentar o interesse de todos pelos estudos do Direito Tributário, que tem tantos cultores excelentes, tantos profissionais atentos e zelosos, como dão prova os trabalhos forenses, os arrazoados e as sustentações orais que todos temos a ventura de ler, ouvir e presenciar.

V

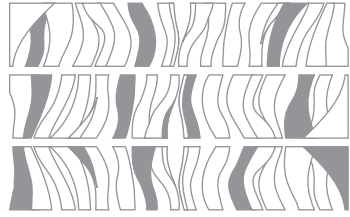
Este é o segundo e último volume da Revista do STJ editado sob a minha direção, porque a minha eleição para o colendo Tribunal Superior Eleitoral me obriga a afastar-me da Revista; levo do breve tempo em que a dirigi, a melhor recordação e a mais grata lembrança; sou testemunha e beneficiário do empenho da equipe da Revista em produzir trabalhos de primeira grandeza, pelo que quero deixar registrada a minha permanente gratidão, sobretudo pelo seu entusiasmo, pela sua dedicação e pela sua invariável competência; faço estes agradecimentos na pessoa do Doutor Frederico Leandro Gomes, Chefe de Gabinete da Revista do STJ, mas extensivos a todos os integrantes de nossa Equipe.

A partir de agora, a Revista do STJ terá a direção segura e prospectiva do eminente Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, magistrado de inteligência invulgar, capacidade de trabalho reconhecida e louvada e notória dedicação ao aperfeiçoamento intelectual e cultural dos magistrados do Brasil; é fora de dúvida que a Revista do STJ estará, doravante, em mãos melhores.

Brasília, agosto de 2016.
Napoleão Nunes Maia Filho



JURISPRUDÊNCIA



PRIMEIRA SEÇÃO

RECURSO ESPECIAL No. 1.353.111-RS (2012/0233737-7)

Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Recorrente: Fazenda Nacional

Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Recorrido: Sociedade Educacional Monteiro Lobato

Advogados: Mário Luciano do Nascimento e outro(s)
Dênio Stefanoski

EMENTA

Processual Civil. Tributário. Recurso representativo da controvérsia. Art. 543-C, do CPC. COFINS. Conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos para fins de gozo da isenção prevista no art. 14, X, da MP no. 2.158-35/2001. Ilegalidade do art. 47, II e § 2o., da Instrução Normativa SRF no. 247/2002. Sociedade civil educacional ou de caráter cultural e científico. Mensalidades de alunos.

1. A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (*vg.* estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

2. O parágrafo § 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP

no. 2.158-35/2001 ao excluir do conceito de “receitas relativas às atividades próprias das entidades”, as contraprestações pelos serviços próprios de educação, que são as mensalidades escolares recebidas de alunos.

3. Isto porque a entidade de ensino tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei no. 9.532/1997. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de *atividades próprias da entidade*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002, nessa extensão.

4. Precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF: Processo no. 19515.002921/2006-39, Acórdão no. 203-12738, 3a. TURMA / CSRF / CARF / MF / DF, Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda, publicado em 11.3.2008; Processo no. 10580.009928/2004-61, Acórdão no. 3401-002.233, 1a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16.8.2013; Processo no. 10680.003343/2005-91, Acórdão no. 3201-001.457, 1a. TO / 2a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño, publicado em 4.2.2014; Processo no. 13839.001046/2005-58, Acórdão no. 3202-000.904, 2a. TO / 2a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves, publicado em 18.11.2013; Processo no. 10183.003953/2004-14 Acórdãos no. 9303-01.486 e 9303-001.869, 3a. TURMA / CSRF, Rel. Cons. Nanci Gama, julgado em 30.5.2011; Processo no. 15504.019042/2010-09, Acórdão no. 3403-002.280, 3a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 1.8.2013; Processo no. 10384.003726/2007-75, Acórdão no. 3302-001.935, 2a. TO / 3a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons.

Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 4.3.2013; Processo no. 15504.019042/2010-09, Acórdão no. 3403-002.280, 3a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.6.2013; Acórdão no. 9303-001.869, Processo no. 19515.002662/2004-84, 3a. TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 7.3.2012.

5. Precedentes em sentido contrário: AgRg no REsp no. 476.246/RS, 2a. Turma, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ 12.11.2007, p. 199; AgRg no REsp no. 1.145.172/RS, 2a. Turma, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 29.10.2009; Processo no. 15504.011242/2010-13, Acórdão no. 3401-002.021, 1a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28.11.2012; Súmula no. 107 do CARF: *A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP no. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei no. 9.532, de 1997.*

6. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de *atividades próprias da entidade*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002, nessa extensão.

7. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ no. 8/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: Prosseguindo no julgamento, a Seção,

por maioria, vencidos os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

As Sras. Ministras Assusete Magalhães (voto-vista) e Regina Helena Costa e os Srs. Ministros Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região), Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.

Brasília (DF), 23 de setembro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Mauro Campbell Marques, Relator

DJe 18.12.2015

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4a. Região cuja ementa segue transcrita (e-STJ, fls. 619/625):

COFINS. Isenção. Entidade sem fim lucrativo. Inciso “X” do art. 14 da MP no. 2.158-35/2001. Parágrafo § 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002. Restrições à lei. Impossibilidade.

1. O parágrafo § 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP no. 2.158-35/2001 ao excluir do conceito de “receitas relativas às atividades próprias das entidades”, as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.

2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos aufera receitas por meio das atividades para os quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.

3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta.

O particular opôs embargos de declaração, que foram parcialmente providos, apenas para efeito de prequestionamento pelo Tribunal de origem (e-STJ, fls. 642/648).

No recurso especial, a Fazenda Nacional aponta ofensa ao art. 14, X, da MP no. 2.158-35/2008, e defende que o conceito de receitas próprias para o fim da isenção da COFINS não alcança a remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento. Entende que a COFINS não incide sobre as receitas próprias das entidades. Contudo, sustenta que a COFINS incide sobre as receitas de caráter contraprestacional, tais como as provenientes da prestação de serviços e/ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados. Assim, requer o provimento do recurso especial para que a isenção da COFINS não se estenda às mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino como contraprestação ao serviço prestado (e-STJ fls. 633/641 e 650/651).

Contrarrazões às e-STJ fls. 655/685.

O recurso foi admitido na origem (e-STJ fls. 686/687).

Verificando que o tema do recurso, apesar de repetitivo no âmbito da Primeira Seção do STJ, ainda não havia sido submetido a julgamento pelo novo procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução STJ no. 8/2008, determinei seu processamento como recurso representativo da controvérsia.

Foram comunicados os Ministros da Primeira Seção do STJ e os Presidentes dos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, e sobrestados os julgamentos dos demais recursos sobre a matéria versada no presente recurso especial, consoante preceitua o § 2o. do art. 2o. da Resolução STJ no. 8/2008.

Parecer do Ministério Público Federal pelo conhecimento e provimento do recurso especial Fazendário (e-STJ fls. 704/706).

Às e-STJ fls. 708/717 consta nova manifestação da FAZENDA NACIONAL em defesa de seu recurso especial.

Tendo em vista a alta repercussão da matéria a abranger as instituições educacionais sem fins lucrativos de todo o país, determinei fossem oficiadas a Associação Brasileira de Instituições Educacionais Evangélicas - ABIEE, a Associação Nacional de Educação Católica do Brasil - ANEC, a Associação Brasileira das Universidades Comunitárias

- ABRUC e a Campanha Nacional de Escolas da Comunidade - CNEC, como entidades representativas do setor para, em querendo, se manifestar (e-STJ fl. 718).

A Associação Brasileira das Universidades Comunitárias - ABRUC se manifestou no sentido de que a discussão sobre atividades próprias e não próprias viola o princípio contábil da entidade, pois a instituição de educação sem fins econômicos é um todo único. Considerou que, sejam atividades típicas de educação ou outras com ela relacionadas, todas essas ações concorrem para manutenção da instituição, revertendo sempre ao seu objetivo institucional. Concluiu que o art. 47, da IN/SRF no. 247/2002 é ilegal, pois viola o art. 14, da MP no. 2.158-35/2001 (e-STJ fls. 729/756).

Já a Associação Nacional de Educação Católica do Brasil - ANEC contribuiu com a juntada de trabalho acadêmico às e-STJ fls. 759/903.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator): A questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. Deve ser registrado que o presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (*vg.* estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingressos para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.

No caso em análise, o Tribunal de origem considerou como receitas derivadas das atividades próprias as mensalidades recebidas dos alunos e, com isso, afirmou estarem abrangidas pela norma de isenção à COFINS.

A COFINS constitui tributo criado para o financiamento da seguridade social da Lei Complementar no. 70, de 30 de dezembro de 1991, e alterada posteriormente, de forma significativa, pelas Leis no. 9.718/1998 e 9.732/1998, bem como pelas Medida Provisórias no. 1.807, de 29 de janeiro de 1999 e no. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Sobre a isenção da COFINS, a matéria é atualmente regida pela Medida Provisória no. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (originalmente MP no. 1.858-6, de 29 de junho de 1999), que assim dispõe no que interessa ao tema ora em análise:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no. 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no. 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o. da Lei no. 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...).

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Os mencionados artigos 12 e 15 da Lei no. 9.532/1997, por sua vez, estabelecem que a isenção se aplica às instituições de educação ou de assistência social que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos (caso do art. 12) e que a isenção se aplica às instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e às associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos (caso do art. 15).

Para regular o conceito de “atividades próprias das entidades” foi publicada pela Secretaria da Receita Federal a Instrução Normativa SRF no. 247/2002, cujo art. 47, regulamentando a isenção prevista em lei para as referidas entidades, assim dispõe:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9o. desta Instrução Normativa:

(...).

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1o. - Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei no. 8.212, de 1991.

§ 2o. - Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A FAZENDA NACIONAL defende a literalidade da Instrução Normativa que restringiu o conceito de “receitas decorrentes de atividades próprias das entidades” às contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto,

destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Afirma que o conceito dado pelo art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 não passa de um resgate da definição dada pelo Parecer Normativo CST no. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.4.1992, Seção 1, p. 5.022).

O exame do tema merece cautela.

Decerto, o conceito estabelecido no art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 tem origem histórica naquele trabalho no âmbito do Parecer Normativo CST no. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.4.1992, Seção 1, p. 5.022), que considerou a não-incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Isto porque a base de cálculo da COFINS, à época, estava adstrita ao disposto nos arts. 1o. e 2o., da Lei Complementar no. 70/1991, ou seja, ao faturamento, compreendido este como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sendo assim, compreendeu-se no parecer que tais receitas dessas entidades não consistiam em faturamento, sendo faturamento somente aquelas outras receitas, das mesmas entidades, decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidindo aqui a COFINS, por não haver isenção legalmente prevista.

Posteriormente, com o advento do art. 3o., § 1o., da Lei no. 9.718/1998, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abarcar todo e qualquer tipo de receita (ao menos era o que o Fisco pensava até a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em repercussão geral no RE no. 585.235 RG-QO, Relator Ministro CEZAR PELUSO, julgado em 10.9.2008, DJe de 27.11.2008). Desse modo, aquelas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembléia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas que antes estavam fora do campo de incidência da COFINS passariam a ser por ela tributadas, não fosse o advento da Medida Provisória no. 1.858, de 26 de junho de 1999 (atual MP no. 2.158-

35/2001) que em seu art. 14, X, promoveu a isenção da COFINS relativa às *atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13*.

Em razão disso, para o Fisco, a isenção concedida pelo art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001) teria se dado na justa medida das receitas que outrora não eram tributadas pela COFINS, ou seja, na justa medida do que definido no Parecer Normativo CST no. 5, de 22 de abril de 1992.

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, para exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei no. 9.532/1997 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei no. 9.532/1997. Em ambas as situações, não por acaso, os artigos 12 e 15 da Lei no. 9.532/1997 mencionaram que a instituição deve prestar *os serviços para os quais houver sido instituída*. Identificou-se ali, na própria lei, o núcleo do que se chamou de *atividades próprias*, que seriam esses mesmos serviços.

Decerto, ao contrário da entidades públicas, que em regra estão proibidas de cobrar mensalidades pelos serviços que prestam, haja vista que a União funciona como sua mantenedora, as entidades privadas têm garantido o direito ao auto-financiamento.

Essa natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades e constitucionalmente incentivada para que possam atuar de forma complementar ao Estado, inclusive foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao conceder medida liminar na ADIN no. 2.028-DF, para suspender a eficácia do art. 55, III e § 3o., da Lei no. 8.212/1991, inseridos pelo art. 1o., da Lei no. 9.732/1998, que exigiram a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade constitucional do art. 195, § 7o., da CF/1988. Transcrevo trecho do voto do Min. Moreira Alves, então relator da ADIn no. 2.028-DF:

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno

de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei no. 8.212/1991, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7o. do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta “na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial”, o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei (ADIn no. 2.028-DF - Tribunal Pleno, Rel. Min. MOREIRA ALVES, julgado em 11.11.1999).

Posteriormente, o legislador ordinário, com o advento da Lei no. 12.101/2009, também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo *in totum* das benesses fiscais de imunidade e isenção, *verbo ad verbum*:

Lei no. 12.101/2009

Da Saúde

Art. 4o. Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

[...]

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento);

[...]

Art. 8o. Não havendo interesse de contratação pelo Gestor local do SUS dos serviços de saúde ofertados pela entidade no percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4o., a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei no. 12.453, de 2011)

I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

II - 10% (dez por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30 (trinta) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5o., não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Parágrafo único. (VETADO)

§ 2o. A receita prevista no caput será a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei no. 12.453, de 2011)

[...]

Da Educação

[...]

Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1o., pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei no. 9.780, de 23 de novembro de 1999.

[...]

Da Assistência Social

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação, observada a Lei no. 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 1o. As entidades de assistência social a que se refere o caput são aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

§ 2o. As entidades que prestam serviços com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência e de promoção da sua integração à vida comunitária e aquelas abrangidas pelo disposto no art. 35 da Lei no. 10.741/2003 poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social.

[...]

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão *atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13*, contida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST no. 5, de 22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

Reforça essa compreensão o fato de que com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3o., § 1o., da Lei no. 9.718/1998 pelo STF em repercussão geral no RE no. 585.235 RG-QO, a vingar o entendimento restritivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, restaria totalmente inócuo o art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), já que estaria concedendo isenção para algo que já estaria fora do campo de incidência da COFINS por força do RE no. 585.235 RG-QO.

Com efeito, são muitos os julgados administrativos proferidos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF no

sentido de que o art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 extrapolou o disposto no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), fazendo restrição indevida, *in litteris*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.11.2001 a 31.10.2006 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI No. 8.212/1991. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei no. 8.212/1991, a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social. SÚMULA No. 2. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. COFINS. BASE DE CÁLCULO. As receitas financeiras e outras receitas integram a base de cálculo da contribuição. SÚMULA No. 03. TAXA SELIC. É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais. Recurso provido especial em parte (Processo no. 19515.002921/2006-39. Acórdão no. 203-12738. 3a. TURMA/CSRF/CARF/MF/DF. Rel. Cons. Rodrigo Cardozo Miranda. Publicado em 11.3.2008).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.4.1999 a 28.2.2004 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI No. 8.212/1991. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei no. 8.212/1991, a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social. (Processo no. 10580.009928/2004-61. Acórdão no. 3401-002.233. 1a. TO/4a. CÂMARA/3a. SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Emanuel Carlos Dantas de Assis, publicado em 16.8.2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.1.2000 a 31.12.2001 ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.

ISENÇÃO. REQUISITOS. ART. 55 DA LEI No. 8.212/1991. ABRANGÊNCIA. POSSIBILIDADE DE SERVIÇOS CONTRAPRESTACIONAIS. Obedecidos os requisitos estabelecidos pelo art. 55 da Lei no. 8.212/1991, a entidade beneficente de assistência social faz jus à isenção da Cofins, que abrange inclusive a receita oriunda de serviços contraprestacionais relacionados com o seu objeto social. Recurso Voluntário provido. (Processo no. 10680.003343/2005-91. Acórdão no. 3201-001.457. 1a. TO/2a. CÂMARA/3a. SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Mércia Helena Trajano Damorim, Rel. designado Cons. Daniel Mariz Gudiño. Publicado em 4.2.2014).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.1.2000 a 31.12.2004 COFINS. IMUNIDADE. ART. 14, X, DA MP no. 2.158-35/2001. ART. 46 DO DECRETO No. 4.524/2002. ART. 99 DO CTN. ATIVIDADE PRÓPRIA. A prestação de serviços e exploração dos bens patrimoniais para auferir receita a ser destinada a suas finalidades assistenciais constitui uma das atividades próprias da entidade beneficente, prevista em seu estatuto social, sendo ilegal restringir o conceito de atividade própria para excluir aquelas que envolvem contraprestação direta, porquanto o art. 14, X, da MP 2.158-35/2001, e o art. 46 do Decreto no. 4.524/2002 assim não o fizeram. COFINS. IMUNIDADE. ART. 195, § 7, DA CF/1988. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, X, DA MP no. 2.158-35/2001. SÚMULA CARF No. 2. Os argumentos da recorrente, que passam pela defesa da inconstitucionalidade da legislação que lastreia o auto de infração, por ofensa à imunidade, prevista no art. 195, § 7o., da CF/1988, não merecem ser conhecidos, consoante encartado na Súmula CARF no. 2: Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário provido (Processo no. 13839.001046/2005-58. Acórdão no. 3202-000.904. 2a. TO/2a. CÂMARA/3a. SEJUL/CARF/MF. Rel. Cons. Thiago Moura de Albuquerque Alves. Publicado em 18.11.2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.1.2006 a 31.12.2007 COFINS. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7o., CF. ART. 55 DA LEI no. 8.212/1991. CEBAS. Na vigência do art. 55 da Lei no. 8.212/1991, a imunidade prevista no art. 195, § 7o., da Constituição estava condicionada, dentre outros requisitos, a que a instituição fosse portadora do Registro

e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos. COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 14 DA MP no. 2.158/2001. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP no. 2.158-35/2001, ao se referir às “receitas relativas às atividades próprias”, aplica-se principalmente em relação às receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades, no caso, pela prestação de serviços educacionais, culturais e científicos. Precedentes (CSRF, Acórdãos no. 9303-01.486 e 9303-001.869) (Processo no. 15504.019042/2010-09, Acórdão no. 3403-002.280, 3a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, publicado em 1.8.2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.1.2003 a 31.12.2003 ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ISENÇÃO. RECEITAS DE ATIVIDADES PRÓPRIAS. ABRANGÊNCIA. À vista da decisão do Supremo Tribunal Federal na medida cautelar na ADI no. 2.028, os requisitos de exclusividade e gratuidade na prestação de serviços não podem ser exigidos das entidades de assistência social para a caracterização da imunidade constitucional às contribuições sociais. Assim, o conceito de “receitas de atividades próprias”, para efeito da isenção de PIS e Cofins das entidades que tenham certificado de entidade beneficente de assistência social, abrange também as receitas retributivas destas entidades, relativamente aos serviços prestados que façam parte de seu objeto social. Recurso Voluntário Provido (Processo no. 10384.003726/2007-75, Acórdão no. 3302-001.935, 2a. TO / 3a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, publicado em 4.3.2013).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 1.1.2006 a 31.12.2007 COFINS. IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL. ART. 195, § 7o., CF. ART. 55 DA LEI no. 8.212/1991. CEBAS. Na vigência do art. 55 da Lei no. 8.212/1991, a imunidade prevista no art. 195, § 7o., da Constituição estava condicionada, dentre outros requisitos, a que a instituição fosse portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS), fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social,

renovado a cada três anos. COFINS. ISENÇÃO. ENTIDADE EDUCACIONAL SEM FINS LUCRATIVOS. ART. 14 DA MP no. 2.158/2001. RECEITA DA ATIVIDADE PRÓPRIA. A isenção da Cofins prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III e IV, da MP no. 2.158-35/2001, ao se referir às “receitas relativas às atividades próprias”, aplica-se principalmente em relação às receitas auferidas em contraprestação pelo desempenho das atividades para as quais foram constituídas as entidades, no caso, pela prestação de serviços educacionais, culturais e científicos. Precedentes (CSRF, Acórdãos no. 9303-01.486 e 9303-001.869). Recurso provido. (Processo no. 15504.019042/2010-09, Acórdão no. 3403-002.280, 3a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Ivan Allegretti, julgado em 25.6.2013).

COFINS. IMUNIDADE DE INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. INEXISTÊNCIA Não se aplica às instituições de educação a imunidade relativa à COFINS deferida pelo art. 195, § 7o. da Constituição Federal, pois não se confundem Educação e Assistência Social. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO. ISENÇÃO. O art. 14, inciso X da Medida Provisória no. 1.858/1999 apenas exigiu que as instituições de educação sejam sem fins lucrativos e prestem os serviços para que foram constituídas à população em geral. Suas receitas próprias, sobre as quais se aplica a isenção, são as decorrentes do serviço prestado. (Processo no. 19515.002662/2004-84 Acórdão no. 9303-001.869, 3a. TURMA / CSRF / CARF / MF, Rel. Cons. Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 7.3.2012).

Súmula no. 107 do CARF: A receita da atividade própria, objeto de isenção da COFINS prevista no art. 14, X, c/c art. 13, III, da MP no. 2.158-35, de 2001, alcança as receitas obtidas em contraprestação de serviços educacionais prestados pelas entidades de educação sem fins lucrativos a que se refere o art. 12 da Lei no. 9.532, da 1997.

Registro, no entanto, a existência de posições contrárias, tanto no âmbito do CARF quanto aqui neste Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 31.1.2006 a 31.12.2007 IMUNIDADE. ART. 150, VI, c, IMPOSTOS. ART. 195, § 7o., CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. A imunidade prevista na alínea c, do artigo 150 da Constituição Federal hospeda a proteção contra a

incidência dos impostos e não das contribuições sociais. A imunidade em relação às contribuições sociais, dentre as quais se insere a Cofins, está prevista no artigo § 7o., do art. 195, da Constituição Federal. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO CRIADO OU AUTORIZADO POR LEI. SEBRAE. O objeto social do Sebrae indica a sua natureza de um “serviço social autônomo criado ou autorizado por lei”, não podendo ser considerado como dentre as instituições de educação e de assistência social e/ou como uma entidade beneficente de assistência social. ISENÇÃO. ATIVIDADES PRÓPRIAS. Somente estão isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade, por estas entendidas as “contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais”, tal qual definição fixada no § 2o. do inciso II, do art. 47 da IN SRF no. 247, de 21 de novembro de 2002. Leitura do disposto no artigo 14, X, c/c com o artigo 13, VI, da Medida Provisória no. 2.158-35, de 24.8.2001. Recurso Voluntário Negado (Processo no. 15504.011242/2010-13, Acórdão no. 3401-002.021, 1a. TO / 4a. CÂMARA / 3a. SEJUL / CARF / MF, Rel. Cons. Odassi Guerzoin Filho, publicado em 28.11.2012).

Tributário. COFINS. Fundação de direito privado. Atividades remuneradas. Contraprestação. Fatos geradores não-isentos.

As receitas da associação oriundas da remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento não são isentas da COFINS.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp no. 1.145.172/RS, STJ, 2a. Turma, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 29.10.2009)

Tributário. Fundação de direito privado. Atividades remuneradas. Contraprestação. Fatos geradores não isentos. Incidência da COFINS. Reexame fático-probatório inexistente. Norma de isenção tributária. Interpretação dada na jurisprudência do STJ.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.

2. Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da CÔFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.

3. A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexistente suposta isenção no caso, uma vez que a agravante auferiu receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp no. 476.246/RS, STJ, 2a. Turma, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ 12.11.2007, p. 199)

Essa última jurisprudência, data vênia, compreendo que deva ser superada pelos motivos que alinharei.

No caso, estamos diante de uma entidade que tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei no. 9.532/1997. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidades dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de *atividades próprias da entidade*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002, nessa extensão.

Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: as receitas auferidas a título de mensalidades dos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos são decorrentes de *atividades próprias da entidade*, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), sendo flagrante a ilicitude do art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002, nessa extensão.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao presente recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino,

após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, bem como aos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7o. do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5o., II, e 6o., da Resolução no. 8/2008).

É como voto.

VOTO-VISTA

Ementa: Tributário. Recurso especial. COFINS. Isenção. Receitas referentes a atividades próprias. Instituição de ensino sem fins lucrativos. IN no. 247/2002. Legalidade. Artigo 111 do CTN. Interpretação restritiva. Precedentes desta Corte. Recurso especial provido, divergindo do voto do ministro relator.

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta Região, assim ementado (fl. 625):

COFINS. Isenção. Entidade sem fim lucrativo. Inciso “X” do art. 14 da MP no. 2.158-35/2001. Parágrafo § 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002. Restrições à lei. Impossibilidade.

1. O parágrafo § 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP no. 2.158-35/2001 ao excluir do, conceito de “receitas relativas às atividades próprias das entidades”, as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.

2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos aufera receitas por meio das atividades para as quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.

3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta.

Os embargos de declaração foram providos, tão somente para fins de questionamento, nos termos do voto de fls. 642-648.

Em suas razões, a Fazenda Nacional alega que o acórdão recorrido afronta os artigos 14, X, da MP de no. 2.158-35/2008, bem como do artigo 111 do CTN, na medida em que a referida Medida Provisória *veicula isenção da COFINS sobre as atividades próprias destinadas, dentre outras, às entidades de educação sem fins lucrativos que não façam jus à imunidade prevista no artigo 195, § 7o. da Constituição* (fl. 636).

Nesse sentido, defende que a discussão dos autos se restringe à discussão acerca do alcance da isenção prevista no artigo acima referido, além de citar precedente desta Corte que acatou a tese ora defendida, no sentido de que *o conceito de receitas próprias para o fim da isenção da COFINS não alcança a remuneração pela prestação de serviços profissionais de ensino e de treinamento* (fl. 638).

Sob esse enfoque defende a legalidade da IN SRF no. 247/2002, no que dispôs a respeito das receitas próprias das instituições de educação e assistência social, definindo-as como aquelas *decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleias ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais*, de forma que não estariam abrangidas pela isenção aquelas receitas decorrentes da contraprestação direta, especialmente em face do disposto no artigo 111 do CTN.

Assim, conclui que as receitas tributadas no caso concreto - aluguéis, aplicações financeiras e mensalidades dos alunos - não decorrem das atividades próprias das instituições educacionais.

Contrarrazões às fls. 655-685.

Decisão positiva de admissibilidade às fls. 686-687.

Por meio da decisão de fls. 696-697, o Sr. Ministro Relator Mauro Campbell Marques afetou a controvérsia ao regime do artigo 543-C do CPC.

Em parecer acostado às fls. 704-706 dos autos, o Ministério Público opinou pelo provimento do apelo especial.

O Sr. Ministro Relator proferiu voto pela negativa de provimento do recurso especial, em síntese, aos seguintes argumentos: (i) o artigo 13 da atual Medida Provisória no. 2.158-35/2001 menciona várias entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza

contraprestacional, independentemente de não serem destinadas a fins lucrativos; (ii) a natureza contraprestacional inerente às entidades que prestam serviços educacionais, as quais são constitucionalmente incentivadas para atuarem de forma complementar ao estado, foi reconhecida pelo STF, que deferiu liminar na ADIn no. 2.028-DF para suspender o artigo 55, III e § 3o. da Lei no. 8.212/1991, que exigiu a gratuidade como condição para o gozo da imunidade prevista no artigo 195, § 7o. da CF/1988; (iii) a Lei no. 12.101/2009, reconhecendo a importância das atividades contraprestacionais, estabeleceu apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo *in totum* das benesses fiscais; (iv) há vários e recentes julgamentos do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que entendem ter a IN/SRF no. 247/2002 extrapolado os limites do artigo 14, X da MP no. 2.158-35/2001.

Para melhor reflexão acerca da controvérsia, pedi vista dos autos.

De início, registro o brilhantismo do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, rico em detalhes acerca da legislação discutida, como de costume.

Entretanto, peço vênias, para divergir do entendimento que foi proposto e prestigiar os precedentes desta Corte existentes sobre o tema.

Com efeito, nos termos relatados, cinge-se a discussão em saber se as receitas obtidas pelas instituições de ensino por meio do pagamento direto de mensalidades pelos alunos consistem em receitas advindas das atividades próprias de tais entidades, para fins da obtenção da isenção relativamente à COFINS, prevista no artigo 14, inciso X, da MP no. 2.158-35/2001.

A resolução da controvérsia, necessariamente, passa pelo exame da redação do referido dispositivo legal, juntamente com a regra que lhe regulamenta, motivo pelo qual, seguem transcritos:

MP no. 2.158-35/2001

[...]

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

[...]

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no. 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no. 9.532, de 1997;

[...]

14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

Lei no. 9.532/1997

[...]

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. (Vide artigos 1o. e 2o. da Mpv 2.189-49, de 2001) -35, de 2001).

IN no. 247/2002 da SRF

[...]

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9o. desta Instrução Normativa:

I – não contribuem para o PIS/Pasep incidente sobre o faturamento;
e

II – são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1o. Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei no. 8.212, de 1991.

§ 2o. Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de

associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais

De início, cumpre frisar que, no caso concreto, não se discute a imunidade das instituições de ensino sem fins lucrativos, a qual se refere tão somente aos impostos, nos exatos termos do artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, *verbis*:

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

[...]

VI- instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional no. 3, de 1993)

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

O objeto de análise no presente feito é, portanto, a extensão da isenção (ou seja, favor fiscal concedido pelo legislador e que pode ser revogado) relativa à COFINS, concedida pelo já citado artigo 14, inciso X, da MP no. 2.158-35/2001, o qual se refere às receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação mencionadas pelo art. 12 da Lei no. 9.532/1997.

O mencionado artigo 12, por seu turno, faz referência às instituições de educação que prestem os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

A Receita Federal, ao regulamentar a isenção em questão, dispôs que as receitas advindas das atividades próprias das entidades, mencionadas na lei, não abrangem aquelas que possuem caráter contraprestacional direto, mas apenas as decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Rogando, mais uma vez, vênias ao Sr. Ministro Relator, entendo que a Instrução Normativa em questão não ultrapassou os limites da lei que regulamenta.

De fato, não há como considerar isentas da COFINS as receitas obtidas pelas instituições de ensino que decorram de relação contratual e sinalagmática, ou seja, aquelas oriundas da prestação de serviços em troca de pagamento direto realizado pelos alunos.

Isso porque tais receitas não podem ser entendidas como derivadas das atividades próprias das instituições de educação mencionadas pelo art. 12 da Lei no. 9.532/1997, pois estas, de acordo com a referida previsão legal, são as que prestam os serviços para os quais são instituídas e os coloca à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Sob esse enfoque, é que a Instrução Normativa em comento limitou a isenção às receitas obtidas por meio de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Ora, se as instituições de ensino mencionadas pelo artigo que concedeu o benefício fiscal são aquelas que não buscam fins lucrativos, não vejo ilegalidade na instrução normativa que detalha se referir a isenção tão somente às receitas próprias das atividades, entendidas como aquelas diretamente relacionadas à natureza das referidas instituições e necessárias ao cumprimento dos seus fins, sem que se vise a obtenção de lucro.

As receitas obtidas por meio do pagamento de mensalidades, apesar de ajudarem no desempenho das atividades da instituição educacional (e de não descaracterizarem sua finalidade não lucrativa), não se relacionam diretamente com a finalidade das instituições de ensino, que são de caráter social (prestação de serviço destinado à comunidade em complementação àquele feito pelo Estado) e, por esse motivo, foram excluídas da isenção em discussão.

Assim, o fato de as instituições de ensino sem fins lucrativos poderem desenvolver atividades econômicas ou investimentos com o escopo de

obter recursos que auxiliem na realização de seus objetivos sociais, ainda que não distribuam lucros, não permite, por si só, que as receitas daí advindas sejam excluídas da base de cálculo prevista pelos artigos 2o. e 3o. da Lei no. 9.718/1998.

Por outro lado, destaco que a interpretação segundo a qual as receitas decorrentes das mensalidades pagas como contraprestação pelos alunos às instituições de ensinos estariam abrangidas pela isenção concedida pelo artigo 14, X, da MP no. 2.158-35/2001, acaba por estender o benefício fiscal a situação nele não prevista, em clara contrariedade ao artigo 111, inciso II, do CTN, segundo o qual a legislação tributária referente à outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

A esse respeito, peço vênua para colacionar os precedentes desta Corte a respeito do tema (grifos nossos):

Tributário. Fundação de direito privado. Atividades remuneradas. Contraprestação. Fatos geradores não isentos. Incidência da COFINS. Reexame fático-probatório inexistente. Norma de isenção tributária. Interpretação dada na jurisprudência do STJ.

1. *A controvérsia essencial dos autos restringe-se aos seguintes aspectos: a) suposta existência de reexame do conjunto fático probatório na decisão agravada; b) alegado equívoco na interpretação da norma de isenção da COFINS.*

2. *Do exame da decisão agravada, constata-se, ao contrário do alegado pela agravante, que o caráter contraprestacional de serviços profissionais de ensino e de treinamento implica incidência da COFINS e prescinde de reexame fático-probatório contido nos autos.*

3. *A legislação de regência foi aplicada na forma da jurisprudência dominante do STJ. Denota-se que, ao contrário do decidido pelo Tribunal de origem, o STJ entende que segundo a exegese do art. 111, inciso II, do CTN, a legislação tributária que outorga a isenção deve ser interpretada literalmente. Portanto, inexistente suposta isenção no caso, uma vez que a agravante aufere receita oriunda da remuneração pela prestação de serviços.*

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp no. 476.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 23.10.2007, DJ 12.11.2007, p. 199).

De fato, a extensão da isenção para fins de abranger receitas que não são próprias das instituições de ensino sem fins lucrativos, dado o

seu caráter nítido de contraprestação, como é o caso das mensalidades pagas diretamente pelos alunos, ofende a diretriz do Código Tributário Nacional de que as isenções devem ser interpretadas de forma literal.

Ante o exposto, peço vênia ao Ministro Relator para dele divergir e dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

VOTO-VISTA

A Sra. Ministra Assusete Magalhães: Trata-se de Recurso Especial, interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4a. Região, assim ementado:

COFINS. Isenção. Entidade sem fim lucrativo. Inciso X do art. 14 da MP no. 2.158-35/2001. Parágrafo § 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002. Restrições à lei. Impossibilidade.

1. O parágrafo 2o. do art. 47 da IN no. 247/2002 da Secretaria da Receita Federal ofende o inciso X do art. 14 da MP no. 2.158-35/01 ao excluir do conceito de “receitas relativas às atividades próprias das entidades”, as contraprestações pelos serviços próprios, que são as mensalidades recebidas de alunos.

2. À isenção da COFINS aplica-se o seguinte raciocínio: se a entidade sem fins lucrativos auferir receitas por meio das atividades para as quais houver sido instituída, tais como prestação de serviços de educação, é própria.

3. Igualmente isentas são as aplicações financeiras concernentes, já que se trata de reflexos da atividade própria da entidade, portanto têm a mesma natureza desta (fl. 625e).

Opostos Embargos Declaratórios, foram parcialmente acolhidos, para fins de prequestionamento (fls. 642/648e).

Em seu Recurso Especial, a FAZENDA NACIONAL alega ofensa ao art. 14, X, da Medida Provisória no. 2.158-35/2001, ao argumento de que tal dispositivo, ao isentar de Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) as receitas relativas às atividades próprias das instituições de educação, sem fins lucrativos, não excluiu, do âmbito

de incidência da exação, a remuneração obtida pela prestação de serviços de ensino e treinamento.

Sustenta que incide COFINS sobre receitas de caráter contraprestacional, obtidas pela entidade educacional sem fins lucrativos, tais como as provenientes das mensalidades pagas pela prestação de serviços de ensino ou venda de mercadorias, ainda que a seus associados.

Assevera que a Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF no. 247/2002, que, no seu art. 47, § 2o., excluiu, do conceito de receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, a contraprestação pelos serviços de educação.

Requer, assim, o provimento do Recurso Especial, para que a isenção da COFINS não se estenda às mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino, como contraprestação ao serviço prestado.

Nesse contexto, tem-se que a tese discutida no presente Recurso Especial, em síntese, é a seguinte: as mensalidades pagas pelos alunos da instituição de ensino sem fins lucrativos, em contrapartida aos serviços educacionais, são alcançadas pela isenção de COFINS, prevista na Medida Provisória no. 2.158-35/2001?

A SOCIEDADE EDUCACIONAL MONTEIRO LOBATO, ora recorrida, afirma, em suas contrarrazões, que o art. 47, § 2o., da IN no. 247/2002 ofende o inciso X do art. 14 da Medida Provisória no. 2.158-35/2001, *ao excluir do conceito de “receitas relativas às atividades próprias das entidades”, as contraprestações pelos serviços próprios que são as mensalidades recebidas de alunos, pelo serviço de educação que lhes é prestado* (fl. 622e).

Em vista da multiplicidade de recursos tratando da matéria deduzida nos autos, foi o Recurso Especial submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, sendo afetado à Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (fls. 696/697e).

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo provimento do Recurso Especial (fls. 704/706e).

Iniciado o julgamento do Recurso Especial, perante a Primeira Seção desta Corte, o Relator do feito, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, votou pelo improvimento do apelo.

Asseverou o Ministro Relator, para tanto, em apertada síntese, que: a) as mensalidades escolares, pagas pelos alunos de instituições de ensino sem fins lucrativos, estão incluídas no conceito de receitas relativas à atividade própria da entidade, fazendo jus, portanto, à isenção de pagamento de COFINS, de acordo com o art. 14, X, da Medida Provisória no. 2.158-35/2001; b) a natureza contraprestacional – inerente e necessária à sobrevivência das entidades sem fins lucrativos, que prestam serviços educacionais e que são constitucionalmente incentivadas para atuarem de forma complementar ao Estado – foi reconhecida, pelo STF, que deferiu liminar, na ADIn no. 2.028/DF, para suspender o art. 55, III e § 3o., da Lei no. 8.212/1991, que exigiu a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade prevista no art. 195, § 7o., da CF/1988; c) a Lei no. 12.101/2009, reconhecendo a importância das atividades contraprestacionais, estabeleceu, em seu art. 13, apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos, para o gozo, *in totum*, dos benefícios fiscais de imunidade e isenção; d) há vários e recentes julgados do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que entendem ter o art. 47, § 2o., da Instrução Normativa SRF no. 247/2002 extrapolado os limites do art. 14, X, da Medida Provisória no. 2.158-35/2001; e) *a questão central dos autos se refere ao exame da isenção da COFINS, contida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), relativa às entidades sem fins lucrativos, a fim de verificar se abrange as mensalidades pagas pelos alunos de instituição de ensino como contraprestação desses serviços educacionais. O presente recurso representativo da controvérsia não discute quaisquer outras receitas que não as mensalidades, não havendo que se falar em receitas decorrentes de aplicações financeiras ou decorrentes de mercadorias e serviços outros (vg. estacionamento pagos, lanchonetes, aluguel ou taxa cobrada pela utilização de salões, auditórios, quadras, campos esportivos, dependências e instalações, venda de ingresso para eventos promovidos pela entidade, receitas de formaturas, excursões, etc.) prestados por essas entidades que não sejam exclusivamente os de educação.*

Em sequência, o Ministro BENEDITO GONÇALVES, inaugurando divergência, manifestou-se, em voto-vista, pelo provimento do Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, nos seguintes termos, *in verbis*:

As receitas obtidas por meio de pagamento de mensalidades, apesar de ajudarem no desempenho das atividades da instituição educacional (e de não descaracterizarem sua finalidade lucrativa), não se relacionam diretamente com a finalidade das instituições de ensino, que são de caráter social (prestação de serviço destinado à comunidade em complementação àquele feito pelo Estado) e, por esse motivo, foram excluídas da isenção em discussão.

Assim, o fato de as instituições de ensino sem fins lucrativos poderem desenvolver atividades econômicas ou investimentos com o escopo de obter recursos que auxiliem na realização de seus objetivos sociais, ainda que não distribuam lucros, não permite, por si só, que as receitas daí advindas sejam excluídas da base de cálculo prevista pelos artigos 2o. e 3o. da Lei no. 9.718/1998.

Por outro lado, destaco que a interpretação segundo a qual as receitas decorrentes das mensalidades pagas como contraprestação pelos alunos às instituições de ensino estariam abrangidas pela isenção concedida pelo artigo 14, X, da MP no. 2.158-35/2001, acaba por estender o benefício fiscal a situação nele não prevista, em clara contrariedade ao art. 111, inciso II, do CTN, segundo o qual a legislação tributária referente à outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

Após a prolação do voto-vista, pelo Ministro BENEDITO GONÇALVES, pedi vista dos autos, para melhor análise da controvérsia.

Tenho, com a vênia do posicionamento contrário, que o Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL não deve prosperar.

A Medida Provisória no. 2.158-35/2001 (anterior MP no. 1.858/1999), ao tratar da isenção de COFINS, em benefício de entidades sem fins lucrativos, dispõe:

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei no. 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei no. 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1o. da Lei no. 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

A Lei no. 9.532/1997, por sua vez, ao delimitar o conceito de entidade educacional e de assistência social sem fins lucrativos, fê-lo nos seguintes termos:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1o. Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2o. Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3o. Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei no. 9.718, de 1998)

§ 4o. A exigência a que se refere a alínea a do § 2o. não impede:

I - a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

II - a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5o. A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4o. deverá obedecer às seguintes condições:

I - nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3o. (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros, benfeitores ou equivalentes da instituição de que trata o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei no. 12.868, de 2013)

II - o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco)

vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo.

§ 6o. O disposto nos §§ 4o. e 5o. não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.

Deve-se destacar que a Lei no. 9.532/1997 estabelece os requisitos para que entidades educacionais ou de assistência social sejam consideradas sem fins lucrativos, para fins de aplicação da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea *c*, da Constituição Federal. A Medida Provisória no. 2.158-35/2001, aproveitando-se da definição legal existente, fez remissão à Lei no. 9.532/1997, com o escopo de determinar quais instituições de ensino ou de assistência social fariam jus à isenção da COFINS.

Da leitura das normas transcritas, conclui-se que as receitas relativas às atividades próprias da instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, estão isentas do pagamento de COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Ocorre que a Instrução Normativa no. 247/2002, da Secretaria da Receita Federal, ao regulamentar a isenção da COFINS, instituída pela Medida Provisória no. 2.158-35/2001, estipulou o seguinte:

Art. 47. As entidades relacionadas no art. 9o. desta Instrução Normativa:

(...)

II - são isentas da Cofins em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias.

§ 1o. - Para efeito de fruição dos benefícios fiscais previstos neste artigo, as entidades de educação, assistência social e de caráter filantrópico devem possuir o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social expedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos, de acordo com o disposto no art. 55 da Lei no. 8.212, de 1991.

§ 2o. - Consideram-se receitas derivadas das atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

A Instrução Normativa supratranscrita, ao afirmar, no § 2o. do seu art. 47, que as receitas derivadas de atividades próprias, para fins de isenção de COFINS, estariam limitadas àquelas decorrentes de valores fixados em lei, assembleia ou estatuto, pagos por associados e mantenedores, à instituição de ensino ou assistência social sem fins lucrativos, sem caráter contraprestacional direto, parece ter ultrapassado sua função regulamentar.

Criou a citada Instrução Normativa, em verdade, no § 2o. de seu art. 47, uma barreira, não prevista na Medida Provisória no. 2.158-35/2001, a impedir o gozo da isenção tributária, no que diz respeito a valores pagos, às entidades educacionais sem fins lucrativos, a título de mensalidades escolares.

A norma que extraio da leitura do art. 14, X, da Medida Provisória no. 2.158-35/2001 é a seguinte: as receitas relativas às atividades próprias das entidades educacionais, sem fins lucrativos, estão isentas da COFINS. Ora, a prestação de serviços de educação, retribuídos com pagamento de mensalidades, é exatamente o núcleo da atividade de uma instituição de ensino, caracterizando-se, por excelência, como sua atividade própria.

Não se mostra razoável a interpretação de que a atividade própria de uma instituição de ensino, ainda que possua caráter filantrópico, seja outra, que não a educação.

Nesse contexto, a IN SRF no. 247/2002, ao excluir, da isenção da COFINS, os valores pagos a título de contraprestação pelos serviços educacionais oferecidos pela entidade educacional, desbordou de seu legítimo alcance e deu interpretação excessivamente restrita a dispositivo de lei que deveria apenas regulamentar, incidindo em ilegalidade.

Sobre a impossibilidade de normas complementares tributárias excederem seu limite de atuação, escreveu HUGO DE BRITO MACHADO:

As normas complementares são, formalmente, atos administrativos, mas materialmente são leis. Assim se pode dizer que são leis em sentido amplo e estão compreendidas na legislação tributária – conforme, aliás, o art. 96 do CTN determina expressamente.

Diz-se que são complementares porque se destinam a completar o texto das leis, dos tratados e convenções internacionais e decretos. Limitam-se a completar. Não podem inovar ou de qualquer forma modificar o texto da norma que complementam. Além de não poderem invadir o campo de reserva legal, devem observância também aos decretos e regulamentos, que se colocam em posição superior porque editados pelo chefe do Poder Executivo, e a este os que editam as normas complementares estão subordinados (in Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 34a. ed., Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 89).

Transcrevo, por oportunas, as palavras do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que acompanho:

No caso, estamos diante de uma entidade que tem por finalidade precípua a prestação de serviços educacionais. Trata-se da sua razão de existir, do núcleo de suas atividades, do próprio serviço para o qual foi instituída, na expressão dos artigos 12 e 15 da Lei no. 9.532/1997. Nessa toada, não há como compreender que as receitas auferidas nessa condição (mensalidade dos alunos) não sejam aquelas decorrentes de “atividades próprias da entidade”, conforme o exige a isenção estabelecida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001). Sendo assim, é flagrante a ilicitude do art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002, nessa extensão.

Deve ser destacado, ainda, o argumento, inscrito no voto proferido pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no sentido de que o próprio legislador ordinário, ao editar a Lei no. 12.101/2009, que dispõe sobre a certificação de beneficência, inclusive a entidade de educação, e regula os procedimentos de isenção de contribuições para a Seguridade Social, *também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo in totum das benesses fiscais de imunidade e isenção.*

Transcrevo trecho do voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que, para reforçar a conclusão de seu entendimento, faz

interessante estudo da evolução legislativa e da interpretação histórica da matéria, que veio a inspirar a edição da Instrução Normativa SRF no. 247/2002, inclusive à luz do decidido pelo STF, quando, no RE no. 585.235 RG-QO, declarou a inconstitucionalidade do art. 3o., § 1o., da Lei no. 9.718/1998, que alargou a base de cálculo do PIS e da COFINS, *in verbis*:

A FAZENDA NACIONAL defende a literalidade da Instrução Normativa que restringiu o conceito de “receitas decorrentes de atividades próprias das entidades” às contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Afirma que o conceito dado pelo art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 não passa de um resgate da definição dada pelo Parecer Normativo CST no. 5. de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.4.1992, Seção 1. p. 5.022).

O exame do tema merece cautela.

Decerto, o conceito estabelecido no art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 tem origem histórica naquele trabalho no âmbito do Parecer Normativo CST no. 5, de 22 de abril de 1992 (DOU de 23.04.1992, Seção 1, p. 5.022) que considerou a não-incidência da COFINS sobre as receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas. Isto porque a base de cálculo da COFINS, à época, estava adstrita ao disposto nos arts. 1o. e 2o., da Lei Complementar no. 70/1991, ou seja, ao faturamento, compreendido este como sendo a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Sendo assim, compreendeu-se no parecer que tais receitas dessas entidades não consistiam em faturamento, sendo faturamento somente aquelas outras receitas, das mesmas entidades, decorrentes da prestação de serviços e/ou da venda de mercadorias, mesmo que exclusivamente para seus associados, incidindo aqui a COFINS, par não haver isenção legalmente prevista.

Posteriormente, com o advento do art. 3o., § 1o., da Lei no. 9.718/1998, a base de cálculo da COFINS foi ampliada para abarcar todo e qualquer tipo de receita (ao menos era o que o Fisco

pensava até a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em repercussão geral no RE no. 585.235 RG-QO, Relator Ministro CEZAR PELUSO, julgado em 10.9.2008, DJE de 27.11.2008). Desse modo, aquelas receitas derivadas de contribuição, anuidade ou mensalidade fixada por lei, assembleia ou estatuto social e destinadas ao custeio das atividades essenciais, de associações, sindicatos, federações, confederações, organizações reguladoras de atividades profissionais e outras entidades classistas que antes estavam fora do campo de incidência da COFINS passariam a ser por ela tributadas, não fosse o advento da Medida Provisória no. 1.858, de 26 de junho de 1999 (atual MP no. 2.158-35/2001) que em seu art. 14, X, promoveu a isenção da COFINS relativa “às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”.

Em razão disso, para o Fisco, a isenção concedida pelo art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001) teria se dado na justa medida das receitas que outrora não eram tributadas pela COFINS, ou seja, na justa medida do que definido no Parecer Normativo CST no. 5, de 22 de abril de 1992.

Ocorre que o referido art. 13, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001) faz menção a uma série de entidades cujas atividades normais a elas inerentes também podem possuir natureza contraprestacional, ainda que sem fins lucrativos. Tal é o caso, por exemplo, das instituições de educação ou de assistência social previstas no art. 12, da Lei no. 9.532/1997 e das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis previstas no art. 15, da Lei no. 9.532/1997. Em ambas as situações, não por acaso, os artigos 12 e 15 da Lei no. 9.532/1997 mencionaram que a instituição deve prestar “os serviços para os quais houver sido instituída”. Identificou-se ali, na própria lei, o núcleo do que se chamou de “atividades próprias”, que seriam esses mesmos serviços.

Decerto, ao contrário das entidades públicas, que em regra estão proibidas de cobrar mensalidades pelos serviços que prestam, haja vista que a União funciona como sua mantenedora, as entidades privadas têm garantido o direito ao auto-financiamento.

Essa natureza contraprestacional inerente e necessária à sobrevivência de tais entidades e constitucionalmente incentivada para que possam atuar de forma complementar ao Estado, inclusive foi reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao conceder medida liminar na ADIN no. 2.028-DF, para suspender a eficácia

do art. 55, III e § 3o., da Lei no. 8.212/1991, inseridos pelo art. 1o., da Lei no. 9.732/1998, que exigiram a gratuidade (ausência de contraprestação) como condição para o gozo da imunidade constitucional do art. 195, § 7o., da CF/1988. Transcrevo trecho do voto do Min. Moreira Alves, então relator da ADIN no. 2.028-DF:

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei no. 8.212/1991, que continua em vigor, exige que a entidade “seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos”), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7o. do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade desde que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de

caráter assistencial, o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei (ADI n. 2.028-DF - Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, julgado em 11.11.1999).

Posteriormente, o legislador ordinário, com o advento da Lei no. 12.101/2009, também reconheceu a existência e importância dessas atividades contraprestacionais, estabelecendo apenas patamares mínimos de serviços gratuitos que precisariam ser cumpridos para o gozo in totum das benesses fiscais de imunidade e isenção, verbo ad verbum:

Lei no. 12.101/2009

Da Saúde

Art. 4o. Para ser considerada beneficente e fazer jus à certificação, a entidade de saúde deverá, nos termos do regulamento:

[...]

II - ofertar a prestação de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento):

[...]

Art. 8o. Não havendo interesse de contratação pelo Gestor local do SUS dos serviços de saúde ofertados pela entidade no percentual mínimo a que se refere o inciso II do art. 4o. a entidade deverá comprovar a aplicação de percentual da sua receita em gratuidade na área da saúde, da seguinte forma: (Redação dada pela Lei no. 12.453, de 2011)

I - 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento);

II - 10% (dez por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30 (trinta) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou

III - 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos devidamente informados de acordo com o disposto no art. 5o., não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte.

Parágrafo único. (VETADO)

§ 2o. A receita prevista no caput será a efetivamente recebida da prestação de serviços de saúde. (Incluído pela Lei no. 12.453, de 2011)

[...]

Da Educação

[...]

Art. 13. Para os fins da concessão da certificação de que trata esta Lei, a entidade de educação deverá aplicar anualmente em gratuidade, na forma do § 1o., pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida nos termos da Lei no. 9.780, de 23 de novembro de 1999.

[...]

Da Assistência Social

Art. 18. A certificação ou sua renovação será concedida à entidade de assistência social que presta serviços ou realiza ações assistenciais, de forma gratuita, continuada e planejada, para os usuários e a quem deles necessitar, sem qualquer discriminação, observada a Lei no. 8.742, de 7 de dezembro de 1993.

§ 1o. As entidades de assistência social a que se refere o caput são aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários, bem como as que atuam na defesa e garantia de seus direitos.

§ 2o. As entidades que prestam serviços com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência e de promoção da sua integração à vida comunitária e aquelas abrangidas pelo disposto no art. 35 da Lei no. 10.741/2003 poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social.

[...]

Desse modo, não resta dúvida alguma que o conceito extraível da expressão “atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13”, contida no art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), é bem mais amplo que o conceito estabelecido no art. 47, § 2o., da IN/SRF no. 247/2002 e que aquele trabalhado no âmbito do Parecer Normativo CST no. 5, de

22 de abril de 1992, abarcando algumas, não todas, as atividades contraprestacionais das referidas entidades.

Reforça essa compreensão o fato de que com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3o., § 1o., da Lei no. 9.718/1998 pelo STF em repercussão geral no RE no. 585.235 RG-QO, a vingar o entendimento restritivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, restaria totalmente inócuo o art. 14, X, da Medida Provisória no. 1.858/1999 (atual MP no. 2.158-35/2001), já que estaria concedendo isenção para algo que já estaria fora do campo de incidência da COFINS por força do RE no. 585.235 RG-QO.

Conquanto a legislação que outorga isenção deva ser interpretada restritivamente, por força do art. 111, II, do CTN – e tal não se nega –, certo é, porém, que o § 2o. do art. 47 da Instrução Normativa SRF no. 247/2002 inovou na ordem jurídica, criando restrição não prevista no art. 14, X, da Medida Provisória no. 2.158-35/2001. Referido dispositivo legal isentou da COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.2.1999, *as receitas relativas às atividades próprias de instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.* O inciso II do art. 47 da IN SRF no. 247/2002 repete a disposição do art. 14, X, da Medida Provisória no. 2.158-35/2001, mas o seu § 2o. inova, ao dispor que *consideram-se receitas derivadas de atividades próprias somente aquelas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto, destinadas ao seu custeio e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.*

Como destacaram os Ministros MAURO CAMPBELL MARQUES e BENEDITO GONÇALVES, há dois precedentes da Segunda Turma do STJ, em sentido contrário à posição ora defendida (AgRg no REsp no. 476.246/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 12.11.2007; AgRg no REsp no. 1.145.172/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJU de 29.10.2009). Entendo, porém, que a matéria merece ser reapreciada, na oportunidade de julgamento do presente Recurso Especial representativo de controvérsia, mesmo porque o assunto não foi analisado, naqueles precedentes, sob a ótica do excesso do poder regulamentar, implementado pela IN SRF no. 247/2002.

Registro, ainda, que não se questiona, nos presentes autos, quanto ao caráter de instituição de educação sem fins lucrativos da recorrida, especialmente em face do que consta a fl. 313e.

Ante o exposto, acompanhando o voto do Relator, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, e pedindo vênias à divergência, nego provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

VOTO-VOGAL

O Sr. Ministro Herman Benjamin: Observo que, a rigor, sobre esta matéria, só temos dois precedentes, ambos da relatoria do E. Ministro Humberto Martins, da Segunda Turma. No entanto, na linha trazida pelo Sr. Ministro Relator, dois aspectos em relação a esse processo em julgamento devem ser considerados.

O primeiro, muito bem apontado pela Sra. Ministra Assusete Magalhães, é que, neste julgamento estamos tratando apenas de instituições sem fins lucrativos. Esta era uma dúvida em relação ao voto original do eminente Ministro Relator, porque, embora a hipótese dos autos fosse de instituição sem fins lucrativos, a tese do repetitivo, como exposta na ementa e no próprio voto, não deixava isso muito claro.

O segundo aspecto é precisamente esse de que a própria Fazenda e o Tribunal administrativo reconhecem a não tributação, tendo este Tribunal editado, agora, uma súmula, que antes não havia.

Portanto, realmente, o voto divergente do Sr. Ministro Benedito Gonçalves se alicerça na nossa jurisprudência de 2007, até porque a Primeira Turma não tinha nenhum precedente – penso que não tem até hoje – sobre esse tema. E, evidentemente, todas essas considerações aqui feitas, no decorrer desse julgamento, levam em consideração outro contexto, com esse aspecto de inovação no campo da Justiça Administrativa.

Nesses termos, homenageio os dois votos divergentes que prestigiam a jurisprudência da nossa Segunda Turma, e são dois Ministros da Primeira Turma, mas me inclino a acreditar que o quadro hoje é outro, e esse julgamento, reitero, está limitado às filantrópicas. Por isso, acompanho o Relator.

RECURSO ESPECIAL No. 1.459.779-MA (2014/0138474-9)

Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator para o acórdão: Ministro BENEDITO GONÇALVES

Recorrente: Estado do Maranhão

Procurador: Daniel Palácio de Azevedo e outro(s)

Recorrido: Isabella de Amorim Parga Martins Lago

Advogado: José Reis Rocha Vieira

Interes.: Fazenda Nacional - “Amicus Curiae”

Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

EMENTA

Tributário. Recurso especial. Imposto de renda. Adicional de 1/3 (um terço) de férias gozadas. Incidência da exação.

1. A jurisprudência tradicional do STJ é pacífica quanto à incidência do imposto de renda sobre o adicional (1/3) de férias gozadas. Precedentes: Pet no. 6.243/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Primeira Seção, DJe 13.10.2008; AgRg no AREsp no. 450.899/MS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 11.3.2014; AgRg no AREsp no. 367.144/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 28.2.2014; AgRg no REsp no. 1.112.877/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe 3.12.2010; REsp no. 891.794/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJe 30.3.2009; entre outros.

2. A conclusão acerca da natureza do terço constitucional de férias gozadas nos julgamentos da Pet no. 7.296/PE e do REsp no. 1.230.957/RS, por si só, não infirma a hipótese de incidência do imposto de renda, cujo fato gerador não está relacionado com a composição do salário de contribuição para fins previdenciários ou com a habitualidade de percepção dessa verba, mas, sim, com a existência, ou não, de acréscimo patrimonial, que, como visto, é patente quando do recebimento do adicional de férias gozadas.

3. Recurso especial provido, divergindo do voto do Sr. Ministro Relator.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques (Relator), Regina Helena Costa, Herman Benjamin e Og Fernandes, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Benedito Gonçalves (voto-vista) que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Benedito Gonçalves a Sra. Ministra Assusete Magalhães e os Srs. Ministros Sérgio Kukina, Humberto Martins (voto-desempate) e Napoleão Nunes Maia Filho.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4a. Região).

Brasília (DF), 22 de abril de 2015 (data do julgamento).

Ministro Benedito Gonçalves, Relator p/ Acórdão

DJe 18.11.2015

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Cuida-se de recurso especial interposto com amparo na alínea *a* do permissivo constitucional contra acórdão que decidiu, no que importa, que o “adicional de 1/3 de férias gozadas” não está sujeito ao imposto de renda, consoante a seguinte ementa (e-STJ fls. 162/172):

Apelação. Tributário. Administrativo. Abono de férias. Servidor público. Art. 7o., XVII c/c 39, § 3o., CF. Natureza indenizatória. Precedentes. STF e STJ. Imposto de renda.

Não incidência. Recurso provido.

1. O terço constitucional de férias tem natureza indenizatória, segundo remansosa jurisprudência do STF e do STJ, construída ao afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre esse abono.

2. Considerando sua natureza compensatória, não deve haver incidência de imposto de renda sobre o adicional de férias previsto no art. 7o., XVII, da CF, estendido aos servidores públicos por meio do seu art. 39, § 3o. Precedente do TJ/MA.

3. Apelo provido.

Alega o ESTADO DO MARANHÃO ofensa aos arts. 43, I e II, do CTN. Entende que o “adicional de 1/3 de férias gozadas” está sujeito ao imposto de renda por se tratar de verba remuneratória. Assenta a necessidade de se fazer distinção entre férias gozadas e indenizadas (não gozadas), consignando que somente quanto à segunda espécie haveria afastamento da incidência do imposto de renda (e-STJ fls. 195/201).

Contrarrazões do PARTICULAR nas e-STJ fls. 206/212.

Admitido o recurso especial na origem (e-STJ fls. 214/215).

Por verificar se tratar o tema do recurso de tema repetitivo no âmbito da Primeira Seção do STJ, determinei sua submissão a julgamento pelo novo procedimento do artigo 543-C do Código de Processo Civil, regulamentado pela Resolução STJ no. 8/2008. Na ocasião, observei ser tema distinto daquele enfrentado no recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.111.223/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.4.2009, onde foi enfrentada a incidência do imposto de renda sobre o “adicional de 1/3 sobre férias não gozadas” (e-STJ fls. 225/226).

Nos autos há petição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN solicitando a sua habilitação nos autos na condição de *amicus curiae*. Na mesma ocasião manifestou-se pela reforma do acórdão recorrido para fixar-se a tese – no recurso repetitivo – de que a verba recebida a título de terço constitucional de férias gozadas gera acréscimo patrimonial, além de apresentar natureza remuneratória e, por tudo isso, sobre ela incide o Imposto de Renda - IR (e-STJ fls. 232/245).

Também há nos autos petição da Associação dos Juízes Federais do Brasil - AJUFE, solicitando sua intervenção no feito como *amicus curiae* (e-STJ fls. 246/301).

Parecer do Ministério Público Federal - MPF no sentido de que não incide imposto de renda sobre o terço constitucional de férias em razão de sua natureza indenizatória, devendo ser mantido o acórdão recorrido.

Em suma, parecer pela negativa de provimento do recurso especial (e-STJ fls. 302/309).

Às e-STJ fls. 312 deferi a o pleito da FAZENDA NACIONAL que passou a integrar o feito na condição de *amicus curiae*.

Às e-STJ fls. 327/388 consta requerimento da União dos Advogados Públicos Federais do Brasil - UNAFE também para integrar o feito como *amicus curiae*.

Os requerimentos da AJUFE e UNAFE serão analisados em preliminar.

É o relatório.

VOTO

Ementa: Recurso representativo da controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Tributário. Imposto de Renda da Pessoa Física - IRPF. Impossibilidade de incidência sobre adicional de 1/3 de férias gozadas. Verba de natureza indenizatória por dano emergente imaterial. Incidência, por analogia, da Súmula no. 498/STJ.

1. Na compreensão tradicional do STJ, o “adicional de 1/3 sobre férias gozadas” sofre a incidência do imposto de renda, enquanto que o “adicional de 1/3 sobre férias não gozadas” não sofre a incidência do imposto de renda, este último consoante o recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.111.223/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.4.2009, e também da Súmula no. 386/STJ (*São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional*). Isto porque a verba principal, no primeiro caso, seria remuneratória, ou seja, verba salarial/remuneração, e, no segundo caso, indenizatória. Tais os fundamentos da linha jurisprudencial até então adotada.

2. No entanto, com o advento de posição do Supremo Tribunal Federal - STF a respeito da natureza indenizatória do “adicional de 1/3 sobre férias gozadas”, tornou-se necessário adequar o pensamento desta Corte Superior de Justiça ao que

restou reiteradamente decidido pela Corte Suprema, tendo em vista a impossibilidade de dar sobrevida a julgados contraditórios, inviabilizando a isonomia na prestação jurisdicional. Na sessão do dia 26 de fevereiro de 2014, foi julgado por esta Primeira Seção o recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.230.957/RS, que estabeleceu que o adicional de férias concernente às férias gozadas, possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). Outros precedentes: Pet no. 7.296/PE, Primeira Seção, Rel. Min. ELIANA CALMON, julgada em 28.10.2009; Pet no. 7.522/SE, Primeira Seção, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, julgada em 28.4.2010; AgRg na Pet no. 7.207/PE, Primeira Seção, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, julgada em 25.8.2010.

3. A doutrina e a jurisprudência registram que o direito ao repouso das férias e respectivo adicional de 1/3 têm origem na necessidade de reparar o desgaste natural sofrido pelo trabalhador em decorrência do exercício normal de sua profissão durante o período aquisitivo. Também registram que, para a recomposição do estado de saúde ao trabalhador, não basta o mero repouso, é preciso propiciar-lhe *atividades de natureza diferente das que realiza no serviço, em ambiente diverso do da empresa, a fim de restaurar o equilíbrio entre as funções cerebrais e musculares e harmonizar o seu sistema nervoso* (Arnaldo Sussekind in “*Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho e à Legislação Complementar*”, v.1. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/a, 1964, p. 458). O direito constitucional ao adicional/gratificação de 1/3 de férias, gozadas ou não, existe justamente para dar ao trabalhador condições financeiras de realizar essas outras atividades que irão restabelecer suas condições físicas e mentais, já que sua renda regular (salário/remuneração) está comprometida com os gastos correntes e de subsistência. Ou seja, existe para indenizar-lhe do dano imaterial sofrido.

4. O fato é que tanto o adicional de 1/3 de férias não gozadas quanto o adicional de 1/3 de férias gozadas são verbas indenizatórias porque correspondem ao dano físico e psicológico

in re ipsa, em razão do trabalho, sofrido pelo trabalhador durante o período aquisitivo do direito. A rescisão ou continuidade da relação laboral não muda isso, do mesmo modo, o fato de ter havido ou não o gozo da folga referente às férias. A lógica do raciocínio é a de que à produção do trabalho corresponde o salário, que é a remuneração, por excelência, inclusive pago durante as férias. Já aos danos físicos e psicológicos sofridos naturalmente pelo trabalhador no período de um ano, pelo exercício normal de sua profissão, corresponde a folga em si e o respectivo adicional de 1/3 de férias gozadas ou não. É inerente ao raciocínio que o trabalho normalmente prestado gera duas consequências naturais: produtividade e dano, cada qual com a paga correspondente.

5. Essa a lógica seguida pelo art. 1o., III, *j*, da Lei no. 8.852/1994 que, ao definir as rubricas compreendidas na retribuição pecuniária devida aos servidores na administração pública direta, indireta e fundacional de qualquer dos Poderes da União, fez constar expressamente que o adicional de férias, até o limite de 1/3 (um terço) sobre a retribuição habitual, não é remuneração, sendo, por exclusão, indenização.

6. Desse modo, a natureza jurídica do “adicional de 1/3 de férias” ou “gratificação de 1/3 de férias”, seja correspondente a férias gozadas ou não, é indenizatória, correspondente a um dano emergente imaterial e, como tal, não sujeito à tributação pelo Imposto de Renda, como já assentado no recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.152.764/CE (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23.6.2010) onde se definiu a não incidência do imposto de renda sobre verba correspondente à indenização por dano moral. Aplicação, por analogia, da Súmula no. 498/STJ: *Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais*.

7. Tema julgado para efeito do art. 543-C, do CPC: *A natureza jurídica do “adicional de 1/3 de férias” ou “gratificação de 1/3 de férias”, previsto no art. 7o., XVII e no art. 39, § 3o., da CF/1988, seja referente a férias gozadas ou não, é indenizatória, correspondente a um dano emergente imaterial e, como tal, não sujeito à tributação pelo Imposto de Renda.*

8. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ no. 8/2008.

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator): Inicialmente, indefiro o pleito da Associação dos Juízes Federais do Brasil - AJUFE e da União dos Advogados Públicos Federais do Brasil - UNAFE, que solicitaram sua intervenção no feito na qualidade de *amicus curiae*. Decerto, o fato de as entidades representarem categorias de agentes políticos com interesse no desfecho da causa não as legitimam para participar do feito, tendo em vista que há inúmeras outras associações na mesma condição representando trabalhadores celetistas e servidores públicos. O deferimento de tal medida implicaria em potencial tumulto processual, com atraso evidente na prestação jurisdicional de tema que tem causado forte represamento processual. Outrossim, registro não haver qualquer prejuízo no indeferimento da intervenção, posto que o mesmo tema está em julgamento no Pedido de Uniformização de Jurisprudência das Turmas Recursais dos Juizados Especiais, Pet no. 10.397/AP, onde houve sustentação oral por parte do Estado do Amapá, pela Fazenda Nacional, e pela União dos Advogados Públicos Federais do Brasil - UNAFE, exaurindo-se as teses em confronto. Também, determino a manutenção das petições nos autos a título informativo.

Conheço do recurso especial interposto pelo ESTADO DO MARANHÃO posto que devidamente prequestionado o art. 43, do CTN, norma que trata do fato gerador do imposto de renda, na amplitude que lhe foi dada pela Corte de Origem ao excepcionar a incidência do tributo sobre a verba referente ao adicional de 1/3 de férias gozadas por se tratar de rubrica indenizatória.

Examino o mérito.

É de longa tradição a jurisprudência que este Superior Tribunal de Justiça - STJ tem trilhado sempre se posicionando no sentido da incidência do imposto de renda sobre a referida verba de “adicional de 1/3 de férias gozadas”. Para exemplo, seguem os seguintes precedentes:

Processual Civil. Embargos de divergência. Tributário. Imposto de renda. Décimo-terceiro salário. Natureza salarial. Incidência.

1. É cediço na Corte que têm natureza indenizatória, a fortiori afastando a incidência do Imposto de Renda: a) o abono de parcela

de férias não-gozadas (art. 143 da CLT), mercê da inexistência de previsão legal, na forma da aplicação analógica da Súmula no. 125/STJ, verbis: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não esta sujeito a incidência do Imposto de Renda.”, e da Súmula no. 136/STJ, verbis: “O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não esta sujeito ao Imposto de Renda.” (Precedentes: REsp no. 706.880/CE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 17.10.2005; REsp no. 769.817/PB, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 3.10.2005; REsp no. 499.552/AL, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, DJ 19.9.2005; REsp no. 320.601/DF, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 30.5.2005; REsp no. 685.332/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ 14.2.2005; AgRg no AG no. 625.651/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.4.2005); b) as férias não-gozadas, indenizadas na vigência do contrato de trabalho, bem como a licenças-prêmio convertidas em pecúnia, sendo prescindível se ocorreram ou não por necessidade do serviço, nos termos da Súmula no. 125/STJ (Precedentes: REsp no. 701.415/SE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 4.10.2005; AgRg no REsp no. 736.790/PR, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 15.5.2005; AgRg no AG no. 643.687/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27.6.2005); c) as férias não-gozadas, licenças-prêmio convertidas em pecúnia, irrelevante se decorreram ou não por necessidade do serviço, férias proporcionais, respectivos adicionais de 1/3 sobre as férias, gratificação de Plano de Demissão Voluntária (PDV), todos percebidos por ocasião da extinção do contrato de trabalho, por força da previsão isencional encartada no art. 6o., V, da Lei no. 7.713/1988 e no art. 39, XX, do RIR (aprovado pelo Decreto no. 3.000/1999) c/c art. 146, caput, da CLT (Precedentes: REsp no. 743.214/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 17.10.2005; AgRg no AG no. 672.779/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 26.9.2005; AgRg no REsp no. 678.638/SP, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ 3.10.2005; REsp no. 753.614/SP, Rel. Min. PEÇANHA MARTINS, DJ 26.9.2005; REsp no. 698.722/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 18.4.2005; AgRg no AG no. 599.930/SP, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 7.3.2005; REsp no. 675.994/CE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 1.8.2005; AgRg no AG no. 672.779/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 26.9.2005; REsp no. 331.664/SP, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 25.4.2005).

2. Deveras, em face de sua natureza salarial, incide a referida exação: a) sobre o adicional de 1/3 sobre férias gozadas (Precedentes: REsp no. 763.086/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ

3.10.2005; REsp no. 663.396/CE, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 14.3.2005); b) sobre o adicional noturno (Precedente: REsp no. 674.392/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 6.6.2005); c) sobre a complementação temporária de proventos (Precedentes: REsp no. 705.265/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 26.9.2005; REsp no. 503.906/MT, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 13.9.2005); d) sobre o décimo-terceiro salário (Precedentes: REsp no. 645.536/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 7.3.2005; EREsp no. 476.178/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 28.6.2004); sobre a gratificação de produtividade (Precedente: REsp no. 735.866/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 1.7.2005); e) sobre a gratificação por liberalidade da empresa, paga por ocasião da extinção do contrato de trabalho (Precedentes: REsp no. 742.848/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.6.2005; REsp no. 644.840/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 1.7.2005); f) sobre horas-extras (Precedentes: REsp no. 626.482/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 23.8.2005; REsp no. 678.471/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ 15.8.2005; REsp no. 674.392/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 6.6.2005)

3. *In casu*, incide Imposto de Renda sobre décimo-terceiro salário, ainda que decorrente da rescisão do contrato de trabalho, ante sua natureza salarial (art. 26 da Lei no. 7.713/1988 e art. 16 da Lei no. 8.134/1990).

4. *Embargos de Divergência acolhidos* (EREsp no. 515.148/RS, Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, Data do Julgamento 8.2.2006, Data da Publicação/Fonte DJ 20.2.2006 p. 190 RET vol. 48 p. 28, grifei).

Tributário. Imposto de renda. Pagamento de indenização por rompimento do contrato de trabalho. Cumprimento de convenção ou acordo coletivo de trabalho. Estabilidade provisória. Isenção.

1. *O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os “acréscimos patrimoniais”, assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.*

2. *O pagamento de indenização por rompimento de vínculo funcional ou trabalhista, embora represente acréscimo patrimonial, está contemplado pela isenção do art. 6o., V, da Lei no. 7.713/1988 (“Ficam isentos do imposto de renda (...) a indenização e o aviso*

prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei (...)”).

3. *No domínio do Direito do Trabalho, as fontes normativas não são apenas as leis em sentido estrito, mas também as convenções e os acordos coletivos, cuja força impositiva está prevista na própria Constituição (art. 7o., inc. XXVI). Nesse entendimento, justifica-se a inclusão dessas espécies normativas no conceito de “lei”, constante da expressão “até o limite garantido em lei”, a que se refere a norma de isenção. É legítima, conseqüentemente, a norma do art. 39, XX, do Decreto no. 3.000/1999, que, ao regulamentar a hipótese de isenção do art. 6o., V, da Lei no. 7.713/1988, inclui entre as indenizações isentas, não apenas as decorrentes de ato do poder legislativo propriamente dito, mas também as previstas em “dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho (...)*”.
Precedente: REsp no. 998.002/SP, 1a. Turma, DJ de 10.3.2008.

4. *O direito a estabilidade temporária no emprego é bem do patrimônio imaterial do empregado. Assim, a indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalho, em valor correspondente ao dos salários do período de estabilidade, acarreta acréscimo ao patrimônio material, constituindo, por isso mesmo, fato gerador do imposto de renda. Todavia, tal pagamento não se dá por liberalidade do empregador, mas por imposição da ordem jurídica. Trata-se, assim, de indenização prevista em lei e, como tal, abarcada pela norma de isenção do imposto de renda. Precedente: REsp no. 870.350/SP, 1a. Turma, DJ de 13.12.2007.*

5. *O pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de adicional de 1/3 sobre férias tem natureza salarial, conforme previsto nos arts. 7o., XVII, da Constituição e 148 da CLT, sujeitando-se, como tal, à incidência de imposto de renda. Todavia, o pagamento a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto no. 3.000/1999 e art. 6o., V, da Lei no. 7.713/1988). Precedentes: REsp no. 782.646/PR, AgRg no Ag no. 672.779/SP e REsp no. 671.583/SE.*

6. *Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg no Ag no. 1.008.794/SP, Primeira Seção, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 25.6.2008).*

Na compreensão até agora vigente, o “adicional de 1/3 sobre férias gozadas” sofre a incidência do imposto de renda, enquanto que o “adicional de 1/3 sobre férias não gozadas” não sofre a incidência do imposto de renda, este último consoante o recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.111.223/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.4.2009, e também da Súmula no. 386/STJ (*São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional*). Isto porque a verba principal, no primeiro caso, seria remuneratória, ou seja, verba salarial, e, no segundo caso, indenizatória. Tais os fundamentos da linha jurisprudencial até então adotada.

No entanto, com o advento de posição do Supremo Tribunal Federal - STF a respeito da natureza indenizatória do “adicional de 1/3 sobre férias gozadas”, tornou-se necessário adequar o pensamento desta Corte Superior de Justiça ao que restou reiteradamente decidido pela Corte Suprema, tendo em vista a impossibilidade de dar sobrevida a julgados contraditórios, inviabilizando a isonomia na prestação jurisdicional. Nessa toada, na sessão do dia 26 de fevereiro de 2014, foi julgado por esta Primeira Seção o recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.230.957/RS, de Minha relatoria, que, dentre as várias teses fixadas no julgamento da incidência da contribuição previdenciária, estabeleceu que o adicional de férias concernente às férias gozadas, possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). Transcrevo a ementa respectiva com grifos, no que interessa:

Processual Civil. Recursos especiais. Tributário. Contribuição previdenciária a cargo da empresa. Regime Geral da Previdência Social. Discussão a respeito da incidência ou não sobre as seguintes verbas: terço constitucional de férias; salário maternidade; salário paternidade; aviso prévio indenizado; importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

1.1 Prescrição.

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar o RE no. 566.621/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. ELLEN GRÁCIE, DJe de 11.10.2011), no regime dos arts. 543-A e 543-B do CPC (repercussão geral), pacificou

entendimento no sentido de que, “reconhecida a inconstitucionalidade art. 4o., segunda parte, da LC no. 118/2005, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005”. No âmbito desta Corte, a questão em comento foi apreciada no REsp no. 1.269.570/MG (1a. Seção, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 4.6.2012), submetido ao regime do art. 543-C do CPC, ficando consignado que, “para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3o., da Lei Complementar no. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1o., do CTN”.

1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9o., d, da Lei no. 8.212/1991 - redação dada pela Lei no. 9.528/1997).

Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp no. 957.719/SC (Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: “Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas”.

1.3 Salário maternidade.

O salário maternidade tem natureza salarial e a transferência do encargo à Previdência Social (pela Lei no. 6.136/1974) não tem o condão de mudar sua natureza. Nos termos do art. 3o. da Lei no. 8.212/1991, “a Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente”. O fato de não haver prestação de trabalho durante o período de afastamento da segurada empregada, associado à circunstância de a maternidade ser amparada por um

benefício previdenciário, não autoriza conclusão no sentido de que o valor recebido tenha natureza indenizatória ou compensatória, ou seja, em razão de uma contingência (maternidade), paga-se à segurada empregada benefício previdenciário correspondente ao seu salário, possuindo a verba evidente natureza salarial. Não é por outra razão que, atualmente, o art. 28, § 2o., da Lei no. 8.212/1991 dispõe expressamente que o salário maternidade é considerado salário de contribuição. Nesse contexto, a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, no Regime Geral da Previdência Social, decorre de expressa previsão legal.

Sem embargo das posições em sentido contrário, não há indício de incompatibilidade entre a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade e a Constituição Federal. A Constituição Federal, em seus termos, assegura a igualdade entre homens e mulheres em direitos e obrigações (art. 5o., I). O art. 7o., XX, da CF/1988 assegura proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei. No que se refere ao salário maternidade, por opção do legislador infraconstitucional, a transferência do ônus referente ao pagamento dos salários, durante o período de afastamento, constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção ao mercado de trabalho da mulher. Não é dado ao Poder Judiciário, a título de interpretação, atuar como legislador positivo, a fim estabelecer política protetiva mais ampla e, desse modo, desincumbir o empregador do ônus referente à contribuição previdenciária incidente sobre o salário maternidade, quando não foi esta a política legislativa.

A incidência de contribuição previdenciária sobre salário maternidade encontra sólido amparo na jurisprudência deste Tribunal, sendo oportuna a citação dos seguintes precedentes: REsp no. 572.626/BA, 1a. Turma, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 20.9.2004; REsp no. 641.227/SC, 1a. Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 29.11.2004; REsp no. 803.708/CE, 2a. Turma, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ de 2.10.2007; REsp no. 886.954/RS, 1a. Turma, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ de 29.6.2007; AgRg no REsp no. 901.398/SC, 2a. Turma, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 19.12.2008; REsp no. 891.602/PR, 1a. Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 21.8.2008; AgRg no REsp no. 1.115.172/RS, 2a. Turma, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe de 25.9.2009; AgRg no Ag no. 1.424.039/DF, 2a. Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe de 21.10.2011; AgRg nos EDcl no REsp no. 1.040.653/SC, 1a. Turma, Rel. Min. ARNALDO

ESTEVES LIMA, DJe de 15.9.2011; AgRg no REsp no. 1.107.898/PR, 1a. Turma, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe de 17.3.2010.

1.4 Salário paternidade.

O salário paternidade refere-se ao valor recebido pelo empregado durante os cinco dias de afastamento em razão do nascimento de filho (art. 7o., XIX, da CF/1988, *cl* o art. 473, III, da CLT e o art. 10, § 1o., do ADCT).

Ao contrário do que ocorre com o salário maternidade, o salário paternidade constitui ônus da empresa, ou seja, não se trata de benefício previdenciário. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário paternidade. Ressalte-se que “o salário-paternidade deve ser tributado, por se tratar de licença remunerada prevista constitucionalmente, não se incluindo no rol dos benefícios previdenciários” (AgRg nos EDcl no REsp no. 1.098.218/SP, 2a. Turma, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 9.11.2009).

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC.

Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei no. 9.528/1997 e Decreto no. 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1o., da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei no. 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por

não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, “se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba” (REsp no. 1.221.665/PR, 1a. Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Maurício Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp no. 1.198.964/PR, 2a. Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 4.10.2010; REsp no. 1.213.133/SC, 2a. Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe de 1.12.2010; AgRg no REsp no. 1.205.593/PR, 2a. Turma, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp no. 1.218.883/SC, 1a. Turma, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp no. 1.220.119/RS, 2a. Turma, Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 29.11.2011.

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3o., da Lei no. 8.213/1991 — com redação dada pela Lei no. 9.876/1999). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

Nesse sentido: AgRg no REsp no. 1.100.424/PR, 2a. Turma, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 18.3.2010; AgRg no REsp no. 1.074.103/SP, 2a. Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 16.4.2009; AgRg no REsp no. 957.719/SC, 1a. Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 2.12.2009; REsp no. 836.531/SC, 1a. Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 17.8.2006.

2.4 Terço constitucional de férias.

O tema foi exaustivamente enfrentado no recurso especial da empresa (contribuinte), levando em consideração os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em todas as suas manifestações. Por tal razão, no ponto, fica prejudicado o recurso especial da Fazenda Nacional.

3. Conclusão.

Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas.

Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução no. 8/2008 - Presidência/STJ (REsp no. 1.230.957 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 26.2.2014).

Não ocasião, assim fundamentei meu voto no que pertine ao tema ora em exame, *in verbis*:

1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere à importância paga ao empregado a título de adicional de férias, verifica-se que o Tribunal de origem levou em consideração o disposto no art. 28, § 9o., d, da Lei no. 8.212/1991 para entender que a contribuição previdenciária não incide sobre tal verba, apenas quando concernente às férias indenizadas. Por outro lado, manteve-se a incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de férias relativo às férias gozadas.

O art. 28, § 9o., d, da Lei no. 8.212/1991 (redação dada pela Lei no. 9.528/1997) estabelece que não integram o salário de contribuição “as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT”.

Destarte, no que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal. Por tal razão, nesse ponto, não merece reforma o acórdão recorrido.

Passa-se, então, ao exame da incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias concernente às férias gozadas.

Nos termos do art. 7o., XVII, da CF/1988, os trabalhadores urbanos e rurais têm direito ao gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.

Com base nesse dispositivo constitucional, o Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que o terço constitucional de férias tem por finalidade ampliar a capacidade financeira do trabalhador durante seu período de férias, possuindo, portanto, natureza “compensatória/indenizatória”.

Além disso, levando em consideração o disposto no art. 201, § 11, da CF/1988 — “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei” (parágrafo incluído pela EC no. 20/1998) — pacificou entendimento no sentido de que “somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária” (AgR no AI no. 603.537/DF, 2a. Turma, Rel. Min. EROS GRAU, DJ de 30.3.2007). No mesmo sentido: AgR no RE no. 587.941/SC, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, DJe 21.11.2008; AgR no AI no. 710.361/MG, 1a. Turma, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, DJe de 8.5.2009.

Cumpra observar que os precedentes do Supremo Tribunal Federal referem-se a casos em que os servidores são sujeitos a regime próprio de previdência.

Sem embargo dessa observação, não se justifica a adoção de entendimento diverso em relação aos trabalhadores sujeitos ao Regime Geral da Previdência Social.

Isso porque o entendimento do Supremo Tribunal Federal ampara-se, sobretudo, nos arts. 7o., XVII, e 201, § 11, da CF/1988, sendo que este último preceito constitucional estabelece regra específica do Regime Geral da Previdência Social.

Desse modo, é imperioso concluir que a importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

No âmbito da Primeira Seção/STJ, a questão relativa à incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa) sobre o terço constitucional de férias pago ao empregado foi enfrentada no julgamento do AgRg nos EREsp no. 957.719/SC (Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 16.11.2010), cujo acórdão foi assim ementado:

Agravo regimental. Embargos de divergência providos. Empresa privada. Contribuição previdenciária. Terço constitucional de férias. Empregados celetistas.

– Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas. Precedentes.

Agravo regimental improvido.

Em seu voto, o Ministro Relator consignou que:

A jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte já está consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas, podendo-se citar os seguintes precedentes envolvendo trabalhadores de empresas privadas: AgRg nos EDcl no AgRg no REsp no. 1.156.962/SP, publicado em 16.8.2010, Primeira Turma, da relatoria do em. Ministro BENEDITO GONÇALVES; EDcl nos EDcl no REsp no. 1.103.731/SC, publicado em 16.8.2010, Segunda Turma, da relatoria da em. Ministra ELIANA CALMON; AgRg nos EDcl no REsp no. 1.095.831/PR, publicado em 1.7.2010, Segunda Turma, da relatoria do em. Ministro HUMBERTO MARTINS; e AgRg no Agravo de Instrumento no. 1.239.115/DF, publicado em 30.3.2010, Segunda Turma, da relatoria do em. Ministro HERMAN BENJAMIN. (grifou-se)

Por outro lado, ao contrário do que sustenta a Fazenda Nacional, a adoção desse entendimento não implica afastamento das regras contidas nos arts. 22 e 28 da Lei no. 8.212/1991 (circunstância que demandaria a declaração de inconstitucionalidade desses dispositivos, na forma prevista no art. 97 da CF/1988, c/c a Súmula Vinculante no. 10/STF), tendo em vista que a importância paga a título de terço constitucional de férias não se destina a retribuir serviços prestados

nem configura tempo à disposição do empregador, especialmente porque possui natureza indenizatória/compensatória, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal. Destarte, a importância em comento não se enquadra no disposto no art. 22, I, da Lei no. 8.212/1991, nem se amolda ao conceito de salário de contribuição do empregado, previsto no art. 28, I, da Lei no. 8.212/1991, sendo que a interpretação, a contrario sensu, do art. 28, § 9º., da lei referida — como pleiteia a Fazenda Nacional — não possui o condão de alterar a natureza do terço constitucional de férias, transformando-o em verba remuneratória.

Convém registrar que a Segunda Turma/STJ, no julgamento dos EDcl no AgRg no AREsp no. 16.759/RS (Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe de 19.12.2011), entendeu que “não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, igualmente quando se trata de segurado do Regime Geral da Previdência Social”, consignando que “não há violação da cláusula de reserva de plenário, no momento em que órgão fracionário do Superior Tribunal de Justiça ajusta sua jurisprudência a entendimento reiteradamente adotado pelo Supremo Tribunal Federal, considerando o princípio da segurança jurídica e a competência constitucional da Suprema Corte brasileira para a uniformização interpretativa em torno de dispositivos constitucionais”.

No mesmo sentido, o acórdão proferido pela Primeira Turma/STJ no julgamento do AgRg no REsp no. 1.248.585/MA (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 23.8.2011), no qual foi consignado que:

A Primeira Seção, ao apreciar a Petição no. 7.296/PE (Rel. Min. Eliana Calmon), acolheu o Incidente de Uniformização de Jurisprudência para afastar a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

Entendimento que se aplica inclusive aos empregados celetistas contratados por empresas privadas (AgRg no EREsp no. 957.719/SC, Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJ de 16.11.2010).

A decisão sobre a não incidência da contribuição previdenciária em comento não viola o princípio da reserva de plenário, haja vista que ela não pressupõe a declaração de inconstitucionalidade da legislação previdenciária suscitada pela agravante (arts. 22 e 28 da Lei no. 8.212/1991 e 60, § 3º., da Lei no. 8.213/1991).

Assim, merece reforma o acórdão recorrido, para se afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias concernente às férias gozadas.

Outros precedentes também foram produzidos no mesmo sentido: Pet no. 7.296/PE, Primeira Seção, Rel. Min. ELIANA CALMON, julgada em 28.10.2009; Pet no. 7.522/SE, Primeira Seção, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, julgada em 28.4.2010; AgRg na Pet no. 7.207/PE, Primeira Seção, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, julgada em 25.8.2010.

Com efeito, em que pese o STF ainda não ter julgado o tema referente à incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 de férias em sede de repercussão geral, já que pendente de exame o RE no. 593.068 RG/SC, há pacífica jurisprudência daquela Corte no sentido de que o referido adicional, também quando incidente sobre férias gozadas, possui natureza indenizatória. Nesse sentido, seguem os precedentes de ambas as Turmas daquela Casa (STF):

Ementa: Tributário. Contribuições previdenciárias. Incidência sobre terço constitucional de férias. Impossibilidade. Agravo improvido.

I - A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor.

II - Agravo regimental improvido (AI no. 712.880 AgR/MG, Primeira Turma, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 26.5.2009).

Agravo regimental em recurso extraordinário.

2. Prequestionamento. Ocorrência.

3. Servidores públicos federais. Incidência de contribuição previdenciária. Férias e horas extras. Verbas indenizatórias. Impossibilidade.

4. Agravo regimental a que se nega provimento (RE no. 545.317 AgR/DF, Segunda Turma, Rel. Min. GILMAR MENDES, julgado em 19.2.2008).

Tal e qual demonstrado na decisão agravada, a jurisprudência desta Corte fixou-se no sentido de ser ilegítima a incidência de contribuição

previdenciária sobre o adicional de férias e horas extras, por tratar-se de verbas indenizatórias (AI no. 727.958 AgR/MG, Segunda Turma, Rel. Min. EROS GRAU, julgado em 16.12.2008).

Quanto à questão relativa à percepção do abono de férias e à incidência da contribuição previdenciária, a jurisprudência deste Tribunal é no sentido de que a garantia de recebimento de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal no gozo das férias anuais (CB, artigo 7o., XVII) tem por finalidade permitir ao trabalhador “reforço financeiro neste período (férias)”, o que significa dizer que a sua natureza é compensatória/indenizatória (AI no. 603.537 AgR/DF, Segunda Turma, Rel. Min. EROS GRAU, julgado em 27.2.2007).

Decerto, reconheço que o argumento de que o denominado adicional ou gratificação constitucional de 1/3 de férias é recebido a título de “reforço financeiro” não é suficiente para caracterizar a dita verba como indenizatória. Como já mencionado em outra oportunidade, não é o *nomen juris* que determina a natureza da verba, mas sim sua razão de ser, sua origem e finalidade. Chamar uma determinada verba de “gratificação” ou “adicional” nada diz sobre sua natureza jurídica. Para determinada verba ser indenizatória há de existir um dano a ela correspondente, um vazio que precisa ser por ela preenchido (do latim: *in damni* = no dano). Aqui a importância do presente julgamento, pois esse dano precisa ser identificado a fim de se aferir a correta natureza jurídica da verba correspondente ao “adicional de 1/3 de férias” ou “gratificação de 1/3 de férias”.

Neste momento, mais uma vez, busco auxílio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. A Corte Suprema, em outra ocasião, ao julgar que o adicional de 1/3 de férias é inextensível ao servidor inativo, assim estabeleceu a natureza e o fundamento constitucional do direito: *Férias, tal como comumente se entende, é período de repouso a que faz jus o trabalhador quando completa certo período laboral, com a finalidade de promover-lhe o convalescimento do cansaço físico e mental decorrente da atividade realizada [...] (ADI no. 1.158/AM, Tribunal Pleno, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20.8.2014).*

Da mesma forma o julgado no RE no. 570.908/RN: *O não pagamento do terço constitucional àquele que não usufruiu o direito de férias é penalizá-lo duas vezes: primeiro por não ter se valido de seu direito ao*

descanso, cuja finalidade é preservar a saúde física e psíquica do trabalhador; segundo por vedar-lhe o direito ao acréscimo financeiro que teria recebido se tivesse usufruído das férias no momento correto (RE no. 570.908/RN, Tribunal Pleno, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 16.9.2009).

Assim, a idéia subjacente é a de que o valor da paga corresponde ao *convalescimento do cansaço físico e mental decorrente da atividade realizada*. Essa idéia dá ao instituto nítido caráter indenizatório. Com efeito, diz o Dicionário Houaiss, da língua portuguesa, que o verbo “convalescer” significa *fazer recobrar ou recobrar gradativamente o vigor, o ânimo, a saúde, abalados por doença, lesão, abalo etc.; restabelecer(-se), recuperar(-se), fortalecer(-se)*. Se a razão das férias e da respectiva paga adicional de 1/3 é a presunção de que houve lesão física e psicológica causada pelo período anual de trabalho (período aquisitivo das férias), então se trata de reparação por essa lesão sofrida, desse modo o dano é *in re ipsa*, pois independe de comprovação já que inerente às atividades desenvolvidas no período laboral, e a indenização se dá com o escopo de reparação imaterial.

O raciocínio em muito se assemelha àquele desenvolvido no recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.152.764/CE (Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 23.6.2010) onde se definiu a não incidência do imposto de renda sobre verba correspondente à indenização por dano moral. Posteriormente o tema foi objeto da Súmula no. 498/STJ (*Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais*) que entendo aplicável de forma analógica ao presente caso. Transcrevo a ementa do precedente citado:

Processo Civil e Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Indenização por dano moral. Incidência do imposto de renda. Impossibilidade. Caráter indenizatório da verba recebida. Violação do art. 535 do CPC não configurada.

1. A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (Precedentes: REsp no. 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 6.10.2009, DJe

19.10.2009; AgRg no Ag no. 1.021.368/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 21.5.2009, DJe 25.6.2009; REsp no. 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, julgado em 18.12.2008, DJe 4.2.2009; AgRg no REsp no. 1.017.901/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, julgado em 4.11.2008, DJe 12.11.2008; REsp no. 963.387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Primeira Seção, julgado em 8.10.2008, DJe 5.3.2009; REsp no. 402.035/RN, 2a. Turma, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 17.5.2004; REsp no. 410.347/SC, desta Relatoria, DJ 17.2.2003).

2. *In casu*, a verba percebida a título de dano moral adveio de indenização em reclamação trabalhista.

3. Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, a fortiori, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

4. “Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, fato gerador desse imposto.

(...)

Configurado esse panorama, tenho que aplicar o princípio de que a base de cálculo do imposto de renda (ou de qualquer outro imposto) só pode ser fixada por via de lei oriunda do poder competente. É o comando do art. 127, IV, do CTN. Se a lei não insere a “indenização”, qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, incorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática.

(...)

Atente-se para a necessidade de, em homenagem ao princípio da legalidade, afastar-se as pretensões do fisco em alargar o campo da incidência do imposto de renda sobre fatos estranhos à vontade do legislador.” (“Regime Tributário das Indenizações”, Coordenado por Hugo de Brito Machado, Ed. Dialética, pg. 174/176)

5. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ no. 8/2008 (REsp no. 1.152.764/CE (Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 23.6.2010).

Parece-me ser este o melhor entendimento da matéria, pois, data vênia, não há lógica alguma em se considerar (como o vem fazendo a jurisprudência deste STJ) o adicional de 1/3 de férias não gozadas como verba indenizatória e o mesmo adicional de 1/3 sobre férias gozadas como verba remuneratória, ou a ilegalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 de férias gozadas e a legalidade da incidência do imposto de renda sobre a mesma verba. Decerto, não é possível identificar nenhum dano específico ocorrido com a rescisão do contrato de trabalho ou com a ausência da folga efetiva que corresponda a esse adicional de 1/3 de férias não gozadas, até porque o adicional seria pago mesmo diante do gozo da folga. Outrossim, se a verba é considerada indenizatória para efeito da incidência da contribuição previdenciária pelo STF e pelo STJ, não pode ter alterada sua natureza jurídica pelos mesmos tribunais quando da incidência do imposto de renda. A jurisprudência precisa ser coerente, principalmente em sede de recursos representativos da controvérsia, sob pena de atentarem contra a segurança jurídica aqueles que mais por ela deveriam zelar.

O fato é que tanto o adicional de 1/3 de férias não gozadas quanto o adicional de 1/3 de férias gozadas são verbas indenizatórias porque correspondem ao dano físico e psicológico *in re ipsa*, em razão do trabalho, sofrido pelo trabalhador durante o período aquisitivo do direito. A rescisão ou continuidade da relação laboral não muda isso, do mesmo modo, o fato de ter havido ou não o gozo da folga referente às férias. A lógica do raciocínio é a de que à produção do trabalho corresponde o salário, que é a remuneração, por excelência, inclusive pago durante as férias. Já aos danos físicos e psicológicos sofridos naturalmente pelo trabalhador no período de um ano, pelo exercício normal de sua profissão,

corresponde a folga em si e o respectivo adicional de 1/3 de férias gozadas ou não. É inerente ao raciocínio que o trabalho normalmente prestado gera duas consequências naturais: produtividade e dano, cada qual com a paga correspondente.

Sobre esse desgaste natural sofrido pelo trabalhador em decorrência do exercício normal de sua profissão, causa do direito às férias e ao terço constitucional, assim já se manifestou a doutrina de Arnaldo Sussekind (*in*, “Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho e à Legislação Complementar”, v.1. 2. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S/a, 1964, p. 458):

A-1 — Fundamentos e objetivos — Após um ano de trabalho contínuo, não obstante a limitação das respectivas jornadas e a compulsoriedade dos descansos semanais e em feriados, é evidente que já se acumulou no trabalhador uma reserva de toxinas não eliminadas convenientemente; que a vida dos seus nervos e de todo o organismo já sofre as consequências da fadiga; que, finalmente, inúmeros fenômenos psicológicos foram ocasionados pelo cotidiano das tarefas executadas com o mesmo método e no mesmo ambiente de trabalho. A psicotécnica confirma esse quadro (cf. HIROSÊ PIMPÃO — “As Férias e o Bem-estar Físico dos Trabalhadores”, pág. 53), registrando que, depois do quinto mês de trabalho sem férias, o rendimento do empregado começa a cair, sobretudo em se tratando de serviço onde predomine o emprêgo das funções cerebrais (v. o que, a respeito, escrevemos in “Duração do Trabalho e Repouso Remunerados”, págs. 85 e segs.).

A instituição do repouso anual remunerado se esteia, portanto, nas mesmas razões que fundamentam as demais formas de limitação do tempo de trabalho, isto é: fundamentos de natureza biológica, de caráter social e de índole econômica (v., a propósito, o item A-1 dos nossos comentários ao art. 58).

Oportuno é ressaltar, todavia, que a ciência comprova que o repouso inativo não elimina, por si só, a fadiga gerada pelo trabalho, sendo necessário que, paralelamente a esse descanso, o operário se dedique a atividades de natureza diferente das que realiza no serviço, em ambiente diverso do da empresa, a fim de restaurar o equilíbrio entre as funções cerebrais e musculares e harmonizar o seu sistema nervoso. Por isto, como salientamos alhures, dentre as formas de repouso obrigatório do trabalhador, ditadas por motivo de higiene social, “é inegável que aquela que melhor permite a restauração do

equilíbrio orgânico é a que corresponde às férias anuais remuneradas. É que elas permitem ao trabalhador subtrair-se do ambiente onde quotidianamente executa suas tarefas, possibilitando-lhe afastar-se do próprio clima onde as executa e das coisas que as lembram” (“Recreação Operária”, pág. 6).

Fácil e verificar-se, portanto, que o objetivo visado pela instituição das férias anuais remuneradas não concerne apenas à saúde do trabalhador ou à sua produtividade; sua finalidade é mais ampla e profunda, pois tem em mira o progresso étnico, social e econômico do próprio povo.

Do trecho acima citado, é importante ressaltar o registro de que para a recomposição do estado de saúde ao trabalhador não basta o mero repouso, é preciso propiciar-lhe *atividades de natureza diferente das que realiza no serviço, em ambiente diverso do da empresa, a fim de restaurar o equilíbrio entre as funções cerebrais e musculares e harmonizar o seu sistema nervoso*. O direito constitucional ao adicional/gratificação de 1/3 de férias, gozadas ou não, existe justamente para dar ao trabalhador condições financeiras de realizar essas outras atividades que irão restabelecer suas condições físicas e mentais, já que sua renda regular (salário/remuneração) está comprometida com os gastos correntes e de subsistência. Ou seja, existe para indenizar-lhe do dano imaterial sofrido. As doutrinas de Eduardo Adamovich, Amador Paes de Almeida e Mozart Victor Russomano também apontam para essa conclusão, *in verbis*:

O terço mandado acrescentar pelo Texto Maior ao salário no período de férias anuais remuneradas é destinado a criar condições materiais efetivas para o lazer, uma vez que os trabalhadores, em regra, têm a sua renda comprometida com os gastos de subsistência (in, VON ADAMOVICH, Eduardo Henrique Raymundo. “Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho: acompanhados de legislação complementar”. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 65).

A gratificação em apreço tem um alto significado social que, muito embora onere o empregador, possibilita ao empregado gozar efetivamente as férias, em seu lazer, de forma a não comprometer seu salário, normalmente destinado às despesas correntes, como aluguel, empório, tarifas públicas, etc. Idêntico é o ponto de vista de Russomano - “sempre sustentamos a conveniência de que o valor da remuneração relativa a férias fosse superior ao salário que normalmente seria

ganho durante o prazo da duração do repouso... Durante as férias, é natural que o empregado aproveite da melhor forma possível e mais intensamente as suas horas de lazer. Em consequência, seus gastos aumentam” (in, ALMEIDA, Amador Paes de. “CLT comentada: legislação, doutrina, jurisprudência”. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 124).

Essa lógica inclusive foi seguida pela Lei no. 8.852/1994 que, ao definir as rubricas compreendidas na retribuição pecuniária devida na administração pública direta, indireta e fundacional de qualquer dos Poderes da União, fez constar expressamente que o adicional de férias, até o limite de 1/3 (um terço) sobre a retribuição habitual, não é remuneração, sendo, por exclusão, indenização, a saber:

Lei no. 8.852/1994

Art. 1o. Para os efeitos desta Lei, a retribuição pecuniária devida na administração pública direta, indireta e fundacional de qualquer dos Poderes da União compreende:

[...]

III - como remuneração, a soma dos vencimentos com os adicionais de caráter individual e demais vantagens, nestas compreendidas as relativas à natureza ou ao local de trabalho e a prevista no art. 62 da Lei no. 8.112, de 1990, ou outra paga sob o mesmo fundamento, sendo excluídas:

[...]

j) adicional de férias, até o limite de 1/3 (um terço) sobre a retribuição habitual;

[...]

Desse modo, resta incontestado que a natureza jurídica do “adicional de 1/3 de férias” ou “gratificação de 1/3 de férias”, seja correspondente a férias gozadas ou não, é indenizatória, correspondente a um dano emergente imaterial e, como tal, não sujeito à tributação pelo Imposto de Renda, como já assentado no recurso representativo da controvérsia REsp no. 1.152.764/CE (Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 23.6.2010) onde se definiu a não incidência do imposto de renda sobre verba correspondente à indenização por dano moral. Assim, aplicável, por analogia, a Súmula no. 498/STJ: *Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.*

Tema julgado para efeito do art. 543-C, do CPC: *A natureza jurídica do “adicional de 1/3 de férias” ou “gratificação de 1/3 de férias”, previsto no art. 7o., XVII e no art. 39, § 3o., da CF/1988, seja referente a férias gozadas ou não, é indenizatória, correspondente a um dano emergente imaterial e, como tal, não sujeito à tributação pelo Imposto de Renda.*

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao presente recurso especial.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, bem como aos Tribunais Regionais Federais e Tribunais de Justiça, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7o. do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5o., II, e 6o., da Resolução no. 8/2008).

É como voto.

VOTO

A Sra. Ministra Assusete Magalhães: Sr. Presidente, a ementa lida pelo Ministro BENEDITO GONÇALVES é bem esclarecedora. Efetivamente, o valor percebido a título de 1/3 de férias gozadas constitui acréscimo patrimonial e, como tal, representa fato gerador do imposto de renda. O fato de esse valor integrar ou não o salário-de-contribuição, para fins previdenciários, não guarda a necessária correlação com a incidência do imposto de renda sobre a mesma verba, já que os fatos geradores são diversos.

Pedindo vênua ao eminente Relator, acompanho a divergência, inaugurada pelo Ministro BENEDITO GONÇALVES, dando provimento ao Recurso Especial.

VOTO-VISTA

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves: Trata-se de recurso especial interposto pelo Estado do Maranhão, com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional, em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça, assim ementado (fl. 163):

Apelação. Tributário. Administrativo. Abono de férias. Servidor público. Art. 70, XVII c/c 39, § 3o., CF. Natureza indenizatória. Precedentes. STF e STJ. Imposto de renda. Não incidência. Recurso provido.

1. O terço constitucional de férias tem natureza indenizatória, segundo remansosa jurisprudência do STF e do STJ, construída ao afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre esse abono.

2. Considerando sua natureza compensatória, não deve haver incidência de imposto de renda sobre o adicional de férias previsto no art. 70, XVII, da CF, estendido aos servidores públicos por meio do seu art. 39, § 30. Precedente do TJ/MA.

3. Apelo provido.

Os embargos declaratórios foram rejeitados, nos termos do acórdão de fls. 187-191.

Em suas razões, o estado recorrente afirma que o acórdão recorrido violou o artigo 43 do CTN, por ter excluído os valores recebidos a título de terço constitucional das férias gozadas da base de cálculo do imposto de renda.

Alega que as referidas quantias devem ser consideradas como salariais, na medida em que são pagas pelo empregador ao empregado em contraprestação a um serviço prestado, constituindo, assim, acréscimo patrimonial.

Assevera que não houve expresse reconhecimento, por esta Corte, do caráter indenizatório do terço constitucional referente às férias gozadas, para fins de se alinhar à jurisprudência do STF a esse respeito. Isso porque, o Supremo Tribunal Federal, ao decidir pela não incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela em questão, tratou da base de cálculo daquele tributo, ou seja, do “salário contribuição”, de modo que, na ocasião, a Corte Suprema *apenas afirmou que referida verba não compõe o salário de contribuição, sendo irrelevante sua natureza jurídica salarial ou compensatória* (fl. 200).

Em contrarrazões, a contribuinte pugna pela negativa de seguimento do presente recurso (fls. 206-212).

O recurso foi remetido a esta Corte por força da decisão de admissibilidade de fls. 214-215.

Por meio da decisão acostada às fls. 225-226 dos autos, o Sr. Ministro Relator afetou o presente feito ao regime do artigo 543-C do CPC.

O Ministério Público Federal apresentou parecer no qual opinou pelo desprovimento do recurso especial, cuja ementa segue transcrita (fl. 302):

Recurso especial representativo de controvérsia. IRPF. Terço constitucional de férias usufruídas. Valor destinado ao custeio de atividades de lazer para recomposição da saúde do trabalhador no período de descanso anual que não integra a base de cálculo do 13o. salário, FGTS ou qualquer outra verba remuneratória. Reparação de dano. Precedentes desse STJ e do STF. Não incidência. Pelo não provimento do recurso especial.

Nas petições de fls. 232-245 e 246-301, a Fazenda Nacional e a Associação dos Juízes Federais do Brasil - AJUFE requereram o ingresso no feito na qualidade de *amicus curiae*, tendo a primeira sido admitida pelo de *decisum* de fl. 312.

O Sr. Ministro Relator apresentou voto pelo desprovimento do recurso especial, em breve síntese, ao argumento de que a não incidência do imposto de renda sobre o terço constitucional de férias gozadas decorre do fato de que tal parcela tem caráter de indenização por danos imateriais, já que visa o restabelecimento das condições físicas e mentais do trabalhador, mediante o oferecimento de maior remuneração a fim de que, no período das férias, ele possa realizar atividades de natureza diferente, que lhe permitam a restauração do equilíbrio físico e mental desgastados pelo trabalho. Assim, afirma que tal “indenização” deve ser tratada da mesma forma que a indenização por danos morais, para fins de tributação.

Por força da complexidade do tema e, ainda, pelo fato de já ter admitido incidente de uniformização de jurisprudência referente à mesma matéria, na PET no. 10.397, de minha Relatoria, que também trago a julgamento nesta assentada, pedi vista dos autos.

De início, importante repisar que, no caso concreto discute-se a possibilidade ou não de incidência do IMPOSTO DE RENDA sobre a parcela recebida a título de terço constitucional sobre as férias gozadas, diferentemente do que foi debatido pelo Colegiado por ocasião do

julgamento do REsp no. 1.230.957-RS, no qual se apreciou a sujeição da referida parcela (e de outras) à incidência da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Faço tal destaque, pois tal diferenciação entre uma e outra discussão (que será demonstrada de forma mais detalhada ao longo do voto) é, ao meu sentir, de suma importância para a conclusão ora proposta, conforme passo a expor nos tópicos que se seguem.

(i) Da tradicional jurisprudência do STJ acerca da incidência do imposto de renda sobre o adicional de férias gozadas:

Como já mencionado pelo Sr. Ministro Relator, a jurisprudência do STJ, há algum tempo, é pacífica quanto à incidência do imposto de renda sobre o adicional de 1/3 (um terço) das férias gozadas. Confira-se, a esse propósito, o seguinte precedente da Primeira Seção, com grifos:

Tributário. Embargos de divergência ? Imposto de renda Art. 43 do CTN. Verbas: natureza indenizatória x natureza remuneratória.

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).

2. A jurisprudência desta Corte, a partir da análise do art. 43 do CTN, firmou entendimento de que estão sujeitos à tributação do imposto de renda, por não possuírem natureza indenizatória, as seguintes verbas:

[...]

d) férias gozadas e respectivos terços constitucionais;

[...] (Pet no. 6.243/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Primeira Seção, DJe 13.10.2008).

Esse entendimento vem sendo replicado por ambas as Turmas que compõem a Seção de Direito Público, conforme se observa dos seguintes julgados:

Tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Imposto de renda. Incidência sobre o adicional de um terço da remuneração das férias gozadas.

1. De acordo com a jurisprudência dominante do STJ, o adicional de um terço da remuneração das férias gozadas sujeita-se à incidência

do imposto de renda, visto que configura acréscimo patrimonial e não está beneficiado por nenhuma regra de isenção tributária.

2. *Agravo regimental não provido* (AgRg no AREsp no. 450.899/MS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 11.3.2014).

Processual Civil e Tributário. Imposto de renda. Terço constitucional de férias gozadas. Natureza salarial. Incidência.

1. *Discute-se a incidência de Imposto de Renda sobre o terço constitucional percebido por trabalhador, em virtude de férias regularmente fruídas.*

2. *A jurisprudência da Primeira Seção deste Tribunal encontra-se consolidada no sentido de que incide Imposto de Renda sobre o terço constitucional de férias gozadas.*

3. *Conforme disposto no acórdão recorrido, o pagamento das férias gozadas ostenta caráter remuneratório e salarial. É o que expressamente dispõe o 148 da CLT: “A remuneração das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial, para os efeitos do art. 449”.*

4. *O recorrente invoca como reforço argumentativo precedente do STJ na PET no. 7.296, Rel. Min. Eliana Calmon. Esclareço que o objeto da PET no. 7.296/PE foi a inclusão do terço constitucional de férias no salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária. Logo, estava em discussão regime jurídico de espécie tributária diversa. Naquele julgamento, o STJ decidiu realinhar sua jurisprudência para acompanhar os precedentes do STF, nos quais o afastamento da incidência de contribuição previdenciária se deu pelo fundamento de que o terço constitucional não se incorpora à remuneração do segurado para fins de aposentadoria e, por isso, não seria legítima a tributação. Não se afirmou que ele não representa acréscimo patrimonial para fins de caracterização do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (art. 43 do CTN).*

5. *Agravo Regimental não provido* (AgRg no AREsp no. 367.144/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 28.2.2014).

Tributário. Terço constitucional de férias. Benefício gozado. Imposto de renda. Incidência.

Incide imposto de renda sobre o terço constitucional de férias quando são gozadas, visto que tem natureza salarial. Inúmeros precedentes.

Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp no. 408.040/MS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 20.11.2013).

Processual Civil. Tributário. Dispensa sem justa causa. Pagamento de gratificação a empregado, por ocasião da rescisão do contrato, por mera liberalidade do empregador. Natureza remuneratória. Imposto de renda. Incidência. Matéria decidida pela 1a. Seção, no REsp no. 1.102.575/MG, DJ de 1.10.2009. Julgado sob o regime do art. 543-C do CPC. Acórdão que afirmou ausência de processo de incentivo à demissão voluntária. Revisão do entendimento. Óbice Súmula no. 7/STJ.

1. O imposto de renda incide em verba de natureza salarial, por isso é cediço na Corte que recai referida exação: (i) sobre o adicional de 1/3 sobre férias gozadas (Precedentes: REsp no. 763.086/PR, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ 3.10.2005; REsp no. 663.396/CE, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ 14.3.2005); (ii) sobre o adicional noturno (Precedente: REsp no. 674.392/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 6.6.2005); (iii) sobre a complementação temporária de proventos (Precedentes: REsp no. 705.265/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 26.9.2005; REsp no. 503.906/MT, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 13.9.2005); (iv) sobre o décimo-terceiro salário (Precedentes: REsp no. 645.536/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 7.3.2005; EREsp 476.178/RS, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 28.6.2004); sobre a gratificação de produtividade (Precedente: REsp no. 735.866/PE, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 1.7.2005); (v) sobre a gratificação por liberalidade da empresa, paga por ocasião da extinção do contrato de trabalho (Precedentes: REsp no. 742.848/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 27.6.2005; REsp no. 644.840/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 1.7.2005); e (vi) sobre horas-extras (Precedentes: REsp no. 626.482/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 23.8.2005; REsp no. 678.471/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ 15.8.2005; REsp no. 674.392/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 6.6.2005).

[...] (AgRg no REsp no. 1.112.877/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe 3.12.2010)

Tributário. Imposto de renda. Pagamento a empregado, por ocasião da rescisão do contrato. Indenização decorrente de convenção coletiva de trabalho. Gratificação especial. Férias vencidas e não-gozadas. Natureza. Regime tributário das indenizações. Precedentes.

[...]

5. O pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de adicional de 1/3 sobre férias tem natureza salarial, conforme previsto nos arts. 7o., XVII, da Constituição e 148 da CLT, sujeitando-se, como tal, à incidência de imposto de renda. Todavia, o pagamento a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto no. 3.000/1999 e art. 6o., V, da Lei no. 7.713/1988).

Precedentes: REsp no. 782.646/PR, AgRg no Ag no. 672.779/SP e REsp no. 671.583/SE.

[...] (REsp no. 891.794/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJe 30.3.2009).

Essa consolidada orientação jurisprudencial enseja, inclusive, o julgamento de recursos especiais semelhantes mediante decisões monocráticas do relator, conforme se depreende dos seguintes processos: AREsp no. 471.757/TO, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJ 11.4.2014; AREsp no. 491.025/TO, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJ 24.4.2014; AREsp no. 492.082/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJ 10.4.2014; AgRg no AREsp no. 450.897/MS, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 8.4.2014.

Ocorre que a controvérsia acerca da incidência ou não do imposto de renda sobre o terço constitucional das férias gozadas passou a ganhar mais relevo quando esta Corte, para alinhar sua jurisprudência à do STF, passou a considerar que a referida parcela não pode ser tributada pela Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários.

Tal adequação da jurisprudência foi realizada por ocasião do julgamento da PET no. 7.296/DF, de relatoria da Minsitra Eliana Calmon, na qual se decidiu que (grifos nossos):

Tributário e Previdenciário. Incidente de uniformização de jurisprudência das Turmas Recursais dos Juizados Especiais Federais. Contribuição previdenciária. Terço constitucional de férias. Natureza jurídica. Não-incidência da contribuição. Adequação da jurisprudência do STJ ao entendimento firmado no Pretório Excelso.

1. A Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais firmou entendimento, com base em precedentes do Pretório Excelso, de que não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

2. A Primeira Seção do STJ considera legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias.

3. Realinhamento da jurisprudência do STJ à posição sedimentada no Pretório Excelso de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória e que não se incorpora à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.

4. Incidente de uniformização acolhido, para manter o entendimento da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais, nos termos acima explicitados (Pet no. 7.296/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Primeira Seção, julgado em 28.10.2009, DJe 10.11.2009)

Entretanto, ao meu sentir, as razões pelas quais o STF concluiu pela não sujeição do terço constitucional de férias às contribuições previdenciárias não são suficientes para que o STJ conclua pelo caráter indenizatório da parcela em debate e altere seu entendimento também acerca da sua sujeição ao Imposto de Renda.

(ii) Dos fundamentos do STF para a não incidência da contribuição previdenciária sobre o Terço constitucional de férias e sua inaplicabilidade à presente controvérsia.

Conforme mencionado, o argumento principal dos que defendem a não incidência do imposto de renda sobre o terço constitucional das férias gozadas é o fato de que o Supremo Tribunal Federal teria pacificado entendimento a respeito da natureza indenizatória da referida parcela, ao apreciar a questão referente à sua sujeição às contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, a exemplo do que foi decidido no AI no. 710.361 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJe 8.5.2009 e AI no. 727.958 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, DJe 27.2.2009.

O caráter indenizatório da verba em questão vem sendo afirmado por esta Corte a partir do julgamento da acima citada PET no. 7.296, e já foi reafirmado pela Primeira Seção, por ocasião do julgamento do

REsp repetitivo de no. 1.230.957-RS, do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, no qual se afastou a incidência da contribuição sobre a folha de salários sobre o terço constitucional referente às férias gozadas, nos seguintes termos:

Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp no. 957.719/SC (Rel. Min. CESAR ASFOR ROCHA, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: “Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas”.

No referido voto, partiu-se do pressuposto de que o Supremo Tribunal Federal, interpretando o artigo 7º, XVII, da CF/1988, afirmou a o caráter indenizatório/compensatório do terço constitucional referente às férias gozadas, premissa esta que fundamenta também o entendimento proposto pelo Sr. Ministro Relator no caso concreto.

Entretanto, peço vênia ao Sr. Ministro Relator, para destacar que, ao meu sentir, a motivação utilizada para afastar a incidência da contribuição previdenciária, não vincula o presente julgado, o qual cuida de tributo com fato gerador distinto da aludida contribuição.

Com efeito, do voto condutor da Pet no. 7.296, cuja ementa se transcreveu acima, verifica-se que a sua motivação foi a de alinhar o STJ ao posicionamento do Pretório Excelso. Ocorre que o STF, essencialmente, afastou a incidência das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional das férias gozadas, não em razão do seu caráter indenizatório, mas sim em razão da não incorporação da para fins de aposentadoria.

É o que se depreende das ementas a seguir transcritas:

Ementa: Agravo regimental no agravo de instrumento. Processual Civil e Previdenciário. Ausência de prequestionamento (Súmulas no. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal). Impossibilidade da

incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. Agravo regimental ao qual se nega provimento. 1. A matéria constitucional contida no recurso extraordinário não foi objeto de debate e exame prévios no Tribunal a quo. Tampouco foram opostos embargos de declaração, o que não viabiliza o extraordinário por ausência do necessário prequestionamento.

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que somente as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária. (AI no. 710.361 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 7.4.2009, DJe-084 divulg 7.5.2009 public 8.5.2009

Ementa: Agravo regimental no agravo de instrumento. Contribuição previdenciária sobre as horas extras e o terço de férias. Impossibilidade. Precedentes.

Esta Corte fixou entendimento no sentido de que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Agravo Regimental a que se nega provimento. (AI no. 727.958 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe-038 divulg 26.2.2009 public 27.2.2009 Ement Vol-02350-12 pp-02375)

Ou seja, o fundamento adotado pela Suprema Corte diz respeito ao caráter retributivo da contribuição previdenciária no cálculo do benefício, pressuposto esse que não condiciona a legitimidade de tributação pelo imposto de renda, a qual deve ser analisada à luz da ocorrência ou não do seu fato gerador, que é o acréscimo patrimonial.

Sob esse enfoque, pertinente a transcrição de trecho do voto proferido pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, por ocasião do julgamento do AgRg no AREsp no. 367.144/MG, no qual aponta a distinção entre uma e outra discussão:

O recorrente invoca como reforço argumentativo precedente do STJ na PET no. 7.296, Rel. Min. Eliana Calmon.

Esclareço que o objeto da PET no. 7.296/PE foi a inclusão do terço constitucional de férias no salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária. Logo, estava em discussão regime jurídico de espécie tributária diversa.

Naquele julgamento, o STJ decidiu realinhar sua jurisprudência para acompanhar o entendimento do STF refletido nos seguintes precedentes – entre outros – transcritos no voto condutor da Min. Eliana Calmon:

Tributário. Contribuições previdenciárias. Incidência sobre terço constitucional de férias. Impossibilidade. Agravo improvido.

I - A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor.

II - Agravo regimental improvido

(AI no. 712.880/MG, Rel. Ministro EROS GRAU, Segunda Turma, DJ 26.5.2009).

Agravo regimental no agravo de instrumento. Processual Civil e Previdenciário. Ausência de prequestionamento (Súmulas no. 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal). Impossibilidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

(...)

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que somente as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

(AI no. 710.361/MG, Rel. Ministra CARMEN LÚCIA, Primeira Turma, DJ 8.5.2009).

Em todos os julgados do STF, o afastamento da incidência de contribuição previdenciária se deu pela fundamentação de que o terço constitucional não se incorpora à remuneração do segurado para fins de aposentadoria e de que, por isso, não seria legítima a tributação. Não se afirmou que ele não representa acréscimo patrimonial para fins de caracterização do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (art. 43 do CTN).

A par disso, friso que a referida conclusão da Corte Suprema referente à contribuição previdenciária não está sedimentada, pois pende de julgamento, sob o regime da repercussão geral, o RE no. 593.068,

da relatoria do Sr. Ministro Luís Roberto Barroso, que apresentou voto pelo parcial provimento ao recurso da contribuinte, acompanhado pela Ministra Rosa Weber. Foi, ainda, proferido voto do Sr. Ministro Teori Zavascki pela negativa de provimento do recurso, sendo que os autos encontram-se com vistas para o Ministro Fux.

Veja sobre o tema, a recente notícia do site do STF (4/3/2015), com grifos nossos:

Suspensão julgamento sobre incidência de contribuição previdenciária em parcelas adicionais

Pedido de vista do ministro Luiz Fux suspendeu nesta quarta-feira (4) o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) no. 593.068, com repercussão geral reconhecida, no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) discute a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas adicionais do salário, como terço de férias, horas extras e adicional de insalubridade. O recurso foi interposto por uma servidora pública contra acórdão de Turma Recursal da Seção Judiciária de Santa Catarina que considerou válida a cobrança da contribuição sobre parcelas adicionais do salário antes da vigência da Lei federal no. 10.887/2004.

No momento do pedido de vista haviam votado pelo parcial provimento do RE o ministro Luís Roberto Barroso, relator do processo, e a ministra Rosa Weber. No entendimento de ambos, não seria aplicável a cobrança de contribuição previdenciária sobre parcelas que não integram o cálculo da aposentadoria. A divergência foi aberta pelo ministro Teori Zavascki, que considerou que, mesmo sem reflexos nos proventos de aposentadoria, a Constituição autoriza a cobrança da contribuição previdenciária sobre todas as parcelas integrantes da remuneração dos servidores. A decisão do Tribunal sobre a matéria terá impacto em, pelo menos, 30.403 processos sobrestados em outras instâncias.

Relator

O ministro Barroso observou que a jurisprudência do STF até o momento exclui a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas adicionais ao salário. Segundo ele, se não há benefício para o segurado no momento da aposentadoria, as parcelas não devem estar sujeita à tributação. “O conjunto normativo é claríssimo no sentido de que a base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária só deve computar os ganhos habituais e os que têm reflexos para aposentadoria”, salientou.

O ministro lembrou que o sistema previdenciário, tanto do Regime Geral de Previdência Social (para os trabalhadores celetistas) quanto do regime próprio dos servidores públicos, tem caráter contributivo e solidário, o que, segundo ele, impede que haja contribuição sem o correspondente reflexo em qualquer benefício efetivo.

Barroso ressaltou que, embora a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas tenha sido afastada expressamente a partir da vigência da Lei no. 12.688/2012, a legislação anterior deve ser interpretada conforme o preceito estabelecido pelo artigo 201 da Constituição Federal, segundo o qual a contribuição incide unicamente sobre as remunerações ou ganhos habituais que tenham repercussão em benefícios. “Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria. A dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício efetivo ou potencial”, frisou.

Dessa forma, ao meu sentir, o STF não pacificou a controvérsia acerca da natureza indenizatória ou remuneratória do terço constitucional referente às férias gozadas, de sorte que é necessário o amplo debate a esse respeito, bem como acerca da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial em decorrência de seu recebimento, a fim de que se delibere a respeito de sua submissão ou não à incidência do imposto de renda.

(iii) Da natureza remuneratória do terço constitucional sobre as férias gozadas e do acréscimo patrimonial decorrente do seu recebimento

Sob esse prisma, peço vênia para divergir do voto do Sr. Ministro relator no tocante à natureza dos valores recebidos a título de adicional (um terço) sobre as férias gozadas.

Com efeito, o referido acréscimo à remuneração recebida pelo trabalhador no período referente às férias é um direito social previsto pelo inciso XVII, do artigo 7º, da Constituição Federal e tem por finalidade conferir ao trabalhador um aumento da sua remuneração durante período das férias, a fim de que possa desenvolver atividades diferentes das que exerce em seu cotidiano, no intuito de lhe garantir a oportunidade de ter momentos de lazer e prazer, tão necessários ao restabelecimento do equilíbrio físico e mental do trabalhador quanto o descanso.

Penso que o recebimento de tal valor, assim como o das férias gozadas, decorre da normal fruição da relação jurídica existente entre o

trabalhador e o seu órgão empregador. Esse direito social, ao meu sentir, tem a mesma natureza do salário, sendo oponível em face do empregador, que deve adimplir essa obrigação mediante retribuição pecuniária, *lato sensu*.

Essa é a inteligência do art. 148 da Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 148. A remuneração das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial, para os efeitos do art. 449.

Com a devida vênia ao Ministro Relator, entendo que o fato de a verba não constituir ganho habitual e de ser destinada, em tese, ao desenvolvimento de atividades que minimizem os efeitos “do desgaste natural sofrido pelo trabalhador” não a transforma em indenização, justamente porque constitui um reforço, um acréscimo na remuneração em um período específico e fundamental para o trabalhador, que são as férias, ao passo que aquela visa à reposição do patrimônio (material ou imaterial) daquele que sofre lesão a algum direito.

Transcrevo, por oportuno, interessante ponderação constante de artigo publicado na Revista Zênite de Direito Administrativo no. 84/ano VII - julho de 2008, p. 1.167-1.168:

[...]

Assim, o terço constitucional constitui, na verdade, um reforço financeiro ao trabalhador a fim de que no período de férias possa realizar com mais desenvoltura todas as atividades a que se disponha, de modo que esse espaço de tempo livre possa ser aproveitado da forma mais ampla e completa possível, cumprindo com eficiência suas múltiplas finalidades.

Na medida em que reconhecemos ser o terço constitucional de férias um reforço financeiro, uma parcela remuneratória extra, um plus ao salário ordinário, afirmamos possuir natureza jurídica puramente remuneratória. O fato de revelar-se uma espécie de remuneração extraordinária, verificável apenas por ocasião do gozo das férias, não lhe retira absolutamente seu caráter salarial.

[...]

Situação diversa é a do terço constitucional de férias, pois, nesse caso, a parcela correspondente representa indubitavelmente acréscimo pecuniário consistente em um reforço financeiro, que resulta, por sua vez, no incremento da remuneração do servidor. Não distorce ou subverte tal conclusão o fato de a ratio essendi da verba adicional propiciar ao trabalhador uma fruição rica de seu período de férias. Seu caráter remuneratório, porque devido em razão da natureza sinalagmática da relação travada entre o agente público e o Estado, é corroborado pela evidente falta de anterior ablação de direito do obreiro, pressuposto para a caracterização de qualquer verba como indenizatória (Autor: Juiz Federal Bernardo Lima Vasconcelos Carneiro).

Assim, ao meu sentir, a percepção de valores relativos ao gozo de férias, aí incluída a quantia relativa ao correspondente adicional, não pode ser considerada como decorrente de reparação de prejuízos, mas, sim, da normal fruição de um direito essencialmente trabalhista.

A par disso, o art. 16 da Lei no. 4.506/1964 dispõe que, para fins de imposto de renda, *serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício de empregos, cargos ou funções, tais como: (I) salários, ordenados, vencimentos, vantagens, (II) adicionais, abonos, bonificações, (III) gratificações*, entre outros. Não há dúvida de que o adicional de férias está incluído nesse rol.

Frise-se que a exclusão do adicional de férias do conceito de remuneração, para os efeitos da Lei no. 8.852/1994 (art. 1o., III, *j*), concernentes ao teto remuneratório, não infirma o caráter retributivo da verba, assim definido pelo *caput* do art. 1o. dessa mesma lei. Destaco, por pertinente, que, por essa lei, “o décimo-terceiro salário” (também conhecido como adicional ou gratificação natalina) também está excluído do conceito de remuneração (art. 1o., III, *f*); todavia, inexistem dúvidas sobre o caráter retributivo e a tributação do imposto renda sobre os valores recebidos a esse título.

Nesse contexto, parece-me claro que o recebimento de adicional de férias configura aquisição de disponibilidade econômica que configura acréscimo patrimonial ao trabalhador, atraindo, assim, a incidência do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN.

Diferentemente seria se o trabalhador, não obstante já tivesse adquirido o direito às férias, não viesse a delas usufruir, o que transmudaria a natureza da verba para o viés indenizatório (reparação pelo não exercício regular do direito), intangível à tributação pelo imposto de renda, conforme assentado no julgamento do REsp no. 1.111.223/SP, submetido ao rito do art. 543-C do CPC.

Por fim, cumpre destacar que, ainda que se admita o caráter indenizatório da quantia recebida, tal caráter, por si só, ao meu sentir, não afasta a incidência do imposto de renda, mormente quando a indenização tem por escopo a recomposição do patrimônio lesado.

Quanto à reparação por dano imaterial, de fato, a Súmula no. 498/STJ dispõe que *não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais*, excluindo.

Entretanto, no que diz respeito à incidência do imposto de renda sobre indenização por dano material, destaco o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do AgRg no REsp no. 638.389/SP, pela Primeira Turma, DJ 1.8.2005, segundo o qual: *O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante).*

Nessa mesma esteira, cumpre salientar que a Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp no. 1.089.720/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 28.11.2012, em que pese tenha assentado o caráter indenizatório dos juros de mora, decidiu que sobre eles incide o imposto de renda, por representar acréscimo patrimonial, ressalvando a inexigibilidade da exação nos casos em que verba principal seja isenta ou tenha sido recebida no contexto de rescisão de contrato de trabalho.

Diante dessas ponderações, tenho que a conclusão acerca da natureza da verba em questão nos julgamentos da Pet no. 7.296/PE e do REsp no. 1.230.957/RS, por si só, não infirma a hipótese de incidência

do imposto de renda, cujo fato gerador não está relacionado com a composição do salário de contribuição para fins previdenciários ou com a habitualidade de percepção dessa verba, mas, sim, com a existência, ou não, de acréscimo patrimonial, que, como visto, é patente quando do recebimento do adicional de férias gozadas.

Ante o exposto, renovando as vênias ao Sr. Ministro Relator, voto pelo provimento ao recurso especial do Estado, a fim de manter a jurisprudência tradicional desta Corte e reconhecer a incidência do imposto de renda sobre o valor recebido a título de adicional de férias gozadas.

É o voto.

VOTO-VOGAL

O Sr. Ministro Herman Benjamin: Sr. Presidente, tenho vários precedentes em que fui Relator, adotando a linha exatamente apresentada, hoje, pelo eminente Ministro Benedito Gonçalves no seu voto divergente. Só que estamos apreciando essa matéria na perspectiva de um repetitivo. Muitas vezes, a jurisprudência no nosso Tribunal é feita por inércia; vem um primeiro precedente em Embargos de Declaração em outra Seção, e, a partir daí, passa-se a aplicá-lo reiteradamente.

Acredito que, como muito bem disseram o eminente Relator e a Ministra Regina Helena, temos que identificar a natureza jurídica da verba. A meu juízo, o terço de férias apresenta implicitamente natureza indenizatória.

Bem sabemos que, hoje, no Brasil, quem paga imposto é fundamentalmente o assalariado, que passou a ser o contribuinte preferencial do Estado, até porque não há como sonegar os seus rendimentos. Isso é muito claro.

Evidentemente que esses argumentos metajurídicos não decidem a questão, mas servem para colocar as questões postas numa perspectiva mais ampla.

Como estamos em repetitivo, a cautela demanda de todos nós um repensar acerca dessa matéria, ainda que seja para confirmar a jurisprudência.

Portanto, realinho meu entendimento para acompanhar o voto do eminente Relator neste processo repetitivo, pedindo vênia aos Colegas que seguiram a jurisprudência tradicional.

É como voto.

VOTO VENCIDO

O Sr. Ministro Og Fernandes: Sr. Presidente, em regra, tenho muita dificuldade de proferir voto contrário à tese que vem aqui sendo manifestada amiúde em recursos repetitivos. Certamente, este será o primeiro caso em que vou repensar o tema.

As considerações trazidas pela Ministra Regina Helena Costa e pelo Ministro Herman Benjamin - a par da situação subjacente a essas considerações feitas - fizeram-me, excepcionalmente, entender que está posto o momento de se modificar o entendimento a respeito da matéria. Sem complementar, porque desnecessário, o já dito aqui tanto pelo Ministro Herman Benjamin, quanto pela Ministra Regina Helena Costa, acompanho o entendimento de ambos os Ministros.

VOTO-DESEMPATE

Ementa: Tributário. Processual Civil. Representativo da controvérsia. Imposto de renda. Terço constitucional de férias gozadas. Adicional. Art. 43 do CTN. Incidência. Jurisprudência consolidada. Recurso especial provido.

O Sr. Ministro Humberto Martins: Cuida-se de recurso especial interposto com fulcro na alínea *a* do permissivo constitucional, pelo ESTADO DO MARANHÃO, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão (fls. 162-172, e-STJ). Os embargos opostos contra o acórdão foram rejeitados (fls. 187-191, e-STJ).

O *decisum* recorrido, em síntese, consignou que sobre o adicional de 1/3 (um terço) de férias não deveria incidir imposto de renda, a similitude da ausência de inclusão desta verba para cálculo da contribuição previdenciária.

O recurso especial da pessoa jurídica de direito público sustenta a negativa de vigência ao art. 43 do Código Tributário Nacional. Sustenta que a jurisprudência seria pacífica nesse sentido (fls. 195-201, e-STJ).

É, no essencial, o relatório.

O Ministro Mauro Campbell Marques proferiu voto no sentido de que sobre o terço constitucional de férias não deveria incidir imposto de renda, já que a referida verba teria caráter indenizatório e não remuneratório. Em suma, negava provimento ao recurso especial.

O Ministro Benedito Gonçalves divergiu, e proferiu voto para dar provimento ao recurso especial, com base no entendimento firmado pelas duas turmas de direito público.

O raciocínio esposado pelo voto vencedor é similar ao firmado pela Segunda Turma, o qual pode ser aferido pelo acórdão relatado pelo Ministro Herman Benjamin, que cito:

Processual Civil e Tributário. Imposto de renda. Terço constitucional de férias gozadas. Natureza salarial. Incidência.

1. *Discute-se a incidência de Imposto de Renda sobre o terço constitucional percebido por trabalhador, em virtude de férias regularmente fruídas.*

2. *A jurisprudência da Primeira Seção deste Tribunal encontra-se consolidada no sentido de que incide Imposto de Renda sobre o terço constitucional de férias gozadas.*

3. *Conforme disposto no acórdão recorrido, o pagamento das férias gozadas ostenta caráter remuneratório e salarial. É o que expressamente dispõe o 148 da CLT: “A remuneração das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial, para os efeitos do art. 449”.*

4. *O recorrente invoca como reforço argumentativo precedente do STJ na PET no. 7.296, Rel. Min. Eliana Calmon. Esclareço que o objeto da PET no. 7.296/PE foi a inclusão do terço constitucional de férias no salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária.*

Logo, estava em discussão regime jurídico de espécie tributária diversa. Naquele julgamento, o STJ decidiu realinhar sua jurisprudência para acompanhar os precedentes do STF, nos quais o afastamento da incidência de contribuição previdenciária se deu

pelo fundamento de que o terço constitucional não se incorpora à remuneração do segurado para fins de aposentadoria e, por isso, não seria legítima a tributação. Não se afirmou que ele não representa acréscimo patrimonial para fins de caracterização do fato gerador do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (art. 43 do CTN).

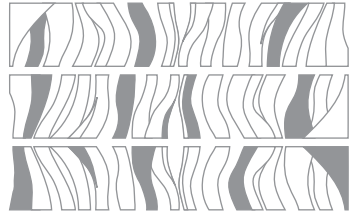
5. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp no. 367.144/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 3.12.2013, DJe 28.2.2014.)

Assim, seguindo a jurisprudência consolidada no STJ, peço vênia para acompanhar o voto do Ministro Benedito Gonçalves.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.



PRIMEIRA TURMA

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL No. 1.529.066-
PE (2015/0097929-3)

Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Agravante: Fazenda Nacional

Agravado: Pleno Imobiliaria Ltda - ME

Agravado: DECS Distribucao Ltda

Agravado: Prada Incorporacao Imobiliaria Ltda

Advogados: Sandro Beltrão Farias

Taney Queiroz e Farias

Interes.: Antonio Carlos de Oliveira e Silva

Interes.: Superatacado e Supermercados Esperança Ltda

Interes.: Distribuidora Patriota Ltda

Interes.: Distribuidora Importadora Imigrantes Ltda - ME

Interes.: Via Mix Distribuidora Ltda

Interes.: Corporacao Satturno Americana Ltda

Interes.: Life Investimentos, Empreendimentos e Participacoes S/A

Interes.: Antonio Januario Rolim

Interes.: Sebastiao Interaminense Neto

Interes.: Williams Interaminense Rolim

Interes.: Jose Airton Carneiro Rolim

Interes.: Robson de Franca Silva

Interes.: Irineu Januario Correia Borges Filho

Interes.: Edson Bezerra de Azevedo

Interes.: Ivanildo Gusmao da Silva

Interes.: Elenice do Monte Pinto

Interes.: Vital Rolim de Albuquerque

Interes.: Francisco Fernandes Dias Neto

Interes.: Distribuidora Novo Milenio Ltda

EMENTA

Tributário. Agravo regimental no recurso especial.
Execução fiscal. Responsabilidade tributária. Alegação de grupo

econômico. Impossibilidade de exigência de dívida fiscal contra empresas constituídas após o fato gerador do tributo de outra empresa, dita integrante do mesmo grupo econômico, e que, *ipso facto*, não participou do fato gerador da exação. Art. 124 do CTN. Orientação jurisprudencial do STJ pacificada: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015. Agravo regimental a que se nega provimento.

1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas neste caso. Precedentes: AgRg no REsp 1.535.048/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 21.9.2015; AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 16.12.2013.

2. Ainda duas ou mais empresas integrem um grupo econômico, não se tem isso como bastante em si para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer das outras, se não se evidenciar a participação na formação do fato gerador da exigência tributária. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

3. *In casu*, como a ocorrência geradora do tributo, que terá ocorrido na empresa SUPERATACADO E SUPERMERCADOS ESPERANÇA LTDA., remonta aos anos de 1984 a 2000, não há como se admitir que as empresas agravadas, constituídas nos anos de 2007 e 2008, possam ser responsabilizadas pelos seus efeitos obrigacionais tributários, dado que, em razão de terem sido constituídas após alvitrada

ocorrência, ser-lhes-ia impossível participar da formação do fato gerador, o que basta para afastar a sua vinculação jurídica ao pagamento do tributo questionado.

4. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento; prosseguimento da execução contra as demais obrigadas, sendo o caso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao Agravo Regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa e Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 1 de outubro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator

DJe 9.10.2015

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho: 1. Trata-se de Agravo Regimental interposto pela FAZENDA NACIONAL contra decisão que deu provimento ao Recurso Especial das agravadas, nos termos da seguinte ementa:

Execução fiscal. Responsabilidade tributária. Alegação da existência de grupo econômico, para compelir as participantes a responderem pelas dívidas fiscais umas das outras. Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra pessoas jurídicas diversas do devedor, fora das hipóteses legais. Empresas constituídas após a ocorrência do fato gerador. Arts. 124 e 128 do CTN. Orientação jurisprudencial do STJ pacificada: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no

REsp 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015. Recurso especial a que se dá provimento para afastar a responsabilidade tributária das recorrentes e excluí-las do polo passivo da demanda (fls. 760/761).

2. Em suas razões, a Fazenda Pública afirma que a formação de grupo econômico justifica a solidariedade reconhecida em pelo Tribunal de origem e que, afastar tal premissa, esbarraria na Súmula 7/STJ.

3. Requer, ao final, a reconsideração da decisão agravada ou a submissão ao Órgão Colegiado.

VOTO

O Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (Relator): 1. Preliminarmente, muito embora a agravante afirme que seria o caso de aplicação do óbice da Súmula 7/STJ, o que importa em abonar as razões legais do acórdão recorrido, esta só tem cabimento quando os aspectos de fato estão apreciados e solucionados a contento, ou seja, de acordo com o entendimento jurisprudencial subconstitucional, em matéria jurídica; em outros termos, não se aplica a Súmula 7, se os fatos apreciados e decididos na origem comportam outras considerações.

2. Neste processo, trata a hipótese dos autos de débitos em nome do SUPERATACADO E SUPERMERCADOS ESPERANÇA LTDA, que tem como fato gerador jun/1984 a jul/2000.

3. A Fazenda Pública entendeu que por ser o sócio, WILLIAMS INTERAMINENSE ROLIM, pertencente ao quadro societário de outras empresas, formaria elas um grupo econômico que, assim, o pagamento do tributo poderia ser exigido de qualquer delas.

4. Ocorre que as empresas recorridas, a quem se pretende responsabilizar pelo pagamento da dívida fiscal daquela (SUPERATACADO E SUPERMERCADOS ESPERANÇA LTDA), foram constituídas posteriormente ao fato gerador apontado pelo Fisco, ou seja, a empresa PLENO IMOBILIÁRIA LTDA/ME foi constituída em 13.11.2007 (fls. 60), a empresa PRADA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA LTDA e a empresa DECS DISTRIBUIÇÃO LTDA., foram ambas constituídas em 2.4.2008 (fls. 60/61), muito depois,

portanto, da ocorrência dada como geradora da obrigação da devedora originária ou principal.

5. É certo que o CTN preconiza *que são solidariamente obrigadas* (art. 124, I) *as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal* e, em seu inciso II, *as pessoas expressamente designadas por lei*.

6. A teor do art. 124, I do CTN, somente são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham *interesse comum na situação que constitua o fato gerador* da obrigação tributária principal. Nas lições do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, este interesse comum decorre de um interesse jurídico, e não meramente fático. Vejamos:

O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges, no exemplo há pouco citado (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, 2012, p. 150).

7. Outra não é a orientação desta Corte Superior, que tem assentado não existir responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas; o conceito de grupo econômico, tão valioso em outras searas jurídicas, como o Direito do Trabalho, não se tem por configurado no Direito Tributário, pela fortuita circunstância de um indivíduo participar, ao mesmo tempo, da composição acionária de mais de uma empresa. Nesse sentido:

Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Execução fiscal. Responsabilidade tributária de terceiros. Alegação de grupo econômico. Impossibilidade de redirecionamento da execução fiscal contra empresas constituídas após o fato gerador do tributo de outra empresa, dita integrante do mesmo grupo econômico. Agravos regimentais a que se nega provimento.

1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração

do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013.

(...).

3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento (AgRg no REsp. 1.535.048/PR, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 1T, DJe 21.9.2015).

Processo Civil. Violação do art. 535 do CPC. Inexistente. Execução fiscal. Crédito previdenciário. Legitimidade passiva. Grupo econômico. Solidariedade. Inexistência. Súmula 7/STJ.

(...).

4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

5. A pretensão da recorrente em ver reconhecida a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.

Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013).

8. Pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra coisa é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; é por isso que se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse

tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

9. Ademais, ainda que se desenvolvesse a tese da existência de *grupo econômico*, a jurisprudência desta Corte entende, para sua configuração, não basta o interesse econômico, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Neste sentido:

Processual Civil e Tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Execução fiscal. ISS. Sujeição passiva. Arrendamento mercantil. Grupo econômico. Solidariedade. Verificação. Impossibilidade. Súmula 7/STJ.

1. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

(...).

3. Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015).

Tributário. Processual Civil. Responsabilidade solidária. Formação de grupo econômico. Indisponibilidade de bens. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade. Súmula 7/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

(...).

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015).

10. por conseguinte, é lícito afirmar que, quando mais de uma pessoa participa da formação do fato gerador do tributo, todas elas podem ser responsabilizadas pelo seu pagamento, *ainda que não se revele a existência de grupo econômico*; por conseguinte, é a participação na

formação do fato gerador - e não a integração no grupo econômico - o que pode definir a responsabilidade tributária de quem não ostenta a condição primária ou originária de contribuinte; como muito bem anotado pelo Professor HUGO DE BRITO MACHADO, discorrendo exatamente sobre esse tipo de responsabilidade, é fundamental que a pessoa de quem se pretende exigi-la tenha participado do fato gerador; eis a sua lição:

Pudesse o legislador atribuir a pessoa estranha ao fato gerador de um tributo a condição de devedor solidário deste, restaria amesquinhada a garantia constitucional consubstanciada no desenho das limitações constitucionais do Poder de Tributar, ou, dito com outras palavras, no desenho das competências tributárias atribuídas às pessoas jurídicas de direito público, às quais são constitucionalmente atribuídas parcelas daquele importantíssimo Poder do Estado (Comentários ao Código Tributário Nacional, volume II, São Paulo, Atlas, 2004, p. 465).

11. Sendo assim, se o fato gerador, ocorrido na empresa SUPERATACADO E SUPERMERCADOS ESPERANÇA LTDA., remonta aos anos de 1984 a 2000, não há como se admitir que empresas constituídas nos anos de 2007 e 2008, possam ser responsabilizadas pelos seus efeitos obrigacionais tributários, dado que, em razão de terem sido constituídas após alvitrada ocorrência, ser-lhes-ia impossível participar da formação do fato gerador, o que basta para afastar a sua vinculação jurídica ao pagamento do tributo questionado.

12. A meu sentir - e digo isso reverenciando as opiniões e os entendimentos contrários -, não se mostra juridicamente aceitável estabelecer-se *responsabilidade pressuposta, automática ou decorrente de simples comodidade para se realizar certas atividades estatais banhadas de licitude*; aliás, aproveito esta ocasião para repetir - mas sem fazer disso um dogma semireligioso - que os poderes estatais devem sempre e sempre atuar de acordo, em primeiro lugar, com os princípios jurídicos, e, depois, em consonância com as regras positivadas; reconheço que, muitas vezes, as garantias subjetivas públicas podem ser apontadas como *estorvos* à eficiência executiva, mas a aceitação dos paradigmas operacionais e não reflexivos que tendem a produzir apenas o chamado *consequencialismo jurídico*, que o mestre juspublicista argentino CARLOS SANTIAGO NINO tanto exorcizou (Introdução à Análise do Direito, tradução de Elza Maria Gasparotto, São Paulo, Martins Fontes, 2010).

13. Anoto, finalmente, que a circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, um sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas tenho para mim que não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras; aliás, neste caso, as empresas que, à míngua de outra denominação chamarei de *coligadas ou conexas*, não têm dívida passiva com o Fisco, consoante a própria Fazenda Pública Federal informa às fls. 62 e 137 dos autos.

14. Ante o exposto, nego provimento ao Agravo Regimental; prosseguimento da execução contra as demais obrigadas, sendo o caso. É como voto.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL No. 1.535.048-PR (2015/0125689-0)

Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Agravante: Fazenda Nacional

Agravante: Lemos Danova Engenharia e Empreendimentos Ltda - ME

Advogado: Maria Adriana Pereira de Souza e outro(s)

Agravado: JNA - Administradora de Bens Proprios Ltda

Agravado: Naje Administracao e Participacoes Ltda

Advogados: Alceu Conceição Machado Neto e outro(s)

Cezar Augusto Cordeiro Machado

Interes.: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

EMENTA

Tributário. Agravo regimental no recurso especial. Execução fiscal. Responsabilidade tributária de terceiros. Alegação de grupo econômico. Impossibilidade de redirecionamento da

execução fiscal contra empresas constituídas após o fato gerador do tributo de outra empresa, dita integrante do mesmo grupo econômico. Agravos regimentais a que se nega provimento.

1. A teor do art. 124, I do CTN e de acordo com a doutrina justributarista nacional mais autorizada, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas, aliás não demonstradas, neste caso. Precedente: AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013.

2. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015.

3. Agravos Regimentais da FAZENDA NACIONAL e LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA - ME a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento aos agravos regimentais, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa e Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 8 de setembro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator

DJe 21.9.2015

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho: 1. Trata-se de Agravos Regimentais interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pela LEMOS DANOVA ENGENHARIA E EMPREENDIMENTOS LTDA/ME em face da decisão que deu provimento ao Recurso Especial das agravadas, nos termos da seguinte ementa:

Tributário. Execução fiscal. Responsabilidade tributária. Grupo econômico. Impossibilidade de redirecionamento da execução. Empresas constituídas após o fato gerador. Recurso especial a que se dá provimento para afastar a responsabilidade tributária das recorrentes e excluí-las do polo passivo da demanda. Ônus sucumbenciais invertidos (fls. 1.628).

2. Em suas razões, a Fazenda Pública afirma que a formação de grupo econômico justifica a solidariedade reconhecida em primeiro e segundo graus, e que afastar tal premissa esbarraria na Súmula 7/STJ.

3. A empresa agravante aduz que em outra ocasião o STJ (REsp 1.531.791/RS, Rel. Humberto Martins, 22.6.2015) já definiu que as agravadas deveriam responder solidariamente à dívida fiscal, restando tal ponto superado.

4. Requerem, ao final, a reconsideração da decisão agravada ou a submissão ao Órgão Colegiado. É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (Relator): 1. Preliminarmente, muito embora os agravantes afirmem que a questão da solidariedade foi apreciada por esta Corte, verifica-se que *in casu*, o eminente Relator, Ministro HUMBERTO MARTINS (REsp 1.531.791/RS), apenas manteve o acórdão recorrido por entender que o caso era de

aplicação de óbice da Súmula 7/STJ, o que importa em abonar as razões legais do acórdão recorrido.

2. A aplicação da Súmula 7/STJ, como se sabe, tem cabimento quando os aspectos de fato estão apreciados e solucionados a contento, ou seja, de acordo com o entendimento jurisprudencial subconstitucional, em matéria jurídica; em outros termos, não se aplica a Súmula 7, se os fatos apreciados e decididos na origem comportam outras considerações.

3. Neste processo, trata a hipótese dos autos de execução fiscal referente a débitos contraídos pela empresa LEMOS DANOVA entre março de 1993 e abril de 1997.

4. A tese que foi acolhida, por maioria, pelo Tribunal de origem, é que havia *indícios da prática de atos contrários à lei pelo sócio Nadim Andraus, durante o período de ocorrência dos fatos geradores dos tributos em cobrança, a ensejar sua responsabilização nos termos do artigo 135, III, do CTN* (fls. 1.470). Da mesma forma - e este é ponto relevante -, que as empresas JNA e NAJE, por pertencerem ao sócio Nadim Andraus, seriam também responsáveis pelos débitos da empresa LEMOS DANOVA; o argumento impressiona, se ponderado apenas do ponto de vista privado, mas não do ponto de vista tributário.

5. Em contrapartida, o voto-vista, minoritário, proferido pelo ilustre Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, entendeu que as empresas recorrentes não poderiam ser responsabilizadas por débitos anteriores à sua própria constituição:

Peço vênia para divergir da ilustre Relatora, porque foram julgados diversos agravos oriundos das mesmas relações jurídicas, em que manifestei posição no sentido de excluir da lide tanto a NAJE Administração e Participações Ltda. quanto a JNA Administradora de Bens Próprios Ltda., mantendo no pólo passivo apenas o sócio Nadim Abrão Andraus.

Entendo que não se caracterizam, no caso concreto, a formação de grupo econômico e a sucessão empresarial, sem prejuízo de que a pretensão de alcançar o patrimônio supostamente desviado da empresa Lemos Danova para as empresas NAJE e JNA em fraude a credores seja postulada nas vias ordinárias da ação revocatória, ou mesmo por meio de litígio societário no juízo estadual.

Com efeito, o pressuposto para o reconhecimento de responsabilidade entre as empresas pela formação de grupo econômico é o controle de

fato em comum, na dicção do art. 2o., § 2o., da CLT. Na hipótese, embora os fatos narrados possam vir a caracterizar fraude a credores, não se enquadram ao conceito de controle comum entre as empresas, critério adotado para o reconhecimento do grupo econômico. Ao contrário, o próprio litígio instaurado entre as sociedades empresárias evidencia o dissenso na administração e gestão dos negócios a afastar a atração da responsabilidade pela formação do grupo econômico. Deve ser destacado, a esse propósito, que o incidente em execução fiscal, por meio do qual se postula o redirecionamento do feito executivo não é a via própria para dirimir conflitos societários entre as agravantes, devendo as partes direcionar a pretensão na justiça estadual, competente, como inclusive já noticiado nas razões recursais formuladas.

Sobre a caracterização do grupo econômico, dispõe o art. 2o., § 2o., da CLT, definindo-o pela união de uma ou mais empresas, com individual personalidade jurídica, e sob direção de uma única, nos seguintes termos:

Art. 2o. - (...).

§ 2o. - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Nesse sentido, destaco os seguintes precedentes:

(...).

De fato, não há confundir o instituto da responsabilidade pela formação por grupo econômico com o da desconsideração da personalidade jurídica, ou atração da responsabilidade tributária pela aplicação do art. 124 do CTN, visto que alicerçados em pressupostos de fato e fundamentos legais distintos.

Tal conclusão, implica, portanto, apenas que a pretensão de desconstituir os negócios jurídicos entabulados alegadamente em fraude a credores não pode ser discutida nessa via incidental da execução fiscal. Com efeito, o incidente em execução fiscal não se confunde com ação pauliana, via adequada para o exame da alegada integralização de capital em fraude a credores. Nesse sentido:

(...).

Na hipótese, o que se pretende é o reconhecimento de anulabilidade de negócios jurídicos de integralização de capital e alienações de imóveis em fraude a credores, de modo incidental à execução. Trata-se de evidente inadequação da via eleita, incompatível com o pedido de redirecionamento da execução fiscal (fls. 1.477/1.479).

6. Reza o art. 135, III do CTN que *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, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

7. Verifica-se que o redirecionamento com base no art. 135, III do CTN não se amolda ao caso dos autos. Além de se basear em *meros indícios*, só seria possível, em tese, o redirecionamento da execução fiscal contro o sócio Nadim Andraus, e não contra as empresas que o tem como integrante societário, no caso, as empresas JNA e NAJE.

8. Aliado o argumento exposto no voto-vista de fls. 1.477/1.479, ao dispositivo legal que embasou o redirecionamento (art. 135, III do CTN), verifica-se que a tese não se sustenta, pois não há como se admitir a responsabilidade das recorrentes por mero *indício de vinculação entre a empresa executada e as empresas JNA e NAJE*, se essas foram criadas no ano de 2000, após, portanto, ao fato gerador ocorrido entre março de 1993 a abril de 1997.

9. Outrossim, a teor do art. 124, I do CTN, somente são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal. Nas lições do Professor HUGO DE BRITO MACHADO, esse interesse comum decorre de um interesse jurídico, e não meramente fático. Vejamos:

O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica, como é o caso daquela que se estabelece entre os cônjuges, no exemplo há pouco citado (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Malheiros, 2012, p. 150).

10. Outra não é a orientação desta Corte Superior, que tem assentado que não existe responsabilidade tributária de quem não participou da

elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas; o conceito de grupo econômico, tão valioso em outras searas jurídicas, como o Direito do Trabalho, não se tem por configurado no Direito Tributário, pela fortuita circunstância de um indivíduo participar, ao mesmo tempo, da composição acionária de mais de uma empresa. Nesse sentido:

Processo Civil. Violação do art. 535 do CPC. Inexistente. Execução fiscal. Crédito previdenciário. Legitimidade passiva. Grupo econômico. Solidariedade. Inexistência. Súmula 7/STJ.

(...).

4. *Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.*

5. *A pretensão da recorrente em ver reconhecida a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.*

Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 16.12.2013).

11. Ademais, ainda que se aceitasse a tese do *indício de vinculação entre as empresas*, a jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico para configurar a entidade denominada de *grupo econômico*, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Neste sentido.

Processual Civil e Tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Execução fiscal. ISS. Sujeição passiva. Arrendamento mercantil. Grupo econômico. Solidariedade. Verificação. Impossibilidade. Súmula 7/STJ.

1. *Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a*

solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

(...).

3. *Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1T, DJe 27.3.2015).*

Tributário. Processual Civil. Responsabilidade solidária. Formação de grupo econômico. Indisponibilidade de bens. Reexame de fatos e provas. Impossibilidade. Súmula 7/STJ.

1. *Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.*

(...).

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, 2T, DJe 13.3.2015).

12. Sendo assim, se o fato gerado ocorrido na empresa LEMOS DANOVA, remonta aos anos de 93 a 97, não há como admitir que empresas constituídas no ano de 2000 sejam responsabilizadas, embora se possa atribuir responsabilidade por infração a quem dirigia aquela empresa, na época, se apurado algum dos eventos do art. 135 do CTN.

13. Ante o exposto, nego provimento aos Agravos Regimentais.

14. É como voto.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL No.
1.070.441-SC (2008/0142613-2)

Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA

Embargante: Fazenda Nacional

Procuradores: Claudio Xavier Seefelder Filho e outro(s)
 Patrícia Vieira Gabardo e outro(s)
Embargado: Ivo Antônio Spironello
Advogado: Isaias Grasel Rosman e outro(s)

EMENTA

Recurso fundado no CPC/1973. Tributário e Processual Civil. Embargos de declaração. Vícios do art. 535 do CPC/1973. Existência. Contribuição social. Empregador rural pessoa física. Contribuição incidente sobre a receita da comercialização da produção. Reconhecimento, pelo STF, no regime da repercussão geral, da inconstitucionalidade do art. 25 da Lei no. 8.212/1991, na redação dada pelo art. 1o. da Lei no. 8.540/1992. Art. 1o. da Lei no. 10.256/2001. Declaração de inconstitucionalidade por órgão fracionário do STJ. Impossibilidade. Ofensa à Súmula Vinculante no. 10/STF. Efeito repristinatório. Restauração de eficácia da norma revogada. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes.

1. Não há falar em vício no *decisum* embargado, no tocante ao reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, uma vez que, consoante consignado no voto condutor, houve a adesão aos fundamentos adotados pelo STF no julgamento do RE no. 596.177, no sentido de que referida lei seria formalmente inconstitucional, em razão da previsão constitucional de reserva de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio da Seguridade Social, ainda que outros fundamentos tenham sido citados a título de *obiter dictum*.

2. O reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 10.256/2001 pelo acórdão embargado, ou seja, de dispositivo legal ainda não declarado inconstitucional pela Suprema Corte, de fato, ofende a cláusula de reserva de plenário e a Súmula Vinculante no. 10/STF.

3. Com a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, que havia alterado o art. 25 da Lei no. 8.212/1991, deve-se ter por repristinada, para

os empregadores rurais pessoa física, a aplicação do art. 22 da Lei no. 8.212/1992, que estabeleceu a contribuição incidente sobre a comercialização de produtos rurais com base na folha de salários.

4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para reconhecer a legalidade da exigência da contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o resultado da comercialização de sua produção, com base na Lei no. 10.256/2001, tanto quanto a vigência do art. 22 da Lei no. 8.212/1991, no tocante ao período anterior à Lei no. 10.256/2001, para fins de cobrança da contribuição para o empregador rural pessoa física.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 7 de junho de 2016 (data do julgamento).

Ministro Sérgio Kukina, Relator

DJe 21.6.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Sérgio Kukina: Cuida-se de embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional, desafiando acórdão proferido pela Primeira Turma, que recebeu a seguinte ementa (fl. 369):

Tributário. Contribuição social. FUNRURAL. Empregador rural pessoa física. Contribuição incidente sobre a receita da comercialização da produção. Extinção dessa contribuição pelo art. 138 da Lei no. 8.213/1991. Posterior reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade do art. 25 da Lei no. 8.212/1991, na redação

dada pelo art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, que restabelecera aludida hipótese de exação. Orientação jurisprudencial que ora se acolhe. Recurso do contribuinte provido.

1. Na linha de precedentes deste STJ, a contribuição ao FUNRURAL, incidente sobre a receita da comercialização da produção rural, foi extinta pelo art. 138 da Lei no. 8.213/1991, relativamente ao empregador rural pessoa física (AgRg no Ag no. 1.359.692/RS, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 9.9.2011; AgRg no REp no. 1.226.313/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 19.4.2011), tendo, contudo, sido restabelecida por força do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, no passo em que deu nova redação ao art. 25 da Lei no. 8.212/1991.

2. Entretanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário no. 596.177/RS, processado sob o rito do art. 543-B do CPC (DJe 29.8.2011), averbou a inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, reconhecendo, com isso, a não sujeição do empregador rural pessoa física ao recolhimento de contribuição previdenciária sobre a receita da comercialização de sua produção.

3. Recurso especial do contribuinte parcialmente provido para se afastar a incidência do tributo questionado no subjacente mandamus, com a devolução do feito à Corte de origem, para que prossiga no julgamento das demais questões levantadas no apelo do impetrante.

A parte agravante, em suas razões, sustenta a existência de omissões no julgado, pois (I) o recurso especial da parte contribuinte não poderia ter sido conhecido por deficiência na fundamentação (Súmula no. 284/STF); (II) a matéria controvertida teria sido decidida à luz de fundamentos constitucionais, por isso que escaparia à apreciação do STJ. Assevera, ainda, que *a constitucionalidade da tributação à luz do art. 1o. da Lei no. 10.256/2001 não foi objeto de deliberação do STF quando do julgamento do RE no. 596.177/RS. Referida questão, aliás, de índole eminentemente constitucional, encontra-se pendente de deliberação pelo Excelso Pretório, que já reconheceu sua repercussão geral no bojo do RE no. 718.874/RS, AINDA PENDENTE DE JULGAMENTO (fl. 378).*

Defende, também, que, *ao afastar a constitucionalidade da tributação à luz da Lei no. 10.256/2001, sem, contudo, submeter prévio incidente de inconstitucionalidade do art. 1o. do aludido diploma legal, essa 1a. Turma não apenas omitiu-se e, em decorrência, afrontou o art. 97 da CF/1988,*

mas também omitiu-se e, também nesse ponto, usurpou a competência do STF, malferindo o art. 102, III, a, da CF/1988 (fls. 378), ponderação essa levantada pelo Ministro Ari Pargendler em seu voto vencido.

Requer, então, o prequestionamento das questões levantadas no voto vencido e a integração do julgado, para que se adeque às conclusões do julgamento do STF no RE no. 596.177, que declarou a inconstitucionalidade, apenas por vício formal, da cobrança da contribuição social do empregador rural pessoa natural.

Aponta, ademais, omissão no julgamento do agravo regimental do contribuinte, pleiteando a manifestação quanto à reconstituição da lei anterior àquela que foi declarada inconstitucional, ao argumento de que, *se a nova técnica de tributação dos empregadores rurais, inaugurada pela Lei no. 8.540/1992, é inconstitucional, volta a incidir a forma de cobrança anterior, constante originariamente da Lei no. 8.212/1991, da qual o empregador rural não pode ser afastado, até mesmo em respeito aos princípios da solidariedade e da isonomia* (fl. 381).

Postula, por fim, o prequestionamento dos arts. 194 e 195 da CF.

Instada a se manifestar, a parte ora embargada, Ivo Antônio Spironello, ficou inerte (cf. certidão de fls. 392 e 393).

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República Moacir Guimarães Morais Filho, opina pelo desprovimento do recurso (fls. 399/402).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Sérgio Kukina (Relator): A irresignação da parte embargante merece parcial acolhimento, conforme razões a seguir expostas.

A controvérsia dos autos diz com a existência ou não de relação jurídico-tributária no tocante à contribuição social devida pelo empregador rural pessoa física, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural (antes denominada FUNRURAL), no período de 1994 até fevereiro de 2005 (data da impetração).

A Primeira Turma, na sessão de 2 de setembro de 2014, por maioria (em parte vencido o Ministro Ari Pargendler), conheceu do recurso especial para lhe dar provimento, ao fundamento de que houve a extinção definitiva da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural do empregador rural pessoa física desde 25.7.1991, isso em decorrência do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário no. 596.177/RS, processado sob o rito do art. 543-B do CPC.

No que importa ao presente recurso integrativo, compulsando os autos, verifica-se que a tese sustentada pela Fazenda embargante, qual seja, a de que o recurso especial seria inadmissível pela incidência do óbice da Súmula no. 284/STF, não merece acolhimento. Isso porque o art. 138 da Lei no. 8.213/1991, dispositivo legal citado como violado, determinou a extinção da contribuição incidente sobre a produção rural para os produtores rurais empregadores (pessoas físicas e pessoas jurídicas), cujo argumento embasou a tese da parte contribuinte de que não deveria mais recolher referida exação, não havendo, pois, falar em deficiência da fundamentação.

Adiante, uma leitura atenta do acórdão local permite verificar que este apresentou fundamentos tanto constitucionais quanto infraconstitucionais, o que permitiu o julgamento do presente recurso pelo Superior Tribunal de Justiça, o que é reforçado também pelos diversos julgados que esta Corte já havia proferido sobre a matéria em debate. Ademais, o próprio art. 543-B do CPC autoriza os órgãos colegiados dos demais tribunais a aplicar o entendimento firmado pelo STF no regime de repercussão geral, que foi a precisa hipótese dos autos.

Não há falar, ainda, em vício no *decisum* embargado no tocante ao reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, uma vez que, consoante consignado no voto condutor, houve a adesão ao fundamento adotado pelo STF, no sentido de que referida lei seria formalmente inconstitucional, em razão da reserva de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio da Seguridade Social. Houve também, a título de *obiter dictum*, menção aos demais fundamentos citados no voto condutor, quais sejam: (I) o art. 1o. da Lei no. 8.540/1992 teria criado nova hipótese de incidência

de contribuição social não prevista no art. 195, I, da CR; e (II) os empregadores rurais pessoa física estariam sujeitos à dupla tributação ao recolher a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, além daquela instituída pela Lei no. 8.540/1992, ferindo, portanto, o princípio da isonomia.

É oportuno transcrever, uma vez mais, a ementa do referido julgado:

Constitucional. Tributário. Contribuição social previdenciária. Empregador rural pessoa física. Incidência sobre a comercialização da produção. Art. 25 da Lei no. 8.212/1991, na redação dada pelo art. 1o. da Lei no. 8.540/1992. Inconstitucionalidade.

I - Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II - Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III - RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(RE no. 596.177, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 1.8.2011, DJe 29.8.2011)

De outro lado, a irresignação prospera com relação ao efeito expansivo que foi dado à declaração de inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992, de modo a abranger, por arrastamento, também o 1o. da Lei no. 10.256/2001, no período de vigência de referida norma.

Explico.

Conforme a própria Corte Constitucional afirmou, ao julgar os aclaratórios do RE no. 596.177, além de ter retificado a ementa para fazer constar como fundamento para o reconhecimento da inconstitucionalidade apenas a *Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social*, expressamente consignou não ter sido examinada a constitucionalidade do tributo cobrado com fundamento na Lei no. 10.256/2001. Tal acórdão integrativo veio assim sumariado:

Ementa: Embargos de declaração no recurso extraordinário. Fundamento não admitido no deslinde da causa deve ser excluído

da ementa do acórdão. Impossibilidade da análise de matéria que não foi adequadamente alegada no recurso extraordinário nem teve sua repercussão geral reconhecida. Inexistência de obscuridade, contradição ou omissão em decisão que cita expressamente o dispositivo legal considerado inconstitucional. I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador” (fl. 260). II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei no. 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida. III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

(RE no. 596.177 ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 17.10.2013, acórdão eletrônico DJe-226 divulg 14.11.2013 public 18.11.2013)

Adiante, consoante mencionado pela parte recorrente, foi reconhecida pelo STF, em 2013, a repercussão geral da *Validade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos do art. 1o. da Lei no. 10.256/2001* (Tema 669), em decisão que restou assim enunciada:

Ementa: Constitucional. Tributário. Contribuição social. Empregador rural pessoa física. Receita bruta. Comercialização da produção. Art. 25 da Lei no. 8.212/1991, na redação dada pela Lei no. 10.256/2001. Constitucionalidade. I - A discussão sobre a constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei no. 8.212/1991, com a redação dada pela Lei no. 10.256/2001, ultrapassa os interesses subjetivos da causa. II - Repercussão geral reconhecida.

(RE no. 718.874 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 22.8.2013, processo eletrônico DJe-178 divulg 10.9.2013 public 11.9.2013)

Nos fundamentos da afetação, o Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, considerou que a Lei no. 10.256/2001, ao contrário da Lei no. 8.540/1992, foi editada quando já estava em vigor a Emenda Constitucional no. 20/1998, *verbis*:

A questão versada neste recurso consiste em definir, ante o pronunciamento desta Corte no RE no. 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio e no RE no. 596.177/RS, de minha relatoria, se a exigência da contribuição do empregador rural pessoa física incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, com fundamento Lei no. 10.256/2001, editada após a Emenda Constitucional no. 20/1998, seria constitucionalmente legítima.

[...]

Além disso, a repercussão geral do tema referente à constitucionalidade da exigência de contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o resultado da comercialização de sua produção, foi reconhecida no RE no. 596.177/RS, de minha relatoria.

Contudo, não houve nessa oportunidade tampouco no julgamento do RE no. 363.852/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, o exame da matéria sob o enfoque presente neste recurso, a saber: a exigência do tributo com fundamento em lei editada após a Emenda Constitucional no. 20/1998.

Assim, tenho que o reconhecimento da inconstitucionalidade, pelo órgão fracionário, no caso, a Primeira Turma, de dispositivo de lei federal ainda não declarado inconstitucional pela Suprema Corte, de fato, ofende a cláusula de reserva de plenário e a Súmula Vinculante no. 10/STF (*Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.*).

Essas ponderações, inclusive, já haviam sido feitas pelo Ministro Ari Pargendler, que assim se manifestou em seu voto vencido (fl. 365):

2. Data venia, a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei no. 8.212, de 1991, na redação que lhe deu a Lei no. 10.256, de 2001, só pode ser proclamada pela Corte Especial, não decorrendo da decisão do Supremo Tribunal Federal a respeito da inconstitucionalidade do art. 25 da Lei no. 8.212, de 2001, na redação que lhe deu a Lei no. 9.528, de 1997, que teve como pano de fundo o regime vigente antes da Emenda Constitucional no. 20, de 1998.

Aliás, a inconstitucionalidade, ou não, do art. 25 da Lei no. 8.212, de 1991, na redação que lhe deu a Lei no. 10.256, de 2001, é objeto

de Repercussão Geral no RE no. 718.874, RS, relator o Ministro Ricardo Lewandowski (Plenário, 22.8.2013), e terá como cenário o regime vigente após a Emenda Constitucional no. 20, de 1998.

Estando, portanto, o Supremo Tribunal Federal por decidir essa questão, a observância do princípio da reserva do plenário se impõe.

Nessas circunstâncias, há que se reconhecer a legalidade da exigência da contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o resultado da comercialização de sua produção, com base na Lei no. 10.256/2001.

Com relação à omissão quanto à alegada repristinação constitucional, a insurgência também merece acolhida.

De fato, o art. 1o. da Lei no. 8.540/1992 havia promovido alterações no texto do art. 25 da Lei no. 8.212/1991, no sentido de substituir a contribuição devida pelos empregadores rurais pessoas físicas, que, de início, tinha por base a folha de salários, pela contribuição devida com base na comercialização rural. No entanto, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 1o. da Lei no. 8.540/1992 pelo STF, na sistemática da repercussão geral, por força da repristinação, deve ser revigorada, para os empregadores rurais pessoa física, a aplicação do art. 22 da Lei no. 8.212/1992, que havia estabelecido a contribuição incidente sobre a comercialização de produtos rurais com base na folha de salários.

No mesmo sentido, confira-se:

Tributário e Processual Civil. Agravo regimental no recurso especial. FUNRURAL. Contribuição incidente sobre a comercialização da produção de empregador rural. Lei no. 10.256/2001. Declaração de inconstitucionalidade. Efeitos. Repristinação da norma revogada. Decisão extra petita. Inocorrência. Precedentes uníssimos do STJ. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pedido de repetição de indébito e compensação. Prazo prescricional. Cinco anos. Precedentes do STJ e do STF. Afastamento, no caso, do prazo decenal (“cinco mais cinco”). Agravo regimental improvido.

I. Entendia o STJ que “o prazo prescricional na repetição de indébito de cinco anos definido na Lei Complementar no. 118/2005 somente incidirá sobre os pagamentos indevidos ocorridos a partir da

entrada em vigor da referida lei, ou seja, 9.6.2005. Vide o REsp no. 1.002.032/SP, julgado pelo regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). Este entendimento foi superado quando, sob o regime de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada em 4.8.2011, no julgamento do Recurso Extraordinário no. 566.621/RS (DJe 18.8.2011), pacificou a tese de que o prazo prescricional de cinco anos definido na Lei Complementar no. 118/2005 incidirá sobre as ações de repetição de indébito ajuizadas a partir da entrada em vigor da nova lei (9.6.2005), ainda que estas ações digam respeito a recolhimentos indevidos realizados antes da sua vigência” (STJ, AgRg no REsp no. 1.440.852/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe de 13.5.2014).

II. Ajuizada a presente ação em 8.6.2010, é de ser aplicado, portanto, no caso, o prazo prescricional quinquenal.

III. Nos termos da jurisprudência, “Esta Corte firmou compreensão segundo a qual, ‘uma vez declarada a inconstitucionalidade das referidas leis, deve-se aplicar a redação originária da Lei no. 8.212/1992, que dispõe ser válida a tributação com base na folha de salários. Tal orientação espelha a jurisprudência do STJ, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade acarreta a repristinação da norma revogada pela lei viciada. Precedentes do STJ’ (AgRg no REsp no. 1.423.352/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 20.3.2014, DJe 27.3.2014)’ e AgRg nos EDcl no REsp no. 1.517.542/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 26.5.2015. (...) Não há julgamento extra petita quando o acolhimento da pretensão decorre da interpretação lógico-sistemática da peça inicial” (STJ, AgRg nos EDcl no REsp no. 1.333.323/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, Segunda Turma, DJe de 14.10.2015).

IV. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no REsp no. 1.506.191/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Segunda Turma, julgado em 17.3.2016, DJe 29.3.2016)

Tributário e Processual Civil. Agravo regimental no recurso especial. Contribuição sobre a comercialização de produtores rurais. Repristinação de legislação anterior. Possibilidade. Sucumbência recíproca. Súmula no. 7 do STJ.

1. Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 25 da Lei no. 8.870/1994, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido pela eficácia da redação originária do art. 22 da Lei no. 8.212/1992, a qual dispõe ser válida a tributação com base na folha de salários, no que se refere à contribuição incidente sobre a comercialização de produtos rurais. Nesse sentido: AgRg nos EDcl no REsp no. 1.334.431/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 22.5.2013; AgRg no REsp no. 1.358.091/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 19.5.2014.

2. Reconhecida a prescrição quinquenal e decidido que não há direito à repetição da totalidade das contribuições recolhidas, não há como, em sede de recurso especial, aferir-se a proporcionalidade da sucumbência de cada parte, porquanto necessária a análise de documentos e, até mesmo, a realização de prova pericial para se constatar eventual desproporcionalidade (Súmula no. 7 do STJ).

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp no. 1.422.730/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 10.2.2015, DJe 20.2.2015)

Por fim, não cabe ao Superior Tribunal de Justiça, ainda que para fins de prequestionamento, examinar, na via especial, alegada violação a dispositivo constitucional, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal. No mesmo sentido: EDcl no AgRg na Rcl no. 13.132/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Primeira Seção, DJe 7.10.2013; EDcl no AgRg no REsp no. 1.329.049/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Primeira Turma, DJe 1.10.2013; EDcl no AgRg no REsp no. 1.335.271/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 2.10.2013.

Ante o exposto, acolho, em parte, os embargos declaratórios da Fazenda Nacional, para reconhecer: (I) a legalidade da exigência da contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o resultado da comercialização de sua produção, com base na Lei no. 10.256/2001 e (II) a vigência do art. 22 da Lei no. 8.212/1991, no tocante ao período anterior à Lei no. 10.256/2001, para fins de cobrança da contribuição para o empregador rural pessoa física.

É como voto.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA No. 41.759-RJ
(2013/0094401-7)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Recorrente: Caixa Econômica Federal

Advogado: Luiz Fernando Padilha e outro(s)

Recorrido: União

EMENTA

Tributário e Processual Civil. Recurso ordinário em mandado de segurança. Impetração contra decisão judicial. Terceiro. Remuneração de depósitos judiciais. Ação de natureza tributária. Erro no preenchimento de guia. Irrelevância.

1. *A impetração de segurança por terceiro, contra ato judicial, não se condiciona à interposição de recurso* (Súmula no. 202 do STJ).

2. O erro no preenchimento de formulário por ocasião da efetivação de depósito judicial de valores referentes a tributos federais, em ação de natureza tributária, não impede a remuneração do capital pela taxa SELIC, conforme estabelece a Lei no. 9.703/1998.

3. Recurso ordinário desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 19 de abril de 2016 (data do julgamento).

Ministro Gurgel de Faria, Relator

DJe 28.4.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Gurgel de Faria: Trata-se de recurso ordinário interposto pela CAIXA ECONÔMICA FEDERAL – CEF contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2a. Região, cuja ementa é a seguinte (e-STJ fls. 411/412):

Tributário. Agravo interno em mandado de segurança. Ação ajuizada por terceiro interessado. Mandado de segurança. Possibilidade. Depósito judicial. Lei no. 9.703/1998. Aplicabilidade.

I - O impetrante não faz parte da relação processual, sendo apenas o terceiro interessado, o que, segundo o entendimento do Eg STJ, não o condiciona à interposição de recurso e autoriza o ajuizamento de ação mandamental contra decisão interlocutória. Cite-se o enunciado da Súmula no. 202, do citado Tribunal: “A impetração de segurança por terceiro, contra ato judicial, não se condiciona à interposição de recurso”.

II - A correção dos depósitos judiciais relativos a tributos e contribuições federais é disciplinada pela Lei no. 9.703/1998, a qual prevê expressamente o repasse do depósito, pela Caixa Econômica Federal, para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade (art. 1o., § 2o.). E, após a transferência, a remuneração dos depósitos se dá de acordo com a taxa SELIC (art. 2o.-A, § 2o.). A referida lei prevê, ainda, que aos depósitos efetuados antes de 1.12.1998 deve ser aplicada a sistemática ali prevista, de acordo com cronograma fixado pelo Ministério da Fazenda, sob pena de incidência da taxa SELIC, além da responsabilização dos administradores da instituição financeira (art. 2o.-A, § 3o.).

III - O depósito foi realizado em 29.6.2007, portanto, muito após o advento da Lei no. 9.703/1998, não havendo justificativa para que a CEF não tivesse efetuado a imediata transferência para a Conta Única do Tesouro Nacional, o que somente veio a ocorrer em 29.5.2009 (...).

IV - Não merece qualquer reparo a decisão de fls. 132, visto que o depósito foi efetivado em uma agência da impetrante, que inclusive, deveria ter observado a regular operacionalização do serviço oferecido.

V - Agravo Interno desprovido.

A recorrente considera não poder ser responsabilizada pela ausência de remuneração pela taxa SELIC do depósito judicial realizado em

ação tributária quando a parte interessada, em vez de utilizar-se do Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, utiliza-se do depósito judicial simples. Entende que, nessa hipótese, a remuneração do capital deve-se dar pela Taxa Referencial, nos termos do § 1o. do art. 11 da Lei no. 9.289/1996.

Apresentadas as contrarrazões pela Fazenda Nacional, nas quais se aduz o não cabimento do mandado de segurança contra decisão judicial passível de recurso (e-STJ fls. 439/442).

Parecer do Ministério Público Federal pelo não provimento do recurso (e-STJ fls. 452/456).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Gurgel de Faria (Relator): De início, cumpre destacar que *a impetração de segurança por terceiro, contra ato judicial, não se condiciona à interposição de recurso*, nos termos da Súmula no. 202 desta Corte.

Assim, cabível a impetração do *writ*, observo que a incidência da taxa SELIC é determinada em razão da natureza e finalidade dos valores depositados e não do tipo de documento utilizado para a efetivação da operação de depósito.

Essa conclusão pode ser extraída da Lei no. 9.703/1998, a qual estabelece que os depósitos judiciais e extrajudiciais realizados na Caixa Econômica Federal são repassados à Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para o pagamento dos respectivos tributos, sendo que, ao final da lide, a) são devolvidos ao depositante com juros *na forma estabelecida pelo § 4o. do art. 39 da Lei no. 9.250/1995*, hipótese em que serão debitados da Conta Única do Tesouro Nacional; ou b) são transformados em pagamento definitivo (art. 1o., § 3o., da Lei no. 9.703/1998).

Destarte, a existência de erro formal do depositante no documento necessário ao depósito não impede a remuneração do capital pela taxa SELIC.

A respeito, confirmam-se: AgRg nos EDcl no REsp no. 1.310.452/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 8.2.2013; RMS no. 29.119/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, AgRg no RMS no. 19.800/AM, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13.3.2009.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso ordinário.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.125.528-RS (2009/0102608-9)

Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Recorrido: Newton Sebastião Martinez Lewis

Curador: Walyra Eunice Lewis Delgado

Advogado: Rafael dos Santos e outro(s)

EMENTA

Tributário. Imposto de renda. Pensão previdenciária. Pessoa física absolutamente incapaz e judicialmente interdita. Moléstia grave. Isenção prevista no art. 6o., XIV e XXI, da Lei no. 7.713/1988. Repetição de indébito. Causa impeditiva de prescrição. Art. 198, I, do Código Civil. Incidência. Art. 108, I, do CTN. Analogia. Prescrição afastada.

1. Tratando-se de autor absolutamente incapaz e judicialmente interdito, portador de moléstia grave prevista no artigo 6o., XIV e XXI, da Lei no. 7.713/1988, não há falar em prescrição de quaisquer parcelas referentes à repetição do imposto de renda indevidamente cobrado sobre pensão previdenciária por ele recebida após o surgimento da incapacidade (o caso era de isenção do tributo), uma vez que, nos termos do art. 198, I,

do Código Civil, a prescrição não corre contra os absolutamente incapazes.

2. Não possuindo o Código Tributário Nacional regra própria que discipline a prescrição contra incapazes, lícito se revela o emprego da analogia, tal como previsto no art. 108, I, do CTN. Nesse contexto de lacuna, em benefício de incapaz, a regra impeditiva da prescrição, de que trata o art. 198, I, do CC, tem prevalência sobre a regra prescricional do art. 168, I, do CTN.

3. Como refere REGINA HELENA COSTA, *o uso de analogia - cercado das devidas cautelas - serve à praticabilidade tributária, na medida em que, como meio de integração da legislação tributária, permite suprir as lacunas do ordenamento, que poderiam causar dificuldades tanto no exercício de direitos pelo contribuinte quanto na fiscalização e arrecadação dos tributos (Praticabilidade e justiça tributária - exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 194).*

4. Recurso especial da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Napoleão Nunes Maia Filho e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 5 de abril de 2016 (data do julgamento).

Ministro Sérgio Kukina, Relator

DJe 12.4.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Sérgio Kukina: Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 105, III, *a*, da CF,

contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4a. Região, assim ementado (fl. 164):

Imposto de renda. Prescrição. Incapaz. Alienação mental. Isenção. Lei no. 7.713/1988, art. 6o., XIV e XXI. Lei no. 8.541/1992.

1 - Nos termos do art. 198, inc. I, do Código Civil, a prescrição não corre contra os absolutamente incapazes.

2 - A lei assegura a isenção de imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria ou reforma a quem for acometido de alienação mental (Lei no. 7.713, de 1998, art. 6o., inciso XIV).

3 - O autor, portadora de alienação mental desde 1990, faz jus à isenção prevista no inciso XXI do artigo 60 da Lei no. 7.713/1988 a partir de 10 de janeiro de 1991, conforme o pedido.

Sem contrarrazões pela parte autora (certidão à fl. 174).

Nas razões do especial, a Fazenda aponta violação ao art. 198, I, do Código Civil, sustentando, em síntese: (I) que a aplicação do referido dispositivo incide tão-somente na esfera cível, e não na seara tributária, pois o *Código Tributário Nacional é lei especial em relação ao Código Civil, de forma que, quando a matéria versar sobre prescrição tributária, deve-se aplicar os dispositivos daquele e não deste código (...)* Ou seja: se a *Lei Tributária (CTN) entende que os incapazes civilmente têm capacidade tributária e nada fala a respeito de “não correr a prescrição” contra eles, é porque, obviamente, não pretendeu o legislador dar aos incapazes tal benefício na esfera tributária.* (fls. 169/170); (II) incidir, na hipótese dos autos, o disposto no art. 168, I, do CTN, que prevê o prazo decadencial quinquenal para se pleitear a restituição de indébito tributário, restando prescritos, assim, os créditos anteriores a 17.7.2002.

Requer, com isso, o provimento do raro apelo, mediante o afastamento da aplicação do art. 198, I, do CC e o reconhecimento da incidência do art. 168, I, CTN, norma especial regente da matéria (fl. 171).

O Ministério Público Federal, em parecer exarado pela Subprocuradora Geral da República Denise Vinci Tulio, manifestou-se pelo não conhecimento do recurso especial, nos termos da seguinte ementa (fl. 184):

Ementa: Tributário. Ação de repetição de indébito. Imposto de renda. Incapaz. Alegação de prescrição das parcelas anteriores ao ajuizamento da ação. 1 - A Corte de origem não negou vigência ao art. 198, I, do CC. Ao contrário, aplicou tal dispositivo ao afirmar que contra os incapazes não corre a prescrição. 2 - A União pretende ver declarada ao caso a aplicação do art. 168, I, do CTN, e para isso alega negativa de vigência a dispositivo que foi aplicado ao caso. 3 - Da fundamentação do recurso não decorre logicamente a conclusão, requisito de toda e qualquer petição judicial. 4 - Incide, neste caso e por analogia, o Enunciado no. 284 da Súmula do STF, que estabelece ser inadmissível o recurso extraordinário quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia. 5 - Parecer pelo não conhecimento do recurso especial.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Sérgio Kukina (Relator): Sem embargo da diversa compreensão da Subprocuradoria-Geral da República, não se descortina o óbice descrito na Súmula no. 284/STF, eis que o recurso fazendário, em verdade, irroga hipótese de maltrato ao art. 198, I, do Código Civil, que recebeu ostensiva exegese da Corte de origem.

Passa-se, pois, ao enfrentamento do mérito recursal.

Versam os autos sobre ação ordinária de repetição de indébito em que o autor, incapaz judicialmente interditado e representado por sua curadora, pleiteia a restituição do imposto de renda incidente sobre a pensão previdenciária que recebe, ao argumento de que, desde 1990, é portador de moléstia grave (esquizofrenia), a qual se insere na isenção prevista no artigo 6o., XIV, da Lei no 7.713/198.

A magistrada de primeiro grau julgou procedente a ação e condenou a União a restituir os valores recolhidos a título de imposto de renda nos anos-calendários de 1991 a 2006, corrigidos desde o recolhimento indevido, pela taxa SELIC.

Em reexame necessário, o Tribunal *a quo* negou provimento à remessa oficial e ratificou o entendimento da sentença, no sentido de que não há falar em ocorrência de prescrição, uma vez que esta não corre contra os incapazes, nos termos do art. 198, I, do Código Civil.

No especial, a União se insurge contra a aplicabilidade, na espécie, do art. 198, I, do Código Civil, alegando, em síntese, que tal dispositivo não possui aplicação na esfera tributária, devendo, antes, ter incidência o art. 168, I, do Código Tributário Nacional, norma especial que contempla o prazo decadencial quinquenal para se pleitear a restituição de indébito, fulminando o período que precede os cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

A irrisignação, contudo, não merece guarida.

Nos termos do art. 198, I, do Código Civil:

Art. 198. Também não corre a prescrição:

I - contra os incapazes de que trata o art. 3o.;

O art. 3o., ali mencionado, dispõe que:

Art. 3o. São absolutamente incapazes de exercer pessoalmente os atos da vida civil:

(...)

II - os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática desses atos;

O Tribunal de origem, ao verificar o conjunto probatório dos autos, consignou estar comprovado que o autor, ora recorrido, é pessoa portadora de doença mental (esquizofrenia) desde 26.9.1990, reconhecendo seu direito quanto à isenção prevista no art. 6o., incisos XIV e XXI, da Lei no. 7.713/1998. Confira-se, a tanto, o seguinte trecho do acórdão recorrido (fls. 159/160):

O inciso XIV do artigo 6o. da Lei no. 7.713/1988, com a redação dada pela Lei no. 8.541/1992, prevê a isenção do imposto de renda sobre os proventos de aposentadoria de portadores das moléstias ali elencadas, in verbis:

Art. 6o. Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de

moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

Contudo, a Lei no. 9.250/1995 condicionou o reconhecimento da isenção prevista no artigo 6o. da Lei no. 7.713/1988 à comprovação da doença por meio de laudo pericial oficial, contendo, inclusive, prazo de validade, verbis:

Art. 30. A partir de 1o. de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art. 6o. da Lei no. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei no. 8.541, de 23 de dezembro de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1o. O serviço médico oficial fixará o prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle.

No caso dos autos, o Juízo a quo assim se manifestou na sentença (fls.), verbis:

(...)

No caso, o autor comprova ser portador de patologia enquadrada no art. 6o., XIV, da Lei no. 7.713/1988 desde 26 de setembro de 1990, de acordo com o que atesta laudo médico emitido pelo INSS, com cópia juntada aos autos (fl. 13). Portanto, a alegação da União sobre a necessidade de laudo emitido por serviço médico oficial para a implementação de isenção tributária não se enquadra no caso em tela.

Demonstrado, pois, que a parte autora faz jus ao benefício a partir do diagnóstico da doença, deverá ser julgada procedente a pretensão da parte autora para o fim de lhe serem restituídos os valores descontados a título de Imposto de Renda dos anos-calandário de 1991 a 2006.

(...)

A parte autora, de acordo com a cópia do laudo médico do INSS acostado nas fls. 13, é portadora de doença mental desde 26.9.1990.

Em 18.4.1986, o Juiz da 2a. Vara de Família e Sucessões decretou a interdição do autor, conforme certidão juntada a fls. 14.

Tenho que os documentos acima referidos são suficientes para atestar a doença, fazendo jus a autora à isenção prevista no artigo 6o. da Lei no. 7.713/1988.

Firmada a premissa de tal incapacidade, o acórdão regional chancelou, então, a incidência da causa impeditiva da prescrição desenhada no já transcrito art. 198, I, do CC (fl. 158).

A Fazenda recorrente, de sua parte, após salientar que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais (art. 126, I, do CTN), entende deva prevalecer, no caso concreto, o comando expresso no art. 168, I, do CTN, que ostenta a seguinte redação:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

- nas hipóteses dos incisos I e I do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art. 3o. da LC no. 118, de 2005).

O Código Tributário Nacional, realmente, não contém regra qualquer disciplinando a prescrição contra incapazes.

Em face de tal lacuna, lícito se faz recorrer ao emprego da analogia, tal como autoriza o art. 108, I, do CTN, de modo a se aplicar a regra contida no art. 198, I, do Código Civil, pois não seria razoável admitir-se que os incapazes, nos domínios do direito tributário, não pudessem contar, em termos de prescrição, com o regime protetivo estabelecido na legislação civil substantiva.

Nesse quadrante, vale colher o elucidativo ensinamento de Regina Helena Costa, *verbis*: *Desse modo, pensamos seja cabível o emprego de analogia no campo tributário, desde que tal não afete o próprio aperfeiçoamento das relações jurídicas obrigacionais e não-obrigacionais, nem se revele prejudicial ao contribuinte. Conseqüentemente, o uso de analogia - cercado das devidas cautelas - serve à praticabilidade tributária,*

na medida em que, como meio de integração da legislação tributária, permite suprir as lacunas do ordenamento, que poderiam causar dificuldades tanto no exercício de direitos pelo contribuinte quanto na fiscalização e arrecadação dos tributos (Praticabilidade e justiça tributária - exeqüibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 194).

Logo, forçoso reconhecer que a repetição deferida em prol do autor incapaz (ora recorrido) não se deixou atingir pela prescrição, ante a prevalência do comando normativo contido no art. 198, I, do Código Civil, cujo dispositivo, longe de ter sido malbaratado, recebeu correta exegese das antecedentes instâncias ordinárias.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.388.789-RJ (2013/0168920-3)

Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES

Recorrente: Peracio Exportadora de Café S/A

Advogados: José Osvaldo Bergi

Ana Paula de Barcellos

Felipe Monnerat Solon de Pontes e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

EMENTA

Processual Civil e Tributário. Recurso especial. Violação do artigo 535 do CPC. Não ocorrência. Vícios de integração não configurados. Cota de contribuição do café. Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo. Direito à restituição. Prescrição. Transcurso do prazo. Art. 18, inciso X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002. Renúncia tácita à prescrição. Não ocorrência. Precedentes.

1. Constatado que a Corte de origem decidiu a demanda de forma clara e fundamentada, apreciando todos os fundamentos necessários ao deslinde da controvérsia, não se configura a alegada violação do artigo 535 do CPC.

2. Caso em que o contribuinte requereu a repetição de indébito decorrente do recolhimento indevido do tributo denominado “quota de contribuição do café”, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo STF. O direito à repetição foi, no entanto, considerado prescrito, tendo em vista o transcurso de prazo superior a dez anos desde a data dos recolhimentos indevidos até a data do ajuizamento da demanda (tese dos “cinco mais cinco”).

3. A recorrente defende que deve ser afastada a prescrição, pois o artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002, configura: (i) renúncia tácita ao prazo prescricional para repetição do indébito referente às “quotas de contribuição do café”, nos termos do artigo 191 do CC/2002 e (ii) prática de ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do artigo 503 do CPC, de modo a fazer perder o objeto os embargos infringentes nos quais se discutiu a prescrição.

4. O fato de a lei ter sido editada apenas após o transcurso do prazo prescricional para a eventual repetição de indébito, bem como de ter sido incluída a expressão *ex officio* no § 3o. não leva à conclusão de que há inequívoca determinação de restituição dos valores pagos indevidamente aos contribuintes que assim solicitarem. Ao contrário, a leitura do dispositivo apenas revela que o legislador pretendeu deixar claro que a devolução de quantias eventualmente pagas a título de “quota de contribuição do café” não decorreria automaticamente das autorizações previstas no *caput*, inciso X.

5. A par disso, ainda que seja admitida a renúncia tácita da Administração Pública à prescrição, nos termos do artigo 191 do Código Civil, no caso concreto ela não se configura, pois o artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002 não representa fato incompatível com a prescrição, na medida em que, além de não se referir expressamente à prescrição, não autoriza expressa e automaticamente a restituição dos indébitos.

6. Nessa mesma linha de raciocínio, não prospera a tese de que a alteração legislativa constitui ato incompatível com a vontade de recorrer, nos termos do artigo 503 do CPC, na medida em que os embargos infringentes então pendentes de julgamento na data do advento da lei tratavam exclusivamente do prazo prescricional para a repetição do indébito.

7. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região), por maioria, vencidos os Srs. Ministros Regina Helena Costa e Napoleão Nunes Maia Filho, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente) (voto-vista) e Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região) (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 15 de dezembro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Benedito Gonçalves, Relator

DJe 4.3.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves: Trata-se de recurso especial interposto por Peracio Exportadora de Café S/A, com fundamento na alínea *a* do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Segunda Região, em sede de embargos infringentes, assim ementado (fl. 399):

Embargos infringentes. Tributário. Quota de contribuição. Decreto-Lei no. 2.295/1986. Repetição de indébito. Prescrição. LC no. 118/2005. Súmula no. 52 deste TRF 2a. Região.

I - Tendo em vista a aposentadoria do eminente relator Desembargador Federal Paulo Barata, coube a este vogal a lavratura do acórdão.

II - Ação objetivando a repetição do indébito de quotas de contribuição recolhidas com base no Decreto-Lei no. 2.295/1986.

III - O prazo prescricional para pleitear o indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, para as situações constituídas antes da entrada em vigos da LC no. 118/2005. Precedente do STJ, Aplicação da Súmula no. 52 deste Tribunal.

IV - Embargos infringentes providos para que prevaleça o voto vencido no que toca à prescrição.

Os embargos de declaração foram rejeitados pelos acórdãos de fls. 453-465 e 477-484.

Em suas razões, a recorrente afirma que o acórdão recorrido ofendeu o artigo 535 do CPC, na medida em que deixou de se manifestar a respeito de questões indispensáveis à solução da controvérsia, dentre as quais: (i) tese a respeito da impossibilidade de aplicação da nova orientação do STJ acerca da prescrição da repetição de indébito tributário; (ii) aplicação do artigo 503 do CPC à hipótese, na medida em que a alteração legislativa perpetrada pela Lei no. 11.051/2004 no artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002 teria causado a perda de objeto dos embargos infringentes da União. Nesta hipótese específica, afirma que o Tribunal de origem estava obrigado a se manifestar acerca da questão, por se tratar de questão de ordem pública, a qual foi invocada na primeira oportunidade da ora recorrente de se manifestar nos autos, a saber: nos primeiros declaratórios opostos contra o acórdão julgador dos embargos infringentes.

Quanto ao juízo de reforma, aduz que houve violação do artigo 18, inciso X, § 3o., da Lei no. 10.522/2002, artigo 503 do CPC e artigo 191 do Código Civil, na medida em que, resumidamente: (i) o § 3o. do referido artigo 18 da Lei no. 10.522/2002 determinaria a restituição dos valores pagos indevidamente a título de “quota de contribuição do café”, posteriormente declarada inconstitucional pelo STF aos contribuintes que assim requererem; (ii) a referida determinação legal, a par de configurar fato novo a afastar o interesse recursal da Fazenda e prejudicar os embargos infringentes então pendentes de julgamento

(forte no artigo 503 do CPC); significou que houve renúncia tácita ao prazo prescricional, sob pena de ser inócua, já que a lei foi editada após o transcurso do prazo prescricional para a exigência da repetição de indébito.

Às fls. 518-545, a ora recorrente apresentou recurso extraordinário.

A Fazenda Nacional apresentou petição de contrarrazões às fls. 581-599, nas quais defende, primeiramente, a falta de prequestionamento dos artigos tidos por violados, a não ocorrência de ofensa ao artigo 535 do CPC, pois as omissões ora alegadas foram apontadas tão somente nos declaratórios e não foram abordadas em nenhum momento antes do julgamento da apelação.

Quanto ao juízo de reforma, pugna pelo desprovemento do recurso especial, aplicando-se a Súmula no. 83/STJ, tendo em vista os precedentes desta Corte sobre o tema, nos quais já se consignou que o artigo 18 da Lei no. 10.522/2002 apenas dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição em dívida ativa da União e o ajuizamento de execução fiscal nos casos do pagamento da quota de contribuição para a exportação de café, posteriormente considerada inconstitucional, nada dispondo acerca da renúncia à prescrição, a qual, segundo a jurisprudência desta Corte, deve ser expressamente autorizada por lei.

Decisão positiva de admissibilidade do recurso especial à fl. 605.

O Ministério Público, no parecer de fls. 625-629, opinou pelo provimento do recurso especial, em razão da ofensa ao artigo 535 do CPC.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves (Relator): Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial.

Emerge dos autos que a ora recorrente ajuizou, em 17 de abril de 1998, ação de repetição de indébito na qual requereu a devolução de quantias pagas indevidamente a título de “quota de contribuição do café”, a qual foi julgada improcedente.

O acórdão recorrido deu provimento ao recurso de apelação para reconhecer a inconstitucionalidade do tributo e afastar a prescrição, pois o termo inicial do prazo prescricional para o pedido de restituição do indébito tributário deveria ser contado a partir da data da declaração *erga omnes* de inconstitucionalidade do tributo pelo Senado Federal (fl. 284).

Diante da reforma, por maioria, da sentença de mérito, a Fazenda Nacional interpôs embargos infringentes, no intuito de fazer prevalecer o voto vencido, segundo qual deveriam ser consideradas prescritas as parcelas indevidamente recolhidas no período de dez anos anteriores à propositura da demanda, nos termos da jurisprudência do STJ (“tese dos cinco mais cinco”).

O referido recurso foi provido, dando ensejo à interposição do presente recurso especial.

De início, entendo que não se configuram, no acórdão recorrido, vícios de integração que ensejem a sua anulação.

Com efeito, o Tribunal Regional Federal julgou a causa de forma clara, completa e fundamentada, concluindo, por ocasião da apreciação dos embargos infringentes, pela aplicação do entendimento então fixado pelo STJ, no sentido de que o prazo prescricional para a repetição do indébito tributário (“tese dos cinco mais cinco”) deve ser contado a partir da data do recolhimento indevido, mesmo para os casos em que é reconhecida a inconstitucionalidade do tributo. Dessa forma, não há falar em omissão a respeito da tese de que não seria possível a aplicação do novo entendimento do STJ ao caso concreto, uma vez que a conclusão do acórdão foi exatamente o contrário.

Quanto à tese relativa à alegada perda de objeto dos embargos infringentes da União por força do advento da nova redação do artigo 18, inciso X, § 3º. da Lei no. 10.522/2002, da mesma forma não se configura a alegada omissão, pois foi expressamente rechaçada pelo acórdão julgador dos embargos declaratórios nos embargos infringentes, nos seguintes termos (fls. 479-482 - grifos nossos):

[...]

Alega a embargante a existência de omissão uma vez que, tanto o julgamento dos embargos infringentes como os primeiros declaratórios deixaram de se manifestar acerca do artigo 503 do CPC, fundamento

diverso da alegada renúncia à prescrição, sendo certo que o voto vencido da lavra da Desembargadora Federal Dra. Lana Regueira, “não tratou do tema, muito embora tenha feito referência à falta de interesse da União”.

Em relação a este ponto é importante esclarecer que, em nenhum momento, nos autos, a alegação de falta de interesse em agir bem como a questão acerca do artigo 503 do CPC, foram ventiladas pela ora embargante, apenas tendo levantado a tese da renúncia à prescrição. Confira-se a petição de fls. 615/624, onde a ora embargante, trazendo à lide fato novo, qual seja, a entrada em vigor da Lei no. 10.522/2002, requer, com base na alegação de renúncia à prescrição decorrente da interpretação dada ao artigo 18 da aludida norma, seja rejeitada a tese de prescrição suscitada pela União, em suas razões de apelação. Nem mesmo nos declaratórios de fls. 669/671, interpostos em face ao acórdão de fls. 667, ou no bojo da manifestação de fls. 687/688, discorreu a esse respeito. Tampouco as contrarrazões de fls. 735/739, em resposta aos embargos infringentes interpostos pela União, trouxeram a matéria a debate.

Em assim sendo, não havia razões que justificassem a manifestação do Órgão Julgador, acerca do artigo 503 do CPC, por ocasião do julgamento dos embargos infringentes.

Ora, foi apenas por ocasião do voto vencido, em sede de embargos infringentes, que a ilustre Desembargadora Federal Lana Regueira trouxe a questão à tona, fundamentando-se no artigo 19, § 3o., da Lei no. 10.522/2002, para afastar a ausência de interesse em agir da UNIÃO, esi que esta norma “prevê a necessidade da manifestação da União Federal no sentido de que não possui interesse e, a própria utilização dos embargos infringentes é demonstração clara e irrefutável de que a Ré possui interesse no prosseguimento do feito.”

Além disso, quando do julgamento, perquiriu-se acerca dos pontos relevantes deduzidos nesta ação, levando em consideração o ordenamento jurídico pertinente ao caso não sendo necessário que todos argumentos utilizados pelas partes fossem enfrentados.

Entende, ainda, a ocorrência de obscuridade em virtude da afirmação de que a Lei no. 10.522/2002 “não está relacionada com o prazo de prescrição para a repetição do indébito”, enquanto que a tese sustentada seria a de que “o referido diploma veiculou determinação legal incompatível com a prescrição, de modo que a União renunciou a ela de maneira tácita, nos termos autorizados pela art. 191 do CC.”

Ocorre que o mencionado dispositivo legal determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional, da inscrição como Dívida Ativa da União, do ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem como o cancelamento do lançamento e da inscrição, relativamente aos tributos constantes de seus incisos I a X. Esta norma não está relacionada com o prazo de prescrição para a repetição do indébito mas sim, como visto, com a constituição, inscrição, ajuizamento e lançamento do crédito tributário.

Tendo em vista o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, inexistente a possibilidade de renúncia tácita de prescrição consumada em favor da UNIÃO, o que apenas é possível mediante lei.

Nesse sentido confira-se o seguinte julgado extraído do Informativo no. 267/STJ:

Renúncia. Prescrição. Fazenda Pública.

Não há como se entender que haja renúncia tácita de prescrição já consumada em favor da Fazenda Pública, pois, conforme o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, isso só pode dar-se mediante lei. No caso, o art. 18 da Lei no. 10.522/2002 apenas dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na dívida ativa da União e o ajuizamento de execução fiscal em casos de quota de contribuição para a exportação de café, nada dispondo sobre renúncia à prescrição. Ao contrário, em seu § 3o., aquele artigo deixa claro que não abre mão de valores já percebidos, quanto mais de valores recebidos e insusceptíveis de exigência pela via judicial pelo fato de se haver consumado a prescrição. Com esse entendimento, destacado entre outros, a Turma negou provimento ao especial.

(...) REsp no. 747.091-ES, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 8.11.2005.

Verifica-se que a embargante, inconformada, busca, com a oposição destes embargos declaratórios, ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com sua tese. Todavia, impossível transformar os embargos declaratórios em recurso com efeitos infringentes sem a demonstração de qualquer vício ou teratologia.

[...]

Mediante tais considerações, não merecem ser providos os embargos de declaração opostos por PERÁCIO EXPORTADORA DE CAFÉ S/A.

É como voto.

Demonstrada a não ocorrência de vícios de integração, passo ao exame concernente ao juízo de reforma.

Registro, de início, que, quanto à questão da aplicação, ao caso concreto, na denominada “tese dos cinco mais cinco”, não há mais margem para discussões, tendo em vista que a questão já foi pacificada por esta Corte em sede recurso especial repetitivo (REsp no. 1.269.570-MG) e pelo STF, em repercussão geral (RE no. 566.621), no sentido de que, para as ações ajuizadas anteriormente à vigência da LC no. 118/2005, como é o caso da presente, o prazo prescricional para a restituição do indébito tributário referente a tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos (para homologação tácita), acrescidos de mais cinco, cotados a partir da data do pagamento indevido.

Dessa forma, nos termos já relatados, a controvérsia dos autos, de forma resumida, cinge-se em saber se: (i) o artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002, editado mais de dez anos após o recolhimento indevido das contribuições, leva à conclusão de que houve, por parte da Fazenda, renúncia tácita ao prazo prescricional para repetição do indébito referente ao pagamento indevido das “quotas de contribuição do café”, nos termos do artigo 191 do CC/2002; e (ii) se a referida regra configura prática de ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do artigo 503 do CPC, de modo a fazer perder o objeto os embargos infringentes nos quais se discutiu a prescrição.

A primeira questão não é nova nesta Corte e já foi apreciada por ambas as Turmas da Seção de Direito Público, as quais, por mais de uma vez, já decidiram que o artigo em comento não demonstra a ocorrência de renúncia à prescrição já consumada em favor da Fazenda, pois, esta apenas poderia ser realizada por meio de lei expressa, em face do Princípio da indisponibilidade, que rege a atuação do Poder Público. Ademais, consignou-se, em um dos precedentes, que o referido artigo trata dos procedimentos que dizem respeito à constituição e à cobrança do crédito tributário, não influenciando em relação ao prazo prescricional relativo à repetição de indébito.

A esse respeito, confirmam-se (grifos nossos):

Tributário e Processual Civil. Negativa de prestação jurisdicional. Inocorrência. Repetição de indébito. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Prescrição. Orientação firmada pela 1a. Seção no EREsp no. 435.835/SC. LC no. 118/2005: natureza modificativa (e não

simplesmente interpretativa) do seu artigo 3o. Inconstitucionalidade do seu art. 4o., na parte que determina a aplicação retroativa. Entendimento consignado no voto do EREsp no. 327.043/DF.

1. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

2. A 1a. Seção do STJ, no julgamento do EREsp no. 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. JOSÉ DELGADO, sessão de 24.3.2004, 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 no. 423.994/SC, 1a. Seção, Min. PEÇANHA MARTINS, sessão de 8.10.2003).

3. No caso, a ação foi promovida quando já passados mais de dez anos da data do recolhimento do tributo que se busca repetir.

4. A renúncia à prescrição em favor da Fazenda Pública somente se dá quando expressamente autorizada por lei.

5. Recurso especial a que se nega provimento (REsp no. 747.091/ES, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, julgado em 8.11.2005, DJ 6.2.2006, p. 210).

Processual Civil. Quota de contribuição sobre operações de exportação de café. Repetição de indébito. Prescrição. Precedentes.

1. O art. 18 da Lei no. 10.522/2002 apenas dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na dívida ativa da União e o ajuizamento de execução fiscal em casos de quota de contribuição para a exportação de café, nada dispondo sobre renúncia à prescrição.

2. Não há como se entender que haja renúncia tácita de prescrição já consumada em favor da Fazenda Pública, pois, conforme o princípio da indisponibilidade dos bens públicos, isso só pode dar-se mediante lei. Precedente: REsp no. 747.091/ES.

Agravo regimental improvido (AgRg no REsp no. 907.869/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 4.12.2008, DJe 18.12.2008)

Processual Civil. Agravo regimental nos embargos de declaração no recurso especial. Acórdão recorrido. Inexistência de omissão. Tributário. Quota de contribuição sobre operações de exportação de café. Repetição. Prescrição.

1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio.

2. A Primeira Seção desta Corte, ao apreciar os EREsp no. 435.835/SC (Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 4.6.2007), firmou entendimento no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para pleitear a compensação ou a restituição do que foi indevidamente pago somente se opera quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco, contados a partir da homologação tácita. Aplica-se essa orientação ainda que se trate de tributo declarado inconstitucional pelo STF.

3. Cumpre acrescentar que, conforme assentado pela Primeira Seção/STJ, ao apreciar os EDcl nos EREsp no. 644.820/RS (Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 7.11.2005), a orientação no sentido de que “o prazo prescricional da ação de repetição de indébito de tributo declarado inconstitucional é de cinco anos, contados a partir da Resolução do Senado que suspende a execução da norma declarada inconstitucional pelo STF” foi superada “pela tese dos cinco mais cinco”.

4. Por outro lado, a formulação da denominada tese dos “cinco mais cinco” não tem como sustentáculo nenhuma declaração de inconstitucionalidade de diploma normativo, mas tão-somente a interpretação de legislação federal. Assim, mostra-se inviável restringir a sua aplicação, por força do princípio da segurança jurídica, tendo em vista que, “salvo nas hipóteses excepcionais previstas no art. 27 da Lei no. 9.868/1999, é incabível ao Judiciário, sob pena de usurpação da atividade legislativa, promover a ‘modulação temporal’ das suas decisões” (EREsp no. 738.689/PR, 1a. Seção, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVÁSCKI, DJ de 22.10.2007).

5. Por fim, nos termos do art. 18 da Lei no. 10.522/2002, “ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente” aos tributos listados nos incisos I a X do artigo referido. Conforme se verifica, o artigo em comento trata dos procedimentos que

dizem respeito à constituição e à cobrança do crédito tributário, não influenciando em relação ao prazo prescricional relativo à repetição de indébito.

6. *Agravo regimental desprovido* (AgRg nos EDcl no REsp no. 733.152/ES, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Primeira Turma, julgado em 11.3.2008, DJe 7.4.2008)

Com efeito, o dispositivo legal que norteia a tese recursal (artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002), assim dispõe (com grifos nossos):

Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

[...]

X – à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2o. do Decreto-Lei no. 2.295, de 21 de novembro de 1986 pela Lei no. 11.051, de 2004)

§ 1o. Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

§ 2o. Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

§ 3o. O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

De fato, da leitura das normas acima transcritas tem-se que a lei se limitou a dispensar a Fazenda Nacional da constituição do crédito tributário, da inscrição na dívida ativa e do ajuizamento da execução fiscal ainda não realizados, bem como autorizou o cancelamento dos lançamentos e inscrições já feitas e execuções já ajuizadas.

A mesma regra determinou, em seu § 3o., que a autorização mencionada no *caput* não possibilita a restituição, de ofício, das quantias eventualmente pagas enquanto teve vigência a norma tributária posteriormente declarada inconstitucional.

Entendo que o referido § 3o. não tem, com a devida vênia, o alcance pretendido pela ora recorrente. Em verdade, faz-se a ressalva de que

as restituições devem ser devidamente requeridas e tais requerimentos analisados para que sejam averiguados os necessários requisitos para a ocorrência da devolução, (dentre os quais, inclusive, a prescrição), já que não decorre automaticamente da lei.

Transcrevo, por oportuno, trecho do voto condutor do precedente da Primeira Turma, relatado pelo Sr. Ministro Teori Zavascki, cuja ementa foi colacionado acima (REsp no. 747.091/ES, DJ 6.2.2006, p. 210 - grifos nossos):

[...]

Nada dispôs sobre renúncia a prescrição. Pelo contrário, em seu § 3o. expressamente dispôs que a dispensa nela prevista não autorizava a restituição ex officio de quantias já pagas. Portanto, além de não fazer menção alguma à renúncia à prescrição, a lei deixou claro que não abria mão, espontaneamente, dos valores já recebidos, muito menos, portanto, dos valores já recebidos e insuscetíveis de lhe serem exigidos por via judicial, quando consumada a prescrição. Em outras palavras: não houve renúncia alguma, nem expressa e nem tácita, mas, ao contrário, houve a clara e expressa manifestação no sentido de não abrir mão dos valores já recebidos.

Sob esse enfoque, o fato de a lei ter sido editada apenas após o transcurso do prazo prescricional para a eventual repetição de indébito, bem como de ter sido incluída a expressão *ex officio* no § 3o. não leva à conclusão ora defendida pela recorrente de que a referida lei determina, inequivocamente, a restituição dos valores pagos indevidamente aos contribuintes que assim solicitarem. Ao contrário, a leitura do dispositivo apenas revela que o legislador pretendeu deixar claro que a devolução de quantias eventualmente pagas a título de quota de contribuição do café não decorreria automaticamente das autorizações previstas no *caput*, inciso X.

Nesse sentido, também não prospera a tese de que o referido dispositivo demonstraria a renúncia tácita da Fazenda à prescrição já consumada em seu favor, no caso concreto, seja porque, diante do princípio da indisponibilidade, a referida renúncia deveria ser expressa, seja porque a lei nada falou a respeito da prescrição. Explica-se.

Como já mencionado, os prévios debates acerca do tema em discussão levaram tanto este Colegiado quanto a Segunda Turma à conclusão de que a renúncia da Fazenda Pública à prescrição já consumada em seu

favor não pode ser tácita, mas expressamente prevista por lei, na medida em que o Poder Público não pode, deliberadamente, abrir mão dos bens e direitos públicos, os quais são regidos pela indisponibilidade.

A par disso, ainda que seja admitida a renúncia tácita da Administração Pública à prescrição, nos termos do artigo 191 do Código Civil, na linha do Recurso Especial Repetitivo de no. 990.284/RS, o fato é que, no caso concreto a alegada renúncia tácita não se configura.

Isso porque, nos termos do referido artigo, para que ocorra a renúncia tácita à prescrição, além do transcurso do prazo prescricional, é preciso que ela se presuma *de fatos do interessado, incompatíveis com a prescrição*.

E tal fato incompatível foi apurado no recurso especial repetitivo acima mencionado, porquanto a Administração Pública, por ocasião da edição da MP no. 1.704/98 reconheceu expressamente o direito dos servidores ao reajuste de 28,86%, o qual se alegava estar prescrito.

No caso concreto, não vislumbro a incompatibilidade entre o artigo 18, inciso X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002, com redação dada pela Lei no. 11.051/2004, e o transcurso do prazo prescricional para a repetição de eventuais indébitos tributários referentes à *quota de contribuição do café*, justamente porque o referido dispositivo legal, além de não se referir expressamente à prescrição, não autoriza expressa e automaticamente a restituição dos indébitos.

Repita-se, o fato de haver previsão legal autorizando a Fazenda a cancelar inscrições, constituições ou execuções do débitos eventualmente já realizadas e a não efetuar as que ainda pendem não levam à conclusão de que os valores por ela recebidos serão automaticamente devolvidos.

Por outro lado, deve-se destacar que eventual perplexidade decorrente do tratamento aparentemente mais benéfico aos contribuintes que não efetuaram o pagamento do tributo em detrimento dos que pagaram em dia, fica enfraquecida pela possibilidade de os contribuintes que entendiam ser o tributo inconstitucional levarem a discussão ao judiciário naquela ocasião, por meio de demandas específicas de reconhecimento da inexistência de relação jurídico tributária ou repetição de indébito tributário, sem que fosse necessário, para tanto, o aguardo da eventual declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo Supremo Tribunal Federal.

Nessa mesma linha de raciocínio, não prospera a tese de que a alteração legislativa constitui ato incompatível com a vontade de recorrer, nos termos do artigo 503 do CPC, pois, se os embargos infringentes então pendentes de julgamento na data do advento da lei tratavam exclusivamente do prazo prescricional para a repetição do indébito, não há como o interesse recursal ser afetado por força da nova regra, se a nova regra nada dispõe expressamente a respeito da prescrição, nem tampouco determina expressamente a restituição dos tributos pagos indevidamente.

Com essas considerações, entendo que deva ser mantido o entendimento jurisprudencial já consolidado em ambas as Turmas da Seção de Direito Público sobre o tema.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

VOTO-VISTA

O Sr. Ministro Sérgio Kukina: Trata-se de recurso especial interposto por Perácio Exportadora de Café S/A., com fundamento no art. 105, III, *a*, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 2a. Região, por ocasião do julgamento dos embargos infringentes, assim ementado (fl. 399):

Embargos infringentes. Tributário. Quota de contribuição. Decreto-Lei no. 2.295/1986. Repetição de indébito. Prescrição. LC no. 118/2005. Súmula no. 52 deste TRF 2a. Região.

I - Tendo em vista a aposentadoria do eminente relator Desembargador Federal Paulo Barata, coube a este vogal a lavratura do acórdão.

II - Ação objetivando a repetição do indébito de quotas de contribuição recolhidas com base no Decreto-Lei no. 2.295/1986.

III - O prazo prescricional para pleitear o indébito nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, para as situações constituídas antes da entrada em vigor da LC no. 118/2005. Precedente do STJ, Aplicação da Súmula no. 52 deste Tribunal.

IV - Embargos infringentes providos para que prevaleça o voto vencido no que toca à prescrição.

Opostos embargos de declaração pelo ora recorrente por duas vezes, foram rejeitados nos termos dos acórdãos de fls. 453/465 e 477/484.

O contribuinte aponta violação aos arts. 503 e 535, II, do CPC; 191 do CC e 18, X, da Lei no. 10.522/2002. Sustenta que, a despeito dos embargos de declaração, o Tribunal *a quo* remanesceu omissivo sobre as questões nele suscitadas, quais sejam, (a) *impossibilidade de aplicação da nova orientação dessa Eg. Corte a respeito de prescrição a demandas ajuizada na vigência da orientação anterior* (fl. 498); e (b) necessidade de enfrentar matéria de ordem pública suscitada nos dois embargos de declaração, *a de que a Lei no. 11.051/2004, ao incluir a quota de contribuição de café ao rol do art. 18 da Lei no. 10.522/2002, teria praticado ato contrário à vontade de recorrer, de modo que o recurso da União não poderia ter sido conhecido, por força do art. 503 do CPC* (fl. 500). Assevera que *a determinação legal de devolver o tributo configura (i) ato contrário à vontade de recorrer, de modo que o recurso de apelação já interposto quando da edição da lei deveria ter sido extinto por perda superveniente de interesse, nos termos do art. 503 do CPC; e/ou (ii) renúncia tácita à prescrição já consumada em favor da Fazenda, uma vez que as Leis no. 10.522/2002 e 11.051/2004 foram editadas mais de 10 anos após a extinção da cota de contribuição do café* (fl. 503).

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Sub-Procurador Geral da República Geraldo Brindeiro, opinou pelo provimento do recurso pela ofensa ao art. 535, II, do CPC (fls. 625/629).

Iniciado o julgamento, na sessão da Primeira Turma de 18.8.2015, o relator, Ministro Benedito Gonçalves, apresentou voto negando provimento ao especial, consoante a seguinte ementa:

Processual Civil e Tributário. Recurso especial. Violação do artigo 535 do CPC. Não ocorrência. Vícios de integração não configurados. Cota de contribuição do café. Inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo. Direito à restituição. Prescrição. Transcurso do prazo. Art. 18, inciso X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002. Renúncia tácita à prescrição. Não ocorrência. Precedentes.

1. Constatado que a Corte de origem decidiu a demanda de forma clara e fundamentada, apreciando todos os fundamentos necessários ao deslinde da controvérsia, não se configura a alegada violação do artigo 535 do CPC.

2. *Caso em que o contribuinte requereu a repetição de indébito decorrente do recolhimento indevido do tributo denominado “quota de contribuição do café”, cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pelo STF. O direito à repetição foi, no entanto, considerado prescrito, tendo em vista o transcurso de prazo superior a dez anos desde a data dos recolhimentos indevidos até a data do ajuizamento da demanda (tese dos “cinco mais cinco”).*

3. *A recorrente defende que deve ser afastada a prescrição, pois o artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002, configura: (i) renúncia tácita ao prazo prescricional para repetição do indébito referente às “quotas de contribuição do café”, nos termos do artigo 191 do CC/2002 e (ii) prática de ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do artigo 503 do CPC, de modo a fazer perder o objeto os embargos infringentes nos quais se discutiu a prescrição.*

4. *O fato de a lei ter sido editada apenas após o transcurso do prazo prescricional para a eventual repetição de indébito, bem como de ter sido incluída a expressão ex officio no § 3o. não leva à conclusão de que há inequívoca determinação de restituição dos valores pagos indevidamente aos contribuintes que assim solicitarem. Ao contrário, a leitura do dispositivo apenas revela que o legislador pretendeu deixar claro que a devolução de quantias eventualmente pagas a título de “quota de contribuição do café” não decorreria automaticamente das autorizações previstas no caput, inciso X.*

5. *A par disso, ainda que seja admitida a renúncia tácita da Administração Pública à prescrição, nos termos do artigo 191 do Código Civil, no caso concreto ela não se configura, pois o artigo 18, X, § 3o. da Lei no. 10.522/2002 não representa fato incompatível com a prescrição, na medida em que, além de não se referir expressamente à prescrição, não autoriza expressa e automaticamente a restituição dos indébitos.*

6. *Nessa mesma linha de raciocínio, não prospera a tese de que a alteração legislativa constitui ato incompatível com a vontade de recorrer, nos termos do artigo 503 do CPC, na medida em que os embargos infringentes então pendentes de julgamento na data do advento da lei tratavam exclusivamente do prazo prescricional para a repetição do indébito.*

7. *Recurso especial não provido.*

Na oportunidade, pedi vista para examinar a questão mais de perto. É o breve relato.

A presente controvérsia se originou de ação de repetição de indébito ajuizada por Perácio Exportadora de Café S/A., visando obter a restituição dos valores indevidamente pagos, a partir de 11.5.1987, a título de quota de contribuição relativamente a operações de exportação de café, exação essa declarada inconstitucional pelo STF (RE no. 408.830, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 15.4.2004, DJ 4.6.2004 pp-00030 Ement Vol-02154-3 pp-00577).

No acórdão de fls. 247/284, o Tribunal Regional Federal da 2a. Região deu provimento ao recurso da parte contribuinte, consignando ser o prazo prescricional decenal contado a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Senado Federal.

Posteriormente, ao julgar os embargos infringentes da Fazenda Nacional em 3.12.2009, a Corte Regional alterou seu entendimento quanto ao termo inicial da prescrição, compreendendo que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo se iniciaria dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, considerando que a ação teria sido proposta antes da entrada em vigor da LC no. 118/2005.

Insurge-se a parte recorrente frente ao prazo prescricional, argumentando que a edição da Lei no. 10.522/2002, em seu artigo 18, X, ao prever a dispensa de constituição de créditos relativamente à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2o. do Decreto-Lei no. 2.295/1986, configurou renúncia tácita à prescrição pelo ente público, consoante a dicção do art. 191 do CC. Assevera também a contrariedade ao art. 535 do CPC, pois o Tribunal *a quo* não teria se manifestado sobre a modulação dos efeitos da mudança de jurisprudência do STJ, bem como sobre a tese de que a edição de referido diploma legislativo implicaria na prática de ato incompatível com a vontade de recorrer.

De início, em conformidade com a proposta apresentada pelo ilustre Relator, compreendo inexistir a alegada violação ao art. 535 do CPC, uma vez que o Tribunal *a quo* rechaçou as duas teses suscitadas, ao consignar, quanto à pretendida modulação, a existência de superação pelo STJ da anterior compreensão de contagem do prazo prescricional de cinco anos a partir da Resolução do Senado que suspende a execução da norma declarada inconstitucional pelo STF pela “tese dos cinco mais cinco”.

Também, quanto à alegada ofensa ao art. 503 do CPC, a Corte Regional, em raciocínio incensurável, assim se manifestou (fls. 479/480):

Em relação a este ponto é importante esclarecer que, em nenhum momento, nos autos, a alegação de falta de interesse em agir bem como a questão acerca do artigo 503 do CPC, foram ventiladas pela ora embargante, apenas tendo levantado a tese da renúncia à prescrição. Confirma-se a petição de fls. 615/624, onde a ora embargante, trazendo à lide fato novo, qual seja, a entrada em vigor da Lei no. 10.522/2002, requer, com base na alegação de renúncia à prescrição decorrente da interpretação dada ao artigo 18 da aludida norma, seja rejeitada a tese de prescrição suscitada pela União, em suas razões de apelação. Nem mesmo nos declaratórios de fls. 669/671, interpostos em face ao acórdão de fls. 667, ou no bojo da manifestação de fls. 687/688, discorreu a esse respeito. Tampouco as contrarrazões de fls. 735/739, em resposta aos embargos infringentes interpostos pela União, trouxeram a matéria a debate.

Em assim sendo, não havia razões que justificassem a manifestação ao Órgão Julgador, acerca do artigo 503 do CPC, por ocasião do julgamento dos embargos infringentes.

Ora, foi apenas por ocasião do voto vencido, em sede de embargos infringentes, que a ilustre Desembargadora Federal Lana Regueira trouxe a questão à tona, fundamentando-se no artigo 19, § 3o., da Lei no. 10.522/2002, para afastar a ausência de interesse em agir da UNIÃO, eis que esta norma “prevê a necessidade da manifestação da União Federal no sentido de que não possui interesse e, a própria utilização dos embargos infringentes é demonstração clara e irrefutável de que a Ré possui interesse no prosseguimento do feito.”

Já no que respeita à sustentada renúncia tácita à prescrição por parte do Fisco, também em linha com o relator, tenho que não assiste razão ao contribuinte.

Primeiramente, é certo que o § 3o. do art. 18 da Lei no. 10.522/2002, contrariamente ao sustentado pela parte recorrente, não determina à Fazenda Nacional, em momento algum, a espontânea devolução de valores por ela recebidos indevidamente, conforme se extrai da própria literalidade do referenciado normativo. Confirma-se a respectiva redação:

Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

[...]

X – à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2o. do Decreto-Lei no. 2.295, de 21 de novembro de 1986. (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

[...]

§ 3o. O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

Em acréscimo, cumpre observar que, na forma do artigo imediatamente seguinte (19) da mesma Lei no. 10.522/2002, achando-se já em curso ação judicial sobre as matérias versadas no reportado art. 18 (dentre elas a cota de contribuição do café), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, havendo “outro fundamento relevante”, deverá prosseguir na defesa do crédito impugnado. Eis a redação do preceptivo em comento:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei no. 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

Ora, a conjugada exegese desses dois regramentos (arts. 18 e 19) deixa claro que não foi intenção do legislador estabelecer hipótese de renúncia à prescrição, expressa ou mesmo tácita, que se amoldasse aos ditames do art. 191 do Código Civil (*A renúncia da prescrição pode ser expressa ou tácita, e só valerá, sendo feita, sem prejuízo de terceiro, depois que a prescrição se consumar; tácita é a renúncia quando se presume de fatos do interessado, incompatíveis com a prescrição*). Pelo contrário, o legislador se limitou a sinalizar sobre a dispensabilidade da persecução administrativa ou judicial, pela Fazenda, dos créditos indicados no sobredito diploma legal, sem aventar, porém, de renúncia à prescrição.

Por isso mesmo, há julgados proferidos por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção, tal como trazido pelo Ministro Relator, no sentido de que *a renúncia à prescrição em favor da Fazenda Pública somente se dá quando expressamente autorizada por lei* (REsp no. 747.091/ES, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 8.11.2005), bem assim que *O art. 18 da Lei no. 10.522/2002 apenas*

dispensou a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na dívida ativa da União e o ajuizamento de execução fiscal em casos de quota de contribuição para a exportação de café, nada dispondo sobre renúncia à prescrição (AgRg no REsp no. 907.869/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 18.12.2008).

Pelas razões acima expostas, acompanho o ilustre Ministro Relator, para negar provimento ao recurso especial de Perácio Exportadora de Café S/A.

É o voto.

VOTO-VISTA

O Sr. Ministro Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região): - Cuida-se de recurso especial (art. 105, III, *a* – CF) interposto por Perácio Exportadora de Café S/A contra acórdão do TRF – 2, em embargos infringentes, que deu parcial provimento à apelação da União (Fazenda Nacional) para reconhecer a prescrição dos recolhimentos da quota de contribuição do café, instituída pelo Decreto-Lei no. 2.295/1986, anteriores a 17.4.1988 – dez anos do ajuizamento da ação, em 17.4.1998 (e-STJ fl. 642) –, deixando incólume apenas os do período de 18.4.1988 a 9.1988.

A ação foi ajuizada em 17.4.1998, após a primeira decisão do STF, no RE no. 408.830/ES, reconhecendo a incompatibilidade da exação com a Constituição de 1967/1969.

Sustenta a empresa recorrente que o art. 18, X, § 3o., da Lei no. 10.522/2002, com a redação da Lei no. 11.051/2004, determinou a devolução dos valores pagos pelos contribuintes àquele título, o que implica renúncia tácita à prescrição já consumada, nos termos do art. 191 do Código Civil; e que aquela regra configura ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do art. 503 – CPC, com a perda de objeto dos embargos infringentes, cujo acórdão está em julgamento.

Iniciado o julgamento, o Min. Benedito Gonçalves (Relator) acentuou que o julgado não continha nenhum vício de integração e, no juízo de reforma, negou provimento ao recurso, sendo acompanhado pelo Ministro Sérgio Kukina, em voto-vista apresentado na sessão de 19.11.2005.

Seguiram-se os votos divergentes da Ministra Regina Helena Costa, pelo provimento ao recurso, e o voto antecipado do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, na mesma linha, ao que pedi vista para melhor estudo.

Anotou o Relator que a questão da “tese dos cinco mais cinco” constitui tema pacificado nesta Corte a partir do REsp no. 1.269.570 - MG (repetitivo); e no STF, com o RE no. 566.621 (repercussão geral), no sentido de que, para as ações como a presente, ajuizadas antes da vigência da LC no. 118, de 9.2.2005, o prazo de prescrição para a repetição de indébito, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é de cinco anos (para a homologação tácita), acrescidos de mais cinco anos contatos a partir do pagamento indevido.

Nessa premissa, observou que a controvérsia dos autos consiste em saber, num primeiro momento, se o art. 18, X, § 3o., da Lei no. 10.522/2002, editado mais de dez anos após o recolhimento das contribuições, justifica a conclusão de que houve, por parte da União (Fazenda Nacional), renúncia tácita ao prazo prescricional para repetição do indébito referente às “quotas de contribuição do café”, nos termos do art. 191 do Código Civil; e, num segundo momento, se aquela regra configura ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do art. 503 – CPC, de modo a fazer perder objeto os embargos infringentes nos quais se discutiu a prescrição.

No primeiro ponto, destacou que os precedentes da 1a. e 2a. Turmas (Direito Público) respondem negativamente: o art. 18, X, § 2o., da Lei no. 10.522/2002 não equivale à renúncia à prescrição já consumada em favor da União (Fazenda Nacional), que somente poderia ocorrer de forma expressa em face do princípio da indisponibilidade, que rege a atuação do Poder Público.

Enfatizou que a lei trata apenas dos procedimentos alusivos à constituição e à cobrança do crédito tributário, não tendo influência no prazo prescricional relativo à repetição de indébito, limitando-se a dispensar a União (Fazenda Nacional) da constituição do crédito tributário, da inscrição e do ajuizamento da execução fiscal ainda não realizados, e a autorizar o cancelamento dos lançamentos e inscrições já efetuados, e das execuções já ajuizadas; e que o § 3o. daquele preceito (*O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.*) não possibilita a devolução de ofício das quantias pagas.

No segundo ponto, afirmou que também não prospera a tese de que aquela regra configura ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do art. 503 – CPC, de modo a fazer perder objeto os embargos infringentes, tendo em vista que o recurso, pendente de julgamento no advento da Lei no. 10.522/2002, tratava exclusivamente do prazo prescricional para a repetição de indébito, não tendo porque o interesse recursal ser afetado (ou prejudicado) pela nova regra que não dispunha de prescrição e tampouco determinava expressamente a restituição dos tributos pagos indevidamente.

A Ministra Regina Helena Costa, após afirmar (com o relator) que o julgado não contém vício de integração, procedeu à detida análise do *caput* do art. 18 da Lei no. 10.522/2002 (*Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: (...) X – à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2o. do Decreto-Lei no. 2.295, de 21 de novembro de 1986, pela Lei no. 11.051, de 2004.*), para concluir, se mal não interpreto o seu pensamento, que a situação ali contida não trata de renúncia à prescrição, senão de uma autêntica confissão de dívida, embora a devolução não se desse de ofício, senão mediante requerimento.

Na sequência, afirmou que aquela opção da lei se torna incompatível com os embargos infringentes, mesmos interpostos anteriormente, nos termos do art. 503 do Código de Processo Civil (*A parte, que aceitar expressa ou tacitamente a sentença ou a decisão, não poderá recorrer. Parágrafo único. Considera-se aceitação tácita a prática, sem reserva alguma, de um ato incompatível com a vontade de recorrer.*), razão por que deu provimento ao recurso.

Antes do encaminhamento do meu voto, e postas claramente as duas linhas de julgamento, reputo relevante fazer uma pequena resenha histórica do processo, até mesmo para se saber se as teses do recurso especial – de que o art. 18, X, § 3o., da Lei no. 10.522/2002 equivale a uma renúncia tácita ao prazo prescricional para repetição do indébito referente às “quotas de contribuição do café”, nos termos do art. 191 do Código Civil; e de que aquela regra configura ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do art. 503 – CPC, de modo a fazer perder objeto os embargos infringentes – foram examinadas (ou não)

pelo acórdão de origem, se foram prequestionadas (Súmula no. 211), ou se constituem inovação nesta Corte Superior

Segundo a sentença – que afastou a prescrição e rejeitou o pedido por se tratar de exação anterior à Constituição de 1988 –, a autora busca a restituição dos pagamentos efetuados entre novembro de 1986 e setembro de 1988 (e-STJ fl. 183). O acórdão da apelação, pelo voto-vencedor do Des. Federal Alberto Nogueira, deu provimento ao recurso, em 14.8.2007 (e-STJ fls. 282-284).

Ficou vencido o Relator, Juiz Federal Convocado Guilherme Diefenthaler, que dava provimento parcial ao recurso para reconhecer a prescrição dos recolhimentos anteriores a 17.4.1988 (dez anos do ajuizamento da ação, em 17.4.1998 (e-STJ fl. 642), voto que veio a prevalecer nos embargos infringentes, julgados em 10.12.2009 (e-STJ fl. 389), em virtude do qual se reconheceu à autora (como já dito) a repetição dos valores recolhidos apenas no período de 18.4.1988 a 9.1988.

Embora a Lei no. 10.522 seja de julho de 2002, a argumentação do recurso especial, em torno do seu art. 18, que não poderia ter sido acionada na apelação (a sentença é de maio/2001), também não foi objeto de argumentação nem, conseqüentemente, de análise no primeiro julgamento de origem, realizado em 14.8.2007, tampouco no dos embargos infringentes, julgados em 10.12.2009.

Cuida-se, portanto, de fato novo (inovação) que não poderia ser objeto de exame no recurso especial (Súmula no. 211/STJ), ainda que fosse (e não o foi) ventilado no voto vencido (Súmula no. 320/STJ: *A questão federal somente ventilada no voto vencido não atende ao requisito do prequestionamento.*)

Opostos dois embargos de declaração, ambos foram rejeitados ao fundamento de não conter o acórdão os vícios apontados (e-STJ fls. 453-464 e 477-484), pois efetivamente o julgamento dos embargos infringentes não tratara dos temas veiculados no recurso especial.

A Relatora dos dois embargos de declaração, Des. Federal Salete Maccaloz destacou, nos primeiros, que o voto vencido, naquele julgamento, a respeito dos preceitos da Lei no. 10.522/2002, não integrara o acórdão recorrido, pelo que não se poderia falar em obscuridade (e-STJ

fl. 460); e, nos segundos, a par de repetir a observação (e-STJ fl. 480), enfatizou ainda que em nenhum momento se falara de falta de interesse de agir, à luz do art. 18 daquela lei, para os fins do art. 503 – CPC, tanto mais que a norma não tratara de prescrição, senão da *constituição, inscrição, ajuizamento e lançamento de crédito tributário*. (e-STJ fls. 480-481).

Já foi lembrado que, pela Súmula no. 320/STJ, *A questão federal somente ventilada no voto vencido não atende ao requisito do prequestionamento*. A própria recorrente reconhece a inovação, ao afirmar que a Corte de origem *não apreciou a tese referente ao art. 503, mesmo após a oposição de dois embargos de declaração e nada obstante o tema envolva matéria de ordem pública* (e-STJ fl. 492), tratando a disciplina do art. 18 da Lei expressamente como fato novo (e-STJ fl. 494).

Assim posta a questão, vê-se que o recurso especial sequer deveria ser conhecido por total falta de prequestionamento dos temas que veicula a título de violação de lei federal. Se conhecido, e a essa altura do julgamento quiçá não convenha retroceder, não deve ser provido, pelas razões do voto do eminente Relator, já referidas, com as quais estou de acordo.

A Ministra Regina Helena Costa, ao analisar o preceito do *caput* do art. 18 da Lei no. 10.522/2002, entendeu que não se trata de renúncia à prescrição, senão de uma autêntica confissão de dívida, embora a devolução não se desse de ofício, senão mediante requerimento; e que a opção da lei se torna incompatível com os embargos infringentes, mesmos interpostos anteriormente, nos termos do art. 503 do Código de Processo Civil.

Cuida-se de tema complexo, mas, com a devida vênia, também não adoto a compreensão de que aquela situação jurídica configure ato incompatível com o direito de recorrer, nos termos do art. 503 – CPC (*A parte, que aceitar expressa ou tacitamente a sentença ou a decisão, não poderá recorrer. Parágrafo único. Considera-se aceitação tácita a prática, sem reserva alguma, de um ato incompatível com a vontade de recorrer.*), de modo a fazer perder objeto os embargos infringentes, tendo em vista que o recurso, pendente de julgamento no advento da Lei no. 10.522/2002, tratava exclusivamente do prazo prescricional de repetição de indébito, não tendo porque o interesse recursal ser afetado (ou prejudicado) pela

nova regra, que não dispunha de prescrição, tampouco determinava expressamente a restituição dos tributos pagos indevidamente.

Como dito, a sentença afirmou que a ora recorrente busca a restituição dos pagamentos efetuados entre novembro de 1986 e setembro de 1988 (e-STJ fl. 183), estando a prevalecer até agora, em virtude do julgamento dos embargos infringentes, a prescrição dos recolhimentos anteriores a 17.4.1988, e, portanto, apenas a repetição dos valores recolhidos no período de 18.4.1988 a 9.1988.

Consumada a prescrição de parte da pretensão em 17.4.1988 – dez anos do ajuizamento da ação, em 17.4.1998 (e-STJ fl. 642) –, a edição da Lei no. 10.522/2002, mais de dez anos depois, não poderia servir como ato incompatível com a vontade de recorrer.

Dir-se-á que os embargos infringentes foram interpostos depois da lei. Mas, bem feitas as contas, cuida o recurso de declaração de prescrição reconhecida (inicialmente) em 14.8.2007, no voto vencido do julgamento da apelação (e-STJ fl. 269); e, depois, em 27.10.2009 (e-STJ fl. 383), mas que se consumara em 17 de abril de 1988.

A narrativa de que o preceito do *caput* do art. 18 da Lei no. 10.522/2002 (*Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente (...) X – à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 20. do Decreto-Lei no. 2.295, de 21 de novembro de 1986, pela Lei no. 11.051, de 2004.*) trata de uma autêntica confissão de dívida, embora a devolução não se desse de ofício, senão mediante requerimento, não seria (mesmo admitida) em tese inconciliável com a prescrição, desde que o contribuinte não agisse no prazo do art. 168 do CTN.

Mas, no caso, não teria funcionalidade (eficácia) na discussão do processo, que trata de prescrição já consumada, a menos que se admitisse a tese da renúncia – e, depois dela, uma inércia de cinco anos –, professada pela recorrente, mas rechaçada pelos precedentes das Turmas da 1a. Seção.

Não é relevante para o julgamento, por fim, o fato de ter o STJ, no EREsp no. 435.835/SC, julgado em 24.3.2004 – entre a interposição da apelação, em 2001, e o julgamento do Tribunal de origem, em 2007

–, passado a considerar irrelevante, para fins de contagem do prazo de prescrição, a declaração de inconstitucionalidade do tributo, por definir que isso ocorreria, em qualquer caso, da data do pagamento indevido.

Além dessa (nova) exegese passar a expressar a compreensão do STJ, nas ações ajuizadas antes da LC no. 118/2005, em face da qual não prevaleceria o recurso, a realidade é que não há direito adquirido à jurisprudência, sem falar que a temática, segundo informa a recorrente, é objeto de RE no STF.

Em face do exposto, e pedindo a mais respeitosa vênua aos Ministros Regina Helena Costa e Napoleão Nunes Maria Filho, acompanho o Relator para negar provimento ao recurso especial.

É o voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.390.875-RS (2013/0193352-3)

Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

Recorrente: Liquigás Distribuidora S/A

Advogado: Túlio Freitas do Egito Coelho

Recorrente: Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda

Advogado: Ali Mustafa Atyeh e outro(s)

Recorrente: Supergasbras Energia Ltda

Advogados: Wallace Pedroso e outro(s)

Wallace Pedroso

Recorrente: Companhia Ultragás S/A

Advogados: Candido Rangel Dinamarco e outro(s)

Daniel Raichelis Degenszajn

Estevão Franzoso Lubisco

Recorrido: Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE

Recorrido: Ministério Público Federal

Recorrido: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul

Recorrido: Agencia Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis

Interes.: SPGÁS Distribuidora de Gás Ltda

EMENTA

Administrativo e Econômico. Ação civil pública. Danos difusos aos consumidores. Infrações à ordem econômica. GLP. Distribuidoras. Formação de cartel. Não ocorrência. Aplicação da *state action doctrine*. Atuação das distribuidoras imunes ao controle do órgão antitruste. Atividade regulada e fiscalizada pelo Estado. Advocacia da concorrência ou educativa para promoção de ambiente livre e competitivo. Recursos especiais providos.

1. O mercado de GLP – gás liquefeito de petróleo – tinha seu preço tabelado pelos órgãos reguladores competentes no período em que se alega a formação de cartel por parte das distribuidoras, o que afasta a possibilidade de punição delas.

2. Aplicação, ao caso, da *state action doctrine* foi formulada nos EUA para definir os casos em que a regulação estatal afastaria o controle concorrencial feito pelo órgão antitruste, quando presentes determinados requisitos: (i) a regulação estatal deve servir a um fim de política pública; e (ii) o Estado deve efetivamente obrigar determinada conduta e supervisioná-la: lição do Professor CALIXTO SALOMÃO FILHO (Direito Concorrencial: As Estruturas, São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 238-240).

3. No caso, não há dúvidas de que se está diante de um mercado regulado, o de distribuição de GLP, que seria imune, portanto, ao controle do órgão antitruste, pois facilmente se verifica que: (i) o CNP aprovou a implantação de mercado de empresas que tinha como objetivo organizar a distribuição do GLP, facilitar a sua fiscalização, evitar a proliferação de revendedores clandestinos e propiciar melhores condições de segurança ao consumidor; e (ii) o Sistema Integrado de Abastecimento era elaborado pelo próprio órgão regulador,

sendo mensalmente auditado pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis). Assim, está claro que a regulação servia a uma política pública, era imposta às empresas reguladas e supervisionadas pelo órgão competente.

4. Nos casos em que é o próprio Estado que excepciona a livre concorrência – como ocorre no caso dos autos, no qual foi imposto um tabelamento de preços às empresas – exsurge a importância de a autoridade antitruste exercer a chamada advocacia da concorrência (*competition advocacy*) ou educativa.

5. A advocacia da concorrência refere-se às atividades desenvolvidas pela autoridade antitruste relacionadas com a promoção de um ambiente competitivo para atividades econômicas, por meio de mecanismos que não se enquadrem no controle preventivo ou na atuação repressiva, principalmente através de suas relações com outras entidades governamentais e pelo aumento da sensibilização do público para os benefícios da concorrência.

6. Recursos Especiais providos para julgar improcedentes os pedidos formulados na Ação Civil Pública.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento aos recursos especiais para julgar improcedentes os pedidos formulados na ação civil pública, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa e Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Assistiram ao julgamento o Dr. Túlio Freitas do Egito Coelho, pela parte recorrente: Liquigás Distribuidora S/A, o Dr. José Arnaldo da Fonseca Filho, pela parte recorrente: Supergasbras Energia Ltda e o Dr. Daniel Raichelis Degenszajn, pela parte recorrente: Companhia Ultragáz S/A.

Brasília (DF), 9 de junho de 2015 (data do julgamento).

Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator

DJe 19.6.2015

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho: 1. Trata-se de Recursos Especiais interpostos por LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A., por NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA, por SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA. e por COMPANHIA ULTRAGÁZ S.A., com fundamento nas alíneas *a* e *c* do art. 105, III da Constituição Federal, objetivando a reforma do acórdão proferido pelo egrégio TRF da 4a. Região, da lavra do eminente Desembargador Federal FERNANDO QUADROS DA SILVA, assim ementado:

Ação civil pública. Danos difusos aos consumidores. Infrações à ordem econômica. Julgamento extra petita. Não ocorrência. Abuso do poder econômico. GLP. Distribuidoras. Formação de cartel. Indenização.

1. *O pedido feito com a instauração da demanda emana de interpretação lógico-sistemática da petição inicial, não podendo ser restringido somente ao capítulo especial que contenha a denominação dos pedidos. Devem ser levados em consideração, portanto, todos os requerimentos feitos ao longo da peça inaugural, ainda que implícitos. Assim, se o julgador se ateuve aos limites da causa, delineados pelo autor no corpo da inicial, não há falar em decisão citra, ultra ou extra petita. Precedente STJ.*

2. *A prova dos autos revela que as empresas distribuidoras de gás agiam de forma concertada, em conluio, por meio da Área Operacional Metropolitana (na região de Porto Alegre/Canoas), enquadrando-se nos artigos 20 e 21 da Lei no. 8.884/1994.*

3. *Determinada a vedação de práticas cartelizantes às rés a fim de permitir a livre concorrência no setor.*

4. *Com a cartelização e a adoção de métodos comerciais uniformes restou caracterizada a prática comercial abusiva, vedada ao fornecedor nos termos do art.art. 39, X do Código de Defesa do Consumidor.*

5. *A responsabilidade civil das distribuidoras decorre do prejuízo causado aos consumidores, difusamente considerados.*

6. *Mantida a indenização arbitrada em R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), atualizado desde a propositura da ação (2 de outubro de 1997) pelos índices normalmente admitidos na Justiça Federal (UFIR e, a partir de 1o. de janeiro de 2001, IPCA-E), acrescidos de juros moratórios de 1% ao mês, a contar da publicação da sentença.*

7. *Apelações improvidas (fls. 4.414/4.415).*

2. Os Embargos Declaratórios foram parcialmente acolhidos apenas para fins de questionamento (fls. 4.594/4.597).

3. A Ação Civil Pública foi ajuizada pelo Ministério Público Federal e o Estadual para desfazer suposto cartel na distribuição de gás liquefeito de petróleo (GLP) nos Municípios de Porto Alegre e Canoas, do Estado do Rio Grande do Sul, nos anos de 1991 a 1997. O suposto cartel seria formado por Agipliquigás do Brasil S.A., Nacional Gás Butano Ltda., Companhia Ultragaz S.A. e SPGAS Distribuidora de Gás Ltda. e pela Supergasbras Energia Ltda.

4. Conforme a inicial, as distribuidoras teriam se organizado em sistema integrado de abastecimento, denominado *Área Operacional Metropolitana*, que estabelecia rodízio de dias em que a comercialização dos produtos poderia ser feita por cada empresa.

5. O Juízo da 2a. Vara Federal de Porto Alegre julgou procedente o pedido para proibir as distribuidoras de atuarem na forma da *Área Operacional Metropolitana*. Além disso, condenou as Distribuidoras ao pagamento de indenização no valor de R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) pelos danos supostamente causados, a ser rateado de acordo com os respectivos percentuais de participação de mercado detido à época dos fatos e recolhido ao Fundo de Direitos Difusos.

6. A sentença foi objeto de Apelações pelas distribuidoras; contudo, o egrégio TRF da 4a. Região negou provimento aos recursos.

7. Nas razões do seu Apelo Nobre (fls. 4.463/4.677), alega a LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A., violação do art. 535 do CPC, porquanto a Corte local não teria apreciado questões relevantes ao deslinde da controvérsia; sustenta, ainda, ofensa aos arts. 1o. da Lei no. 8.178/1991, 20 e 21 da Lei no. 8.884/1994, sob os seguintes argumentos:

(a) não houve a prática de cartel, porquanto a atuação uniforme das distribuidoras de gás de cozinha foi imposta pela Administração Pública e os preços do GLP eram tabelados por imposição do Governo Federal;

(b) tanto a recorrente como as demais distribuidoras de gás não tinham liberdade para fixar o preço do produto;

(c) o Sistema Integrado de Abastecimento foi criado pelo CNP para garantir a segurança aos consumidores e evitar revendedores clandestinos; e

(d) o produto fornecido às distribuidoras de gás tem um único fornecedor, qual seja, a Petrobrás, portanto, é natural que os preços oferecidos no mercado tenham elevado grau de paralelismo, o que não implica em prática de cartel.

8. A empresa recorrente NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA., em seu Apelo Especial (fls. 4.709/4.725), alega dissídio de interpretação jurisprudencial, bem como ofensa à Portaria 843/90, ao art. 1o. da Lei no. 8.894/1994, aos arts. 320, I e 333, I, ambos do CPC e aos arts. 5o., XXXII e LV, 109, VI, 175 e 177, II e § 1o., todos da Constituição Federal, aos argumentos abaixo transcritos:

(a) como o caso em apreço existe a figura do litisconsorte passivo não há que se falar em revelia, devendo a documentação acostada aos autos ser analisada;

(b) a competência para a demanda seria da Justiça Estadual, porquanto não houve prejuízo para a União, entidade autárquicas ou empresas públicas, nem mesmo a mais de um Estado da federação;

(c) *a Petrobrás é a única fornecedora do gás para todas as distribuidoras e o preço era tabelado por imposição legal e governamental;*

(d) não há reclamação de qualquer consumidor quanto ao preço do produto, posto que eram tabelados pelo próprio governo; e

(e) a empresa recorrente tinha um percentual de 10% sobre a venda de gás no mercado e sendo sua participação, no referido Sistema de Abastecimento Integrado, em menor período, conforme prova documental.

9. A SUPERGASBRAS ENERGIA LTDA. sustenta, em seu Recurso Especial (fls. 4.814/4.837), além da violação do art. 535 do CPC, ofensa aos arts. 131, 267, VI e 458, todos do CPC, 186, 927 e 944, todos do

CC, 3o. da Lei no. 7.347/1985, 2o. da Lei no. 9.784/1999, 29 e 84 da Lei no. 8.884/1994 e aos arts. 5o., 127 e 129 todos da Constituição Federal, conforme argumentos:

(a) não há interesse de agir do MPF e do MPE, porquanto a Área Operacional Metropolitana já havia sido extinta em setembro de 1997;

(b) o MPF e MPE não têm legitimidade para propor Ação Civil Pública em que se pleiteia indenização provada por prejuízos sofridos de suposto cartel, uma vez que se trata de direito individual homogêneo disponível;

(c) à época, a competência punitiva das infrações à Ordem Econômica cabia única e exclusivamente ao CADE;

(d) se a natureza da indenização fosse realmente uma reparação de danos, deveria existir o nexo causal entre a suposta ilicitude da conduta e os danos experimentados pela pelas pessoas prejudicadas;

(e) *tratava-se de sistema de abastecimento de postos de revenda de GLP concebido e organizado pela autoridade regulatória competente no intuito de combater problemas que afligiam o setor à época (como a proliferação de postos clandestinos e dificuldades de fiscalização) e que funcionou sob seu conhecimento e supervisão até o efetivo encerramento, em setembro de 1997;*
e

(f) a conduta da distribuidora nada mais era que uma política pública setorial, em que *o preço do produto era fixado pelo Poder Público de modo a garantir o menor preço possível ao consumidor final, controlando-se as margens das Distribuidoras e dos postos de revenda, nenhum espaço sobrava às empresas para reduzirem mais ainda o preço que praticavam.*

10. Por fim, a recorrente COMPANHIA ULTRAGAZ S.A., em suas razões recursais (fls. 4.749/4.780), alega dissídio jurisprudencial, bem como violação dos arts. 131, 458, 535, 552 e 565, todos do CPC, 6o. e 39, X do CDC e 1o., 7o., 20, 21, 29 e 84, todos da Lei no. 8.884/1994, aduzindo que:

(a) houve cerceamento de defesa, porquanto a recorrente não foi intimada quando da inclusão do processo em pauta;

(b) o acórdão local não fundamentou, como deveria, a violação à livre concorrência por parte da empresa; e

(c) não se pode imputar a empresa a prática de infração à ordem econômica, se reconhecido que a empresa atuava conforme as diretrizes emanadas do Poder Público.

11. Contrarrazões do Ministério Público Federal (fls. 4.935/4.947, fls. 4.961/4.978, fls. 4.992/5.011 e fls. 5.027/5.048).

12. O Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE e a Agência Nacional do Petróleo, Gás natural e Biocombustíveis – ANP, mesmo intimados, decidiram não apresentar contrarrazões aos Recursos Especiais.

13. Os recursos foram admitidos na origem (fls. 5.081/5.0825, fls. 5.084/5.085, fls. 5.087/5.088 e fls. 5.090/5.091).

14. Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento dos recursos com base na Súmula 7/STJ (fls. 5.174/5.179).

15. É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (Relator): 1. Preliminarmente, afasta-se de plano qualquer violação do art. 535 do CPC, visto que a lide foi resolvida com a devida fundamentação, ainda que sob ótica diversa daquela almejada pelos recorrentes.

2. Destaca-se, ainda, que, tendo encontrado motivação suficiente para fundar a decisão, não fica o órgão julgador obrigado a responder, um a um, os questionamentos suscitados pelas partes, mormente se notório o caráter de infringência do julgado. Nesse sentido: AgRg no AREsp 12.346/RO, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 26.8.2011.

3. No tocante à incompetência da Justiça Federal para apreciar e julgar o feito, entende-se que o acórdão recorrido não merece qualquer reparo, uma vez que o art. 109, I da CF, determina a competência da Justiça Comum Federal quando *Entidade Autárquica* for interessada na demanda *na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes*; no caso em apreço, existente a ANP no polo passivo da lide, a manutenção do julgamento pela Justiça Federal é medida que se impõe.

4. Passa-se à análise do mérito de forma conjugada, porquanto as alegações formuladas pelos recorrentes são basicamente no mesmo

sentido, qual seja, a ausência de formação de cartel das empresas distribuidoras de GLP – gás liquefeito de petróleo.

5. Antes, porém, é importante traçar um breve histórico do sistema de controle de preços na venda do GLP – gás liquefeito de petróleo.

6. Durante toda a década de 80, havia no setor de GLP uma bandeira única nos postos de revenda, bem como um tabelamento de preços, impostos pelo CNP – Conselho Nacional do Petróleo, órgão regulador à época, que foi substituído pelo DNC – Departamento Nacional de Combustíveis.

7. *Com o objetivo de organizar a distribuição do GLP, facilitar a sua fiscalização, evitar a proliferação de revendedores clandestinos e propiciar melhores condições de segurança ao consumidor, o CNP aprovou a implantação de mercado de empresas que ficaria responsável pelo abastecimento do GLP nos postos de revenda, em área operacional nas cidades de Porto Alegre e Canoas/RS, chamado Sistema Integrado de Abastecimento.*

8. Esse sistema implementava um calendário de vendas, que *era elaborado pelo próprio órgão regulador, sendo mensalmente auditado pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis).*

9. Para implementar um modelo com menor ingerência estatal, o antigo Ministro da Infraestrutura revogou a Portaria 4/1989 do CNP, através da Portaria 843/1990.

10. No entanto, apesar de a Portaria 843/1990 vislumbrar uma menor intervenção estatal, esse processo não foi imediato. A liberação de preço de fretes e margens de distribuição e de revenda ocorreu em 1996 com a Portaria 195. Somente em 1998, com a Portaria 322 é que houve a liberação dos preços ao consumidor; isso para os Estados da Região Sul, porque o Centro-Oeste, Norte e Nordeste permaneceram com o tabelamento até a Portaria MF/MME 125/2001.

11. Conclui-se que, à época, os preços praticados pelas distribuidoras de gás GLP eram tabelados pelo poder público, assim como o Sistema Integrado de Abastecimento era autorizado pelo DNC.

12. Assim, deve-se observar até que ponto, em um mercado regulado, a regulação estatal afasta a possibilidade de atuação repressiva do órgão de defesa da concorrência e conseqüentemente impede a punição dos

agentes econômicos que atuam conforme as diretrizes repassadas pelo poder público.

13. Nos Estados Unidos o tema ficou conhecido como *state action doctrine* (teoria da ação estatal). Essa teoria surgiu em 1943 na decisão *Parker vs. Brown*, em que a Suprema Corte Americana absolveu o Estado da Califórnia acusado de violar a lei antitruste local por ter aprovado legislação que permitia os produtores de passas a fixação de preços. Com isso, ficou estabelecido que a ação privada fica imune da ação estatal quando for considerada política pública.

14. Conforme os ensinamentos do jurista CALIXTO SALOMÃO FILHO, a *state action doctrine* foi formulada para definir os casos em que a regulação estatal afastaria o controle concorrencial feito pelo órgão antitruste. Em suma: definem-se casos em que regulação estatal, de um lado, é imune ao controle do órgão regulatório antitruste, e, de outro lado, imuniza a conduta dos agentes econômicos que atuam conforme suas diretrizes. Essa imunidade, no entanto, só é reconhecida se presentes determinados requisitos: (i) a regulação estatal deve servir a um fim de política pública; e (ii) o Estado deve efetivamente obrigar determinada conduta e supervisioná-la (Direito Concorrencial: as estruturas, São Paulo, Malheiros, 2007, pp. 238-240).

15. No caso em tela, não há dúvidas de que se está diante de um mercado regulado, o de distribuição de GLP, que seria imune, portanto, ao controle do órgão antitruste, pois facilmente se verifica que: (i) o CNP aprovou a implantação de mercado de empresas que tinha como objetivo organizar a distribuição do GLP, facilitar a sua fiscalização, evitar a proliferação de revendedores clandestinos e propiciar melhores condições de segurança ao consumidor; e (ii) o Sistema Integrado de Abastecimento era elaborado pelo próprio órgão regulador, sendo mensalmente auditado pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis). Assim, está claro que a regulação servia a uma política pública, era imposta às empresas reguladas e supervisionadas pelo órgão competente.

16. Muito embora o acórdão recorrido tenha consignado que havia um controle estatal dos preços praticados pelas distribuidoras, entendeu por manter a condenação, conforme extrai-se desses trechos do acórdão:

A prova dos autos confirmou a atuação uniforme das distribuidoras no mercado do gás de cozinha, de 1991 a 1997 (quando aforada

esta ação), da forma como relatada pelo Ministério Público Federal (cf. petição inicial e, posteriormente, na manifestação de fls. 2.784-2.786):

Não existia a possibilidade destes postos (os postos de revenda da capital e de Canoas) comprarem gás de determinada distribuidora a não ser no dia programado e informado pela tabela, e segundo se apurou, este maior controle do mercado por parte das distribuidoras já havia implicado em retirada de benefícios, bonificações e prazos, antes concedidos aos postos de revenda como estratégia comercial por parte das distribuidoras, numa relação que se podia ter como mais igualitária, propiciando a livre iniciativa e a livre concorrência, com evidentes benefícios aos consumidores que, como sói acontecer, pautam-se pelo melhor fornecimento (fl. 2.785).

(...)

A responsabilidade civil das distribuidoras decorre do prejuízo causado aos consumidores, difusamente considerados. Acolho, nesse ponto, os argumentos do Ministério Público Federal:

(...) com a cartelização, a adoção de métodos comerciais uniformes. O atentado à livre concorrência, geraram, por óbvio, preços excessivos aos consumidores, causando-lhes danos patrimoniais de difícil - para não dizer impossível - determinação (eis que ofendidos interesses da coletividade juridicamente protegidos, não ser submetida aos efeitos do nocivo comportamento). Ou será que há dúvida de que o cartel visou a obtenção de lucro mais fácil, com abuso do poder econômico (...)(fl. 2.791) (fls. 4.408/4.409 e 4.411).

17. Extrai-se, ainda, das contrarrazões apresentadas pelo Ministério Público Federal:

O processo de mudança foi particularmente longo, tendo sido iniciado em outubro de 1990, com a Portaria no. 843, do antigo Ministério da Infra-estrutura (MINFRA), e concluído somente em maio de 2005, quando foi editada a Resolução no. 15 da Agência Nacional do Petróleo (ANP).

Em 1990 o CNP foi extinto e suas funções parcialmente transferidas ao DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), e

a edição da Portaria MINFRA no. 843, de 31.10.90, flexibilizou a maioria das regras da Resolução no. 13 e aboliu outras. Foram mantidos, entretanto, o controle de preços e as restrições quantitativas no suprimento de GLP por parte da Petrobras, embora sob novo formato. A partir de então, a Petrobras continuou a definir as quantidades anuais a serem ofertadas no mercado interno, e cada distribuidora passou a ter acesso a uma quota, alocada de acordo com três parâmetros: o volume de vendas da empresa no período anterior, sua capacidade de armazenamento e a quantidade de botijões de sua propriedade. Este sistema durou até 2005, quando foi eliminado através da Resolução no. 15 da ANP.

(...)

Com efeito, conforme ressaltado na exordial, o preço do gás de cozinha era tabelado pelo DNC:

Partindo, então, destas seis distribuidoras, o gás chega ao consumidor pelas duas maneiras antes referidas, sendo que existem atualmente cerca de trinta postos de revenda de gás GLP em Porto Alegre e Canoas. É preciso que se diga que o gás de cozinha é tabelado pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis – órgão governamental federal responsável pelo setor) e, então, quando se compra o gás (P13) no posto de revenda se pagará um determinado preço (R\$ 6,50 ou R\$ 6,19, exemplificativamente) e, quando este mesmo gás é fornecido pelos caminhões das distribuidoras o valor chega, em média, a ser de até 50% superior (R\$ 9,00), acréscimo este cobrado título de frete. Ou seja, como resultado, somente a venda no posto de revenda é efetivamente tabelado (fls. 4.973/4.974).

18. Analisando o acórdão recorrido, bem como as contrarrazões do órgão ministerial, constata-se que as distribuidoras de GLP não cometeram qualquer infração a ordem econômica ou a livre concorrência, pois o que ocorria era um tabelamento de preços imposto pelo Estado.

19. Vê-se que o preço fixado pelo Poder Público não admitia flexibilidade alguma, sendo absolutamente controlado e imposto às distribuidoras. Assim, questiona-se: como pode existir um acordo entre concorrentes para a fixação de preços ou quotas de produção se a cartelização era imposta pelo próprio Estado?

20. Nessa toada, entende-se que o Sistema Integrado de Abastecimento de GLP foi desenvolvido pelos órgãos públicos federais

competentes para regular as atividades das distribuidoras e revendedoras. Assim, toda a atuação das distribuidoras pautou-se naquela época nos procedimentos definidos pelos referidos órgãos públicos.

21. A corroborar com tal premissa, cita-se trecho do parecer da Procuradoria Federal que atua junto ao CADE:

78. Assim, em síntese, a partir da leitura dos autos, é possível concluir que; (i) o Sistema Integrado de Abastecimento localizado nas cidades de Porto Alegre e de Canoas, ainda que possivelmente tenha restringido a livre concorrência na região, no período em que vigeu, foi incentivado por atos normativos e pelos agentes administrativos do setor regulado, tornando, por conta disso, inviolável juridicamente a aplicação de sanção aos agentes econômicos que o implementaram; e (ii) não existem nos autos provas suficientes para fundamentar uma condenação por eventuais outras práticas concertadas decorrentes do sistema Integrado de abastecimento (fl. 4.472).

22. Ao meu sentir, a condenação aplicada às distribuidoras pune atos que foram seguidos em estrita obediência a normas públicas federais e sob a supervisão dos órgãos reguladores competentes.

23. Dessa forma, impor às recorrentes uma condenação que sequer pactuaram no ajuste de preços, haja vista que *o preço era cartelizado pelo próprio Estado*, é algo no mínimo descabido.

24. Tal conduta (*condenação das distribuidoras*) ofende o princípio da confiança, pois as empresas acusadas agiam em estrita obediência as normas públicas federais e sob a supervisão dos órgãos reguladores competentes. Sobre o tema, destaca-se a lição do Professor MARÇAL JUSTEN FILHO:

(...) todas as situações jurídicas instauradas em decorrência do exercício de competências administrativas se presumem como legítimas. As expectativas e os direitos derivados de atividades estatais devem ser protegidos, sob o pressuposto de que os particulares têm a fundada confiança em que o Estado atua segundo os princípios da legalidade, moralidade e da boa-fé. O administrado deve e pode confiar na atuação estatal. Os particulares orientam a própria conduta de acordo com as condutas estatais. A participação estatal na produção de uma situação produz a confiança do particular (Curso

de Direito Administrativo. 7a. ed., Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 1.239).

25. Vale ressaltar ainda que, em casos como o dos autos, nos quais a violação à livre concorrência decorre de uma atuação do próprio Estado, punir as empresas, além de ser uma medida injusta, será uma medida totalmente ineficaz se a regulamentação estatal persistir. Com efeito, o direito antitruste não pode se limitar a combater condutas privadas que atentam contra a livre concorrência, devendo voltar-se, também, contra as condutas estatais que violam a liberdade de competição. Nesse sentido são os ensinamentos do jurista EDUARDO FERREIRA JORDÃO:

Tradicionalmente, o direito antitruste preocupa-se de forma prioritária (e quase exclusiva) com restrições concorrenciais de origem privada – i. e. concentrações empresariais e condutas anticompetitivas, como a predação ou a colusão. É fato, entretanto, que limitações concorrenciais semelhantes ou ainda mais intensas podem advir de ações estatais, em especial das medidas regulatórias. A regulação pode, por exemplo, (i) erigir barreiras à entrada e à saída de mercado; (ii) estabelecer vantagens competitivas artificiais para produtores específicos. (iii) promover assimetrias informacionais; (iv) impedir concorrência em determinados aspectos do produto; (v) impor custos financeiros e de gestão que poderão retirar recursos das atividades mais produtivas e dos investimentos; (vi) influir na escolha tecnológica; (vii) comprometer a flexibilidade e a liberdade empresarial; (viii) reduzir a produção; e (ix) promover a elevação de preços dos bens e serviços (A advocacia da concorrência como estratégia para redução do impacto anticompetitivo da regulação estatal. Revista eletrônica de Direito Administrativo e Econômico, Salvador, fev./abr. de 2009).

26. Nesses casos, pois, em que é o próprio Estado que excepciona a livre concorrência, exsurge a importância de a autoridade antitruste exercer a chamada advocacia da concorrência, fazendo, por exemplo, uma recomendação de desregulamentação do setor e conseqüente liberdade de fixação de preços.

27. A advocacia da concorrência, apesar de pouco utilizada, está prevista como umas das formas de defesa da concorrência – *diversa daquelas que geralmente são promovidas pelo CADE (controle dos atos de concentração – função preventiva, e repressão de condutas anticompetitivas –*

função repressiva). Trata-se de uma atuação da autoridade antitruste que visa a difundir a importância da livre-iniciativa e da livre concorrência para o funcionamento sadio do mercado.

28. O conceito de advocacia da concorrência amplamente adotado pela doutrina é aquele formulado pelo Grupo de Trabalho da ICN (*International Competition Network*):

A advocacia da concorrência refere-se às atividades desenvolvidas pela autoridade antitruste relacionadas com a promoção de um ambiente competitivo para atividades econômicas, por meio de mecanismos que não se enquadrem no controle preventivo ou na atuação repressiva, principalmente através de suas relações com outras entidades governamentais e pelo aumento da sensibilização do público para os benefícios da concorrência (tradução livre, disponível em <www.internationalcompetitionnetwork.org/seoul/capacitybluid_sg4_seoul.pdf>).

29. Infelizmente, como destaca o professor ANDRÉ LUIZ SANTA CRUZ RAMOS *a advocacia da concorrência ainda é exercida de forma muito tímida no Brasil, sobretudo quando se trata de combater as agressões estatais à livre concorrência* (Os Fundamentos Contra o Antitruste, Rio de Janeiro, Forense, 2015, p. 254), mas é exatamente nessas situações e que ela deve ser utilizada com mais intensidade.

30. Portanto, em casos como o dos autos, seria muito melhor e eficaz para a defesa da concorrência e da livre iniciativa, que a autoridade antitruste fizesse um controle educativo e preventivo dos atos do próprio Estado que são anticoncorrenciais, ao invés de punir empresas que são obrigadas a seguir as medidas regulatórias que lhe são impostas.

31. Por todas essas razões, entende-se que não houve qualquer formação de cartel, mas sim o cumprimento de regras pré-estabelecidas e impostas pelo Poder Público que impunham o tabelamento de preços do GLP e a forma de distribuição pelo chamado Sistema Integrado de Abastecimento.

32. Ante o exposto, dou provimento aos Recursos Especiais a fim de julgar improcedentes os pedidos formulados na Ação Civil Pública. É como voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.519.685-RS (2015/0050412-2)

Relator: Ministro GURGEL DE FARIA

Recorrente: Sul Arno Criações em Acessórios Ltda

Advogado: Cláudio Leite Pimentel e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

EMENTA

Tributário e Processual Civil. Recurso especial. Execução fiscal. Garantia do juízo. Reforço da penhora. Intimação da parte executada. Necessidade.

1. Penhorados bens e direitos e constatada pelo magistrado a insuficiência da garantia, deve-se intimar o devedor para que proceda ao reforço da penhora, oportunizando-lhe a indicação de bens/direitos necessários a essa finalidade, à luz dos arts. 9º. e 11 da LEF, sem prejuízo, contudo, da faculdade de o exequente requerer o reforço da garantia e apontar, por conta própria, os meios pelos quais será realizado (BACEN JUD, penhora de bem imóvel etc).

2. *É defeso ao juiz determinar de ofício o reforço da penhora, realizada validamente no executivo fiscal, a teor dos artigos 15, II, da LEF e 667 e 685 do CPC (REsp no. 475.693/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, DJ 24.3.2003).*

3. Nessa linha, se o reforço da penhora depende do requerimento da Fazenda exequente, não pode o oficial de justiça, sem a correspondente ordem judicial, proceder à penhora no rosto de autos de processos em trâmite na justiça estadual com o fim de reforçar a garantia do juízo da execução.

4. Recurso especial 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, dar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina (Presidente) e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 19 de abril de 2016 (data do julgamento).

Ministro Gurgel de Faria, Relator

DJe 28.4.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Gurgel de Faria: Trata-se de recurso especial interposto por SUL ARNO CRIAÇÕES EM ACESSÓRIOS LTDA contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4a. Região, cuja ementa é a seguinte (e-STJ fl. 32):

Agravo de instrumento. Tributário. Reforço da penhora. Legalidade.

A penhora determinada de ofício é meio de ver efetivado o disposto no art. 7o., II, da Lei no. 6.830/1980. Isto porque o processo de execução fiscal, conquanto dependa de iniciativa da Fazenda Pública para ser instaurado, desenvolve-se por impulso oficial, prevalecendo o interesse do exeqüente, já que o julgador pode diligenciar no sentido da garantia e adimplemento do crédito tributário.

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos para acrescer à fundamentação do acórdão embargado que *houve deferimento do pedido da União para que fosse dado prosseguimento aos atos executórios; portanto, não prospera o argumento de que não houve determinação judicial para a realização da penhora* (e-STJ fl. 47).

A recorrente alega violação dos arts. 162, § 2o., 535 e 685 do CPC/1973 e do art. 15, II, da Lei no. 6.830/1980, por considerar que o órgão julgador *a quo* não teria observado a inexistência de determinação judicial para a realização de reforço da penhora, o que não poderia ser feito de ofício pelo magistrado (e-STJ fls. 56/68).

Contrarrazões da União pelo não conhecimento ou não provimento do recurso especial (e-STJ fls. 56/68).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Gurgel de Faria (Relator): O recurso especial se origina em autos de agravo de instrumento interposto contra o indeferimento pelo juízo federal do pedido de cancelamento de penhoras efetivadas no “rosto dos autos” em processos da parte executada, em tramitação na Justiça estadual, mesmo após a penhora de 5% dos repasses financeiros vinculados ao seu cartão de crédito, bem como de bens localizados em sua sede.

Anota-se que, com a discordância da Fazenda Nacional quanto à nomeação à penhora de prejuízos fiscais (e-STJ fls. 168/171), o magistrado acatou o pedido de penhora *on-line* e sobre os repasses financeiros de cartões de crédito, nos seguintes termos (e-STJ fl. 174):

[...] pretendendo a compensação de crédito| decorrente de prejuízos fiscais, primeiramente a executada deverá tornar líquido e certo esse crédito, mediante procedimento administrativo previsto em lei.

Assim sendo, defiro o requerido pela exeqüente, a fim de utilizar o sistema BACEN JUD para a localização e bloqueio de valores existentes em contas correntes e aplicações financeiras, mantidos em nome da executada SUL-ARNÓCRIAÇÕES EM ACESSÓRIOS LTDA., CNPJ: 94.397.122/0001-07, até o montante da dívida exeqüenda, ou seja, R\$ 1.439.702,24 (em outubro/2010).

CDA no. 00 3 1000 0241-71.

Resultando inexitosa a diligência, lavre-se termo de penhora sobre o percentual de 5% dos repasses de cartão de crédito percebidos pela executada, a serem recolhidos mensalmente em conta vinculada ao presente feito, ficando nomeado depositário o representante legal da devedora.

Embora penhorados os repasses financeiros, a FN pediu o reforço da penhora, inclusive sobre máquinas e equipamentos na sede da sociedade executada (e-STJ fl. 190 e fls. 1.116/1.118), o que foi feito (e-STJ fls. 424/426)

Consta dos autos que o oficial de justiça, posteriormente, compareceu ao Foro da Comarca de Bento Gonçalves e procedeu à penhora no rosto dos autos em diversos processos em que a ora recorrente é parte (e-STJ fls. 544/558).

A executada se insurgiu contra o ato, porquanto não haveria pedido nem ordem para a realização da penhora; todavia, o juízo da execução indeferiu o pedido, mantendo o ato construtivo sob o fundamento de que, *recebida a inicial e encontrando-se a execução sem a plena garantia, é consequência natural que se extrai do dispositivo legal acima reproduzido as diligências empreendidas pelo oficial de justiça para a localização e penhora de outros bens da executada, visando à integral satisfação do crédito, como no caso em análise* (e-STJ fl. 569).

Interposto o agravo de instrumento, o TRF da 4a. Região negou-lhe provimento. Vejamos, no que interessa, o que consignou e decidiu o Tribunal de origem (e-STJ fls. 30/31):

[...] é facultado ao Juiz determinar o reforço da penhora quando os bens já penhorados são insuficientes à garantia do Juízo. Neste sentido, colaciono jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

No caso dos autos, a dívida corresponde ao valor de R\$ 1.439.702,24, tendo sido penhorado 5% dos repasses de cartão de crédito da empresa, além de equipamentos. No entanto, ainda insuficientes os bens penhorados, não há óbice ao reforço da penhora.

Importa consignar que a penhora determinada de ofício é meio de ver efetivado o disposto no art. 7o., II, da Lei no. 6.830/1980. Isto porque o processo de execução fiscal, conquanto dependa de iniciativa da Fazenda Pública para ser instaurado, desenvolve-se por impulso oficial, prevalecendo o interesse do exeqüente, já que o julgador pode diligenciar no sentido da garantia e adimplemento do crédito tributário.

Nos aclaratórios, a ora recorrente pediu manifestação a respeito da inexistência de ordem judicial que determinasse o reforço da penhora, o que foi acolhido pelo órgão julgador, o qual esclareceu que, com o deferimento do prosseguimento do processo executivo, estaria permitida a realização da penhora (e-STJ fl. 47).

Do que se observa, não há violação do art. 535 do CPC/1973, porquanto o Tribunal de origem, de forma clara, coerente e fundamentada, pronunciou-se, expressamente, sobre a integração pedida pela então embargante.

Isso considerado, importa notar que a Corte de origem considera não ser necessário pedido expresso da exequente para que aconteça o reforço da penhora pelo oficial de justiça.

Nos termos do art. 7º. da Lei no. 6.830/1980, o despacho do juiz que defere a petição inicial da execução fiscal importa em sucessivas ordens ao oficial de justiça, dentre as quais a penhora ou o arresto de bens e/ou direitos, no caso de não pagamento do débito ou não garantida a execução.

Assim, deferida a petição da execução e citado o devedor, o ato de penhora independe do requerimento expresso do credor.

Por sua vez, o art. 15, II, da Lei no. 6.830/1980 estabelece que, *em qualquer fase do processo, será deferida pelo juiz à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.*

Em se tratando de reforço da penhora realizada para a oposição dos embargos do devedor, deve-se registrar que a Primeira Seção, no julgamento do REsp no. 1.127.815/SP, na sistemática dos recursos repetitivos, sedimentou que *não se deve obstar a admissibilidade ou apreciação dos embargos à execução pelo simples fato de que o valor do bem constrito é inferior ao valor exequendo, devendo o juiz proceder à intimação do devedor para reforçar a penhora, facultando-se ao ente fazendário requerer tanto a substituição dos bens penhorados quanto o reforço da penhora para a satisfação de seus créditos, nos termos do art. 15, II, da LEF.*

Nessa hipótese, o magistrado intima o devedor para que este providencie o reforço da garantia, conforme disposições do art. 9º. da Lei no. 6.830/1980, sem prejuízo da faculdade do credor-exequente de também requerer o reforço, mormente porque, à luz do § 2º. do art. 40 da Lei de Execução Fiscal – LEF, cabe à exequente as diligências à procura do patrimônio do devedor.

Deve-se aplicar o mesmo procedimento à hipótese em exame.

Penhorados bens e direitos e constatada pelo magistrado a insuficiência da garantia, deve-se intimar o devedor para que proceda ao reforço da penhora, oportunizando-lhe a indicação de bens/direitos necessários a essa finalidade, à luz dos arts. 9º. e 11 da LEF, sem prejuízo, contudo, da faculdade de o exequente requerer o reforço da garantia e

apontar, por conta própria, os meios pelos quais será realizado (Bacen Jud, penhora de bem imóvel etc).

A propósito, a Primeira Turma teve a oportunidade de manifestar-se sobre o tema, decidindo pela impossibilidade de o magistrado determinar, de ofício, o reforço da penhora. Vide:

Processual Civil. Execução fiscal. Bens penhorados. Ausência de oposição pela credora. Reforço de ofício pelo juiz. Impossibilidade.

1. É consectário do princípio dispositivo que no Processo Civil as atividades que o juiz pode engendrar ex officio não inibe a iniciativa da parte, de requerê-la, não sendo verdadeira a recíproca. Em consequência, por influxo do princípio dispositivo, nas atividades que exigem a iniciativa da parte, o juiz não pode agir sem provocação.

2. Consectariamente, é defeso ao juiz determinar de ofício o reforço da penhora, realizada validamente no executivo fiscal, a teor dos artigos 15, II, da LEF e 667 e 685 do CPC.

3. Recurso improvido.

(REsp no. 475.693/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 25.2.2003, DJ 24.3.2003, p. 160).

Nessa linha, se o reforço da penhora depende do requerimento da Fazenda exequente, não pode o oficial de justiça, sem a correspondente ordem judicial, proceder à penhora no rosto de autos de processos em trâmite na Justiça estadual com o fim de reforçar a garantia do juízo da execução.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para anular os atos de penhora realizados no rosto dos autos em tramitação na Justiça estadual, sem prejuízo de que o juízo da execução proceda a oitiva das partes a respeito da necessidade do reforço da garantia.

É como voto.

Recorrente: Fazenda Nacional
Recorrido: Caio Marcelo Debossan
Advogados: Nelson Antonio Reis Simas Junior
Douglas Heidrich

EMENTA

Administrativo e Tributário. Recurso especial. Ação anulatória. Arrolamento de bens e direitos. Artigo 64 da Lei no. 9.532/1997. Alienação de bem imóvel arrolado. Anulação dos efeitos do ato de arrolamento.

1. Recurso especial no qual se discute a permanência da averbação do ato de arrolamento de bem imóvel no registro de imóveis após a alienação pelo devedor tributário.

2. O bem imóvel regularmente adquirido do devedor tributário não mais pode constar de arrolamento administrativo, razão pela qual devem ser anulados seus efeitos, pois não mais poderá servir de garantia à satisfação do crédito tributário.

3. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Sérgio Kukina (Presidente), Regina Helena Costa, Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1a. Região) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 27 de outubro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Benedito Gonçalves, Relator

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves: Trata-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL contra acórdão do TRF da 4a. Região, cuaj ementa é a seguinte:

Tributário. Mandado de segurança. Arrolamento administrativo de bens. Lei no. 9.532/1997. Alienação de bem gravado. Manutenção do arrolamento mesmo após transferência. Inviabilidade.

1. O arrolamento administrativo de bens tem como único escopo possibilitar ao Fisco o acompanhamento da evolução patrimonial do contribuinte, bem assim o monitoramento das alterações desse patrimônio, a fim de averiguar se ele está se desfazendo de seus bens como forma de elidir o pagamento da dívida, hipótese em que deverão ser adotadas medidas cabíveis.

2. Em momento algum, é imposto gravame sobre os bens arrolados que deva acompanhá-los em sucessivas transferências de domínio. Não há qualquer restrição à sua utilização, oneração ou alienação, podendo o proprietário deles dispor livremente, desde que dê ciência ao Fisco da respectiva movimentação. O descumprimento da formalidade de comunicação prevista no § 3o. do art. 64, da Lei no. 9.532/1997, autoriza o Fisco a requerer medida cautelar fiscal, a teor do seu § 4o., e há possibilidade de indicação dos bens arrolados como garantia em eventual execução fiscal.

3. A pretensão de manutenção da anotação restritiva, mesmo após a transferência do bem, a fim de resguardar os interesses do Fisco e de terceiros, não encontra respaldo legal. A Lei prevê expressamente que o arrolamento não implica restrição ao direito de propriedade, inexistindo impedimento legal à venda, de forma que não há como subsistir o registro da restrição, em prejuízo ao terceiro adquirente.

A recorrente alega violação do art. 535 do CPC e do art. 64 da Lei no. 9.532/1997, por entender que a averbação do ato de arrolamento no registro de imóveis deve permanecer mesmo quando o imóvel for alienado pelo devedor.

Contrarrazões às fls. 325 e seguintes.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Benedito Gonçalves (Relator): Constatado que a Corte de origem empregou fundamentação adequada e suficiente para dirimir a controvérsia, é de se afastar a alegada violação do art. 535 do CPC.

O artigo 64 da Lei no. 9.532/1997 dispõe que *a autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido.*

Observa-se que o arrolamento administrativo é espécie de inventário de bens que oportuniza eventual constituição de garantia para o adimplemento do crédito tributário caso este não seja pago pelo sujeito passivo e, via de regra, refere-se somente aos bens do próprio devedor tributário.

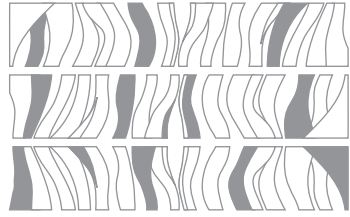
À míngua de previsão legal, não há dúvidas de que a averbação do arrolamento no registro de imóveis não impede a regular negociação do bem, conclusão, inclusive, que se extrai do § 4o. do art. 64 da Lei no. 9.532/1997.

Na hipótese de o devedor tributário conseguir vender o bem imóvel arrolado, a única consequência é a obrigação de comunicação da operação ao órgão fazendário, o qual, a depender da situação fático-jurídica, tem a prerrogativa de requerer a medida cautelar fiscal, caso preenchidos os requisitos legais.

Assim, o bem imóvel regularmente adquirido do devedor tributário não mais pode constar de arrolamento administrativo, razão pela qual devem ser anulados seus efeitos, pois não mais poderá servir de garantia à satisfação do crédito tributário. Ressalva-se a possibilidade de hipóteses em que é possível presumir a realização de alguma espécie de fraude por parte do devedor tributário, como se extrai do art. 2o., incisos V e VII, da Lei no. 8.397/1992 e dos artigos 185 e art. 185-A do CTN.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.



SEGUNDA TURMA

RECURSO ESPECIAL No. 1.246.317-MG (2011/0066819-3)

Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Recorrente: Domingos Costa Indústrias Alimentícias S/A

Advogado: Daniel Barros Guazzelli e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

EMENTA

Processual Civil. Tributário. Ausência de violação ao art. 535, do CPC. Violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC. Incidência da Súmula no. 98/STJ. Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativas. Creditamento. Conceito de insumos. Art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002 e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003. Ilegalidade das Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula no. 98/STJ: *Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório.*

3. São ilegais o art. 66, § 5o., I, *a* e *b*, da Instrução Normativa SRF no. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF no. 358/2003) e o art. 8o., § 4o., I, *a* e *b*, da Instrução Normativa SRF no. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3o., II, das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”,

para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior

Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento: Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, divergindo do Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, negando provimento ao recurso, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Os Srs. Ministros Castro Meira e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Assusete Magalhães, nos termos do art. 162, § 4o., do RISTJ.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília (DF), 19 de maio de 2015 (data do julgamento).

Ministro Mauro Campbell Marques, Relator

DJe 29.6.2015

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Trata-se de recurso especial interposto por Domingos Costa Indústrias Alimentícias S/A contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1a. Região cuja ementa é a seguinte (e-STJ fls. 200/204):

Tributário. PIS e COFINS. Creditamento. “Insumos”. Produtos de limpeza/desinfecção e detetização. Previsão legal estrita.

1. A sistemática das Leis no. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A IN/SRF no. 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF no. 358, de 9 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF no. 404/2004, definem como insumo os produtos “utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda”, assim entendidos como “as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou

químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 23.11.2009, para publicação do acórdão.

Opostos embargos de declaração, esses foram rejeitados, com aplicação de multa de 1% sobre o valor da causa, nos termos do art. 538, parágrafo único, do CPC (e-STJ fls. 217/220).

Nas razões recursais, fundadas na alínea *a* do permissivo constitucional, o recorrente alega, em preliminar, violação do disposto no art. 535, II, do CPC, visto que o Tribunal de origem deixou de se pronunciar sobre questões essenciais ao deslinde da controvérsia. Sustenta, ainda, que o acórdão de origem infringiu o disposto no art. 538 do CPC ao aplicar multa processual, considerando que os embargos tiveram o explícito propósito de prequestionar diversos dispositivos legais. No mérito, defende que os produtos de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados na produção podem ser considerados insumos para fins de creditamento de débitos à Pis/Cofins não-cumulativos, aduzindo que as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal no. 247/2002 e no. 404/2004 restringiram o conceito do termo insumo inserido no art. 3o. das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, violando-as, assim como ao art. 100, I, do CTN (e-STJ fls. 223/238).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional postula a manutenção do acórdão recorrido (e-STJ fls.246/256).

Após o juízo positivo de admissibilidade, subiram os autos a esta Corte (e-STJ fls. 258/259).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator): Com efeito, o PARTICULAR interpôs recurso especial fundado na ofensa aos arts. 3o. das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, além do art. 100, I, do CTN, sob o argumento de que as Instruções Normativas no. 247/2002, 358/2003 e 404/2004 teriam desrespeitado o alcance das leis regulamentadas ao limitar o significado do termo “insumo” previsto nos artigos das referidas leis ordinárias. Há correspondência lógica entre os argumentos desenvolvidos, o acórdão proferido e o intuito pretendido, de forma que inaplicável o Enunciado no. 284, da Súmula do STF.

Outrossim, o tema foi devidamente prequestionado. Desta maneira, o recurso especial merece conhecimento.

1. Exame da alegada violação ao art. 535, II, do CPC.

Não houve a alegada ofensa ao art. 535, II, do CPC. Muito embora a parte recorrente tenha oposto embargos de declaração, tem-se que, em não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar a reforma do julgado nesta instância extraordinária.

Com efeito, afigura-se despicienda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

2. Exame da alegada violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC.

Em relação à multa do art. 538 do CPC, assiste razão à recorrente, sobretudo porque esta Corte já pacificou entendimento segundo o qual, nos termos da Súmula no. 98/STJ: *Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório.*

3. Mérito: da legislação tributária sob exame.

O cerne da controvérsia diz respeito ao reconhecimento do direito do recorrente, fabricante de produtos alimentícios, de ver assegurado o aproveitamento de créditos provenientes de gastos com materiais de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização usados no ambiente produtivo, com base nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Diz a Secretaria da Receita Federal que: a) os gastos com materiais/bens de desinfecção (limpeza) não dão direito aos créditos, porque não se consomem em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; e b) os serviços de dedetização não dão direito ao crédito porque não correspondem ao conceito de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Contra tais conclusões se insurgiu o contribuinte.

Em 29 de agosto de 2002, editou-se a Medida Provisória no. 66, que alterou a sistemática do Pis e Pasep para instituir a não-cumulatividade dessas contribuições, o que foi reproduzido pela Lei no. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (lei de conversão), que, em seu art. 3o., inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. É a seguinte a redação do referido dispositivo:

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

[...]

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;

Da mesma forma, a Medida Provisória no. 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei no. 10.833, de 29 de dezembro de 2003, instituiu a sistemática da não-cumulatividade em relação à apuração da Cofins, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3o., inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o Pis/Pasep, *in verbis*:

Art. 30. Do valor apurado na forma do art. 2o. a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

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)

Posteriormente, pela edição da Emenda Constitucional no. 42/2003, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195, que assim dispôs:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional no. 20, de 1998)

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

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

Da norma constitucional em referência não se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável ao Pis e à Cofins ficaria afeta ao legislador ordinário.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Secretaria da Receita Federal veiculou, pelas Instruções Normativas no. 247/02 (redação alterada pela Instrução Normativa no. 358/2003), e

404/04, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo “insumo”, ao dispor:

Instrução Normativa SRF no. 247/2002 - PIS/Pasep

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

[...]

§ 5o. Para os efeitos da alínea b do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF no. 358, de 9.9.2003)

Instrução Normativa SRF no. 404/2004 - Cofins

Art. 8o. Do valor apurado na forma do art. 7o., a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 4o. Para os efeitos da alínea b do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao Pis e da Cofins foi restrita

aos bens que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de serviços aplicados ou consumidos na fabricação do produto.

A definição de “insumos” adotada pelos normativos da Secretaria da Receita Federal, excessivamente restritiva em relação aos serviços utilizados na produção e em relação aos bens também utilizados na produção, em tudo se assemelha à definição de “insumos” para efeito de creditamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada pelo art. 226 do Decreto no. 7.212/2010. Transcrevo essa última norma para efeito comparativo:

Decreto no. 7.212/2010 - RIPI/2010

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei no. 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

[...]

Ocorre que, como veremos, não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de “utilização na produção” (terminologia legal), tomando-o por “aplicação ou consumo direto na produção” e para que seja feito uso, na sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI.

4. Da impossibilidade de ser adotado o conceito de “insumos” próprio do IPI.

Com efeito, reitero não ser possível que a sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos colha o mesmo conceito de “insumos” adotado pela legislação própria do IPI. Isto porque quando o legislador deseja

importar tal conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, *v.g.*, na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins, previsto no art. 1o., da Lei no. 9.363/1996.

Na suso citada lei, há expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI. Veja-se:

Lei no. 9.363/1996

Art. 3o. Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1o., tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”.

Na mesma linha de raciocínio, outras razões também se me afiguram suficientes a impedir a utilização do conceito de “insumos” previsto para a legislação do IPI. Vejamos.

O regime da não-cumulatividade do IPI, cuja materialidade é o produto industrializado, encontra expressão no art. 153, § 3o., II, da Constituição Federal, e permite *a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores*, a fim de impedir que a carga tributária incidente sobre cada etapa da cadeia produtiva integre a base de cálculo das etapas seguintes, o que anularia a sistemática da unitributação do IPI. Desse modo, desconta-se o débito da saída do produto com o valor do crédito da entrada do insumo que foi aplicado no produto industrializado, fazendo com que haja a compensação

dos valores cobrados nas etapas anteriores. Por tal razão, o conceito de “insumo” para fins de não-cumulatividade do IPI, o qual teve sua amplitude exposta na própria legislação de regência, restringe-se basicamente às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, bem como aos produtos que são consumidos no processo de industrialização, que tenham efetivo contato com o produto. Na definição clássica adotada pela Secretaria da Receita Federal: *insumo é aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto* (REsp no. 1.049.305/PR, Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 22.3.2011).

Por sua vez, a não-cumulatividade da contribuição ao Pis e da Cofins instituída pelas Leis no. 10.637 e 10.833 - ainda que a expressão utilizada pelo legislador seja idêntica - apresenta perfil totalmente diverso daquela pertinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI).

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração *o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil* (artigos 1o. das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

Note-se também que, para fins de creditamento do Pis e da Cofins, admite-se que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 elasteceram a definição de “insumos”, não se limitando

apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Nesse ponto, quanto à abrangência dada pela legislação de regência ao admitir que serviços sejam considerados como insumos de produção ou fabricação, destacam-se os ensinamentos de Marco Aurélio Grego (*in* “*Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*”, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, no. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003, grifo nosso):

As leis mencionadas prevêem expressamente que o serviço pode ser utilizado como insumo na produção ou fabricação. Ora, como um serviço (atividade + utilidade) pode ser insumo da produção ou da fabricação de um bem?

Será efetivamente insumo sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado. Vale dizer, quando atividade ou utilidade contribuírem para o processo ou o produto existirem ou terem certas características.

Na medida em que os serviços configuram insumos no âmbito de PIS/COFINS, pois as respectivas utilidades são fruídas como tal (por condicionarem a existência ou integrarem funcionalmente o processo ou o produto), então os bens também estarão sendo utilizados como insumo na medida em que das utilidades que deles emanarem dependam a existência ou a qualidade do processo ou produto.

(...) Vale dizer, “utilizar como insumo” é extrair os bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas. Vale dizer, fazer com que - no específico contexto da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte - processo e produto sejam o que são.

Portanto, o conceito de insumo adotado pelas Leis é amplo a ponto de abranger até mesmo as utilidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que relevantes para o processo ou para o produto. Terem as leis de regência admitido créditos relativos a “serviços utilizados como insumos” é a prova cabal de que o conceito de “utilização como insumo” no âmbito da não-cumulatividade de PIS/COFINS não tem por critério referencial o objeto físico, pois um sem número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes.

A lição do ilustre doutrinador introduz os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo. Sobre eles me debruçarei mais adiante.

Continuando o raciocínio, da própria redação das referidas leis, extrai-se a impertinência da utilização de parâmetros da legislação do IPI para definir o vocábulo “insumo” a regular o creditamento do Pis e da Cofins, na medida em que, para o IPI, não há previsão de creditamento de “serviços”, e, para aquelas contribuições, os serviços poderão ser creditados como insumos ainda que não tenham interferência direta e física com o produto final. Veja-se, para exemplo, a Solução de Consulta no. 30, de 26 de janeiro de 2010 (9a. Região Fiscal, Divisão de Tributação, DOU de 4.2.2010), onde a Secretaria da Receita Federal entendeu que, *ipsis verbis*:

[...] a contratação de mão-de-obra de pessoas jurídicas para operação e manutenção de equipamentos da linha de produção e a contratação de serviços de pessoas jurídicas aplicados diretamente sobre o produto em transformação ou sobre as ferramentas utilizadas nas máquinas pertencentes à linha de produção são considerados insumos, para fins de creditamento da COFINS.

Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8o. da Lei no. 10.637/2002 e 10 da Lei no. 10.833/2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

Parece-nos acertada, desse modo, a orientação de Marco Aurélio Grego (*idem, ibidem*) quando sinaliza para a diferenciação da sistemática adotada pelos tributos a impedir que o conceito de “insumo” no Pis/ Cofins não-cumulativo seja tomado por empréstimo da legislação do IPI:

No caso, estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento, portanto, sua não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função deles (receita/faturamento).

Enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos a ele relativos, o processo formativo da receita ou do faturamento aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, por mais de uma razão o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo que o do IPI.

Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produtos industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso, 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 “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.*

Em suma, palavra utilizada em contexto cujo pressuposto de fato é a receita ou o faturamento assume sentido e alcance diferente do que resulta de contexto em que o pressuposto de fato é o produto industrializado.

Aprofundando na identificação dessas discrepâncias entre o método adotado para a contribuição para o Pis e para a Cofins e aquele aplicado para o IPI e para o ICMS, assim se manifestou José Antônio Minatel (*in* “*Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua tributação*”. São Paulo: MP, 2005, p. 180):

Não sendo esse o espaço para aprofundamento do tema da não-cumulatividade, quer-se unicamente consignar que essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que, como se disse, gravam a circulação de bens (aqui tomada em sentido lato), não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades. Receita, como já dito, pressupõe conteúdo

material de mensuração instantânea, revelado pelo ingresso de recursos financeiros decorrente de esforço ou exercício de atividade empresarial, materializadora de disponibilidade pessoal para quem a auferir, conteúdo de avaliação unilateral que não guarda relação de pertinência que permita confrontá-la com qualquer operação antecedente, contrariamente ao que sucede com o valor da operação de produtos industrializados e de mercadorias.

Considerando todas essas peculiaridades da nova sistemática de não-cumulatividade instituída pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, as referidas Instruções Normativas no. 247/02 e 404/04 não poderiam simplesmente reproduzir o conceito de insumo para fins de IPI (tributo cuja hipótese de incidência é a produção de bem, e que, portanto, pode ter o vocábulo insumo limitado àqueles itens que entram em contato direto com o produto final), restringindo, por conseguinte, os bens/ produtos cujos valores poderiam ser creditados para fins de dedução das contribuições para o Pis e Cofins não-cumulativos, sob pena de distorcer o alcance que as referidas leis conferiram a esse termo, obstaculizando a operacionalização da sistemática não-cumulativa para essas contribuições.

Vale ponderar ainda que, embora seja autorizado o emprego de analogia diante de uma lacuna no ordenamento jurídico, a teor da regra do art. 108, I, do CTN, o próprio dispositivo restringe a sua aplicação ao dispor que somente será cabível a interpretação analógica quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei (§ 1o.). E, na hipótese em apreço, a aplicação por analogia do termo “insumo” na forma definida pela legislação do IPI traz, como consequência, o aumento de carga tributária.

Explico: As Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 majoraram as alíquotas das contribuições do Pis e da Cofins de 0,65% para 1,655 e de 3% para 7,6%, respectivamente. E, em contrapartida, criaram um sistema legal de abatimento de créditos apropriados em razão das despesas e aquisições de bens e serviços relacionados no art. 3o. de ambas as leis. Da própria exposição de Motivos da Medida Provisória no. 66, de 29 de agosto de 2002, constou explicitamente que *constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/PASEP*. Assim, a restrição pretendida pelas Instruções Normativas para o conceito de insumos aos elementos consumidos no processo operacional, além de ir de encontro

à própria essência do princípio da não-cumulatividade, acaba por gerar a ampliação da carga tributária das contribuições em comento.

Dessa forma, é inexorável a conclusão de que os referidos atos normativos fazendários, ao validarem o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico hierarquicamente superior, *in casu*, as Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, pois vão de encontro à finalidade da sistemática de não-cumulatividade da Contribuição para o Pis e da Cofins.

Reconhecida a ilegalidade das Instruções Normativas no. 247/02 e 404/04, por adotarem definição de insumos semelhante à da legislação do IPI, impede definir agora qual seria a exegese para o termo mais condizente com a sistemática da não-cumulatividade das contribuições em apreço.

5. Da busca do conceito de “insumos” aplicável às contribuições para o Pis/Pasep e Cofins não-cumulativas: impossibilidade de utilização exclusiva da legislação do IR.

Especificamente em relação ao art. 3º. das 10.637/2002 e 10.833/2003, a doutrina especializada e notoriamente produzida no âmbito dos escritórios de advocacia tributária tem se orientado no sentido de que o termo “insumo” ali tratado compreende não só matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, como também todos os demais custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos e prestação de serviços. Adota-se, para chegar a essa conceituação, o disciplinamento de custos e despesas inerentes à obtenção de receitas passíveis de dedução para fins de determinação do lucro real, na forma delineada pelos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda, diante da afinidade entre os custos de produção e despesas operacionais e as receitas tributáveis pelo Pis e pela Cofins não-cumulativos.

Sobre o tema, peço vênia para citar as lições de Ricardo Mariz de Oliveira (*in*, “*Aspectos Relacionados à ‘não-cumulatividade’ da COFINS e*

da *Contribuição ao PIS*". PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães - coord., São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 48, grifo nosso):

Um bom e seguríssimo critério para a constatação do que seja insumo é o de custo por absorção, descrito para fins do imposto de renda pelo Parecer Normativo CST no. 6, de 2.2.1979.

Com feito, a lei sobre o imposto de renda tem uma relação de custos advinda do Decreto-Lei no. 1.598/1977 e que hoje está refletida nos arts. 290 e 291 do RIR/99. Mas ela é meramente exemplificativa e não exaustiva, conforme esclareceu o referido Parecer Normativo CST no. 6/79, e conforme é reconhecido indiscutivelmente pela doutrina e pela jurisprudência.

Todos os itens que integram o custo devem gerar deduções perante a contribuição ao PIS e a Cofins, quando incorridos perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, e quando não incidirem em qualquer das barreiras legais às deduções, acima expostas.

Por pertinente, transcrevo ainda o escólio de Natanael Martins ("O Conceito de Insumo na Sistemática Não-Cumulativa do PIS e da COFINS", in PIS - COFINS - Questões Atuais e Polêmicas. *op. cit.*, p. 207):

Entretanto, pode-se desde logo afirmar que, com certeza, o conceito de insumo, contemplado na sistemática não-cumulativa do PIS/COFINS está relacionado ao fato de determinado bem ou serviço ter sido utilizado, ainda que de forma indireta, na atividade de fabricação do produto ou com a finalidade de prestar um determinado serviço.

Assim sendo, a toda evidência, o conceito de insumo pode se ajustar a todo consumo de bens ou serviços que se caracterize como custo segundo a teoria contábil, visto que necessários ao processo fabril ou de prestação de serviços como um todo. É dizer, "bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços", na acepção da lei, refere-se a todos os dispêndios em bens e serviços relacionados ao processo fabril ou de prestação de serviços, ou seja, insumos seriam aqueles bens e serviços contabilizados como custo de produção, nos termos do art. 290, do Regulamento do Imposto de Renda.

Compartilhando dessa interpretação, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARF/MF já se manifestou

no sentido de que o conceito de insumos para o Pis e a Cofins não guarda simetria com aquele delineado nas legislações do IPI, alargando-se, assim, a abrangência desse termo de modo a contemplar todos os dispêndios necessários ao processo produtivo do contribuinte. Para tanto, seguiu a orientação doutrinária acima transcrita para adotar a acepção do vocábulo conferida pelo Regulamento do Imposto de Renda. O julgado recebeu a seguinte ementa:

Regime não cumulativo. Insumos. Materiais para manutenção de máquinas.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço (CARF, Recurso no. 369.519, Processo no. 11020.001952/2006-22, 2a. Câmara, Sessão de 8.12.2010).

Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor proferido pelo Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, ao julgar o processo suso referido (citado nos memoriais apresentados pela ora recorrente, grifo nosso):

Neste cenário, é absolutamente certo que o conceito de insumo aplicável ao PIS e COFINS deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita. A materialidade das contribuições ao PIS e COFINS é bastante mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista para o IPI. De fato, em vista da natureza das respectivas hipóteses de incidência (receita/lucro/industrialização), o conceito de custos previsto na legislação do IRPJ (artigo 290 do RIR/99), bem como o de despesas operacionais previsto no artigo 299 do RIR/99, é bem mais próprio de ser aplicado ao PIS e COFINS não cumulativos do que o conceito previsto na legislação do IPI.

Nas palavras de Ricardo Marins de Oliveira, “constituem-se insumos para a produção bens ou serviços não apenas as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e outros bens quando sofram alteração, mas todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas

contabilmente a débito de custo, mas que contribuam para a produção” (...)

Nota-se, deste modo, que a não cumulatividade do PIS e da COFINS encontra-se vinculada ao faturamento da empresa, ou seja, a todas as forças realizadas pela empresa com o intuito de desenvolvimento de suas atividades, devendo o conceito de insumo estar intimamente vinculado a tal característica.(...)

É de se concluir, portanto, que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do PIS e COFINS não cumulativos deve necessariamente compreender os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito trazido pelas Instruções Normativas no. 247/02 e 404/04 (embasadas exclusivamente na (inaplicável) legislação do IPI).

No caso dos autos foram glosados pretendidos créditos relativos a valores de despesas que a Recorrente houve por bem classificar como insumos (materiais utilizados para manutenção de máquinas e equipamentos), em virtude da essencialidade dos mesmos para fabricação dos produtos destinados à venda.

Ora, constata-se que sem a utilização dos mencionados materiais não haveria a possibilidade de a Recorrente destinar seus produtos à venda, haja vista a inviabilidade de utilização das máquinas. Frise-se que o material utilizado para manutenção sofre, inclusive, desgaste com o tempo.

Em virtude dos argumentos expostos, em que pese o respeito pela I. Decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS), ao não admitir a apuração de créditos sobre os bens adquiridos pela Recorrente, entendo que tal glosa não deve prosperar, uma vez que os equipamentos adquiridos caracterizam-se como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades, sendo certo o direito ao crédito sobre tais valores para desconto das contribuições para o PIS e COFINS.

O ilustre Conselheiro finaliza seu voto, favorável à utilização de créditos decorrentes de materiais empregados na manutenção de máquinas e equipamentos, em virtude da essencialidade dos mesmos para a fabricação dos produtos destinados à venda (sobre isso falarei mais adiante), destacando que o termo “insumo” utilizado para o cálculo do Pis e Cofins não cumulativos deve necessariamente compreender

os custos e despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99. Aqui é necessário frisar que o tema ainda não está consolidado na jurisprudência administrativa, conforme o demonstrou a FAZENDA NACIONAL ao apresentar julgado proferido pelo CARF em sentido diverso (CARF, Recurso no. 155.695, Processo no. 11080.009434/2005-61, Sessão de 6.5.2009).

Pois, bem. Em que pesem as boas razões colocadas pela doutrina e pelo suso transcrito julgado proferido no âmbito administrativo, não compartilho do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de “insumos” pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio desenvolvido já ilumina o caminho para a solução da controvérsia ao elencar a essencialidade ao processo produtivo como atributo utilizável no conceito de “insumos” e a desvinculação das definições próprias do IPI.

Como já mencionei, o legislador, quando deseja importar a conceituação de “insumos” para fins de cálculo de benefícios fiscais, o faz expressamente, como o fez, *v.g.*, na hipótese do crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, previsto no art. 1º., da Lei no. 9.363/1996.

Na já referida lei, além da expressa previsão para que sejam utilizados subsidiariamente os conceitos de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI, também há a previsão para o uso dos conceitos de receita operacional bruta colhidos da legislação do IR. Veja-se:

Lei no. 9.363/1996

Art. 3º. Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º., tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador.

Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

Diferentemente, e já mencionei isso quando afastei a utilização da legislação do IPI para alcançar a conceituação pretendida, nas leis que tratam do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos não há menção a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de “insumos”.

De outro ângulo, a utilização da legislação do IR também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de “insumos” ao equipará-lo ao conceito contábil de “custos e despesas operacionais” que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonerar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Como já mencionei, não se trata de desonerar a cadeia produtiva ou o produtor, mas o processo produtivo de determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

O intuito de desoneração da cadeia produtiva leva a um conceito restritivo de “insumos”, a exemplo do IPI. A desoneração do produtor, independentemente da especificidade de sua atividade, leva a um conceito ampliativo de “insumos”, a exemplo das “despesas e custos operacionais” do IR. Já a desoneração do processo produtivo, da atividade específica desempenhada e daquilo que lhe é essencial, leva ao conceito desejável de “insumos”, que foi o objetivado pela lei.

Com efeito, o conceito de “insumos” não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional”. Sob o signo “Despesas Operacionais” se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de “insumos”. Veja-se (*in*, José Carlos Marion. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 118 e ss.):

As Despesas Operacionais são as necessárias para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa.

Os principais grupos de Despesas Operacionais são os especificados a seguir.

A. Despesas de Vendas

Abrangem desde a promoção do produto até sua colocação ao consumidor (comercialização e distribuição).

São despesas com o pessoal da área de venda, comissões sobre vendas, propaganda e publicidade, marketing, estimativa de perdas com duplicatas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

B. Despesas Administrativas

São as necessárias para administrar (dirigir) a empresa. De maneira geral, são gastos nos escritórios visando à direção ou à gestão da empresa.

Como exemplos, temos: honorários administrativos, salários e encargos sociais do pessoal administrativo, aluguéis de escritórios, materiais de escritório, seguro de escritório, depreciação de móveis e utensílios, assinaturas de jornais etc.

[...]

C. Despesas Financeiras

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

[...]

Variações monetárias

Devem ser classificadas num subgrupo de Despesas Operacionais.

A legislação brasileira exemplifica como variações Monetárias as variações cambiais.

O tema é assim abordado no Regulamento do Imposto de Renda no que pertine às empresas que produzem bens ou serviços (Decreto no. 3.000/1999 – RIR-99):

Subseção III

Custo dos Bens ou Serviços

[...]

Custo de Produção

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei no. 1.598, de 1977, art. 13, § 1o.):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei no. 1.598, de 1977, art. 13, § 2o.).

Quebras e Perdas

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei no. 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;

II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

[...]

Seção III

Custos, Despesas Operacionais e Encargos

Subseção I

Disposições Gerais

Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei no. 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1o. São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei no. 4.506, de 1964, art. 47, § 1o.).

§ 2o. As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei no. 4.506, de 1964, art. 47, § 2o.).

§ 3o. O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

De fato, o excesso da amplitude do conceito já foi identificado em doutrina, ao admitir a exclusão do creditamento em relação às aquisições destinadas aos setores administrativos. *Ipsis verbis*:

Dúvidas tem sido suscitadas quanto ao real alcance da terminologia insumos na medida provisória e se este abrangeria todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica, desde que destinadas à produção de produtos e serviços destinados à venda, ou se limitariam às aquisições passíveis de créditos nas legislações do ICMS e do IPI. A única interpretação possível para o caso é de que todas as aquisições, exceto aquelas destinadas aos setores administrativos propiciarão o direito de crédito do PIS. Primeiramente, a nova legislação do PIS não tem qualquer relação com as legislações do ICMS e do IPI. Em segundo lugar, vedar o crédito na sua totalidade é tornar o PIS cumulativo. Finalmente, insumos representa todos os itens que fazem parte do custo de fabricação de produtos ou da prestação de serviços.

[...]

Feitas essas considerações, fica patente que darão direito ao crédito do PIS, todas as aquisições efetuadas pela pessoa jurídica alocadas no processo de produção, exceto aquelas expressamente excluídas na MP no. 66 (Antonio S. Poloni, in “Comentários sobre a Medida

Provisória no. 66/2002". Disponível em: <www.widesoft.com.br/users/fp/Artigo_MP66.html>. Acesso em: 10.6.2011).

Além disso, A base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins é 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 (art. 1o., da Lei no. 10.637/2002).

A exclusão do “Custo das mercadorias ou serviços” e das “Despesas Operacionais” da base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins, sob o pretexto de serem considerados “insumos”, acaba por modificá-la por inteiro ao ponto de ser tributado somente o Lucro Operacional (corresponde ao lucro relacionado ao objeto social da empresa) somado às Receitas não Operacionais (receitas não relacionadas diretamente com o objetivo social da empresa), desnaturando as contribuições e aproximando a sua base de cálculo àquela do Imposto de Renda – IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

De observar que a base de cálculo do Imposto de Renda nada mais é que o Lucro Operacional somado ao Resultado não Operacional (diferença entre Receitas não Operacionais e Despesas não Operacionais) com as inclusões e exclusões previstas para a apuração do Lucro Real.

Se esse fosse o objetivo do legislador, já teria produzido lei que assim o determinasse expressamente. Seria muito mais simples, pois significaria a aplicação de conceitos já sedimentados em doutrina e jurisprudência. Não o fez. Preferiu adotar o signo “insumos” para definir o que pode ser abatido da base de cálculo para efeito da não-cumulatividade. Fez uso de um conceito jurídico indeterminado. Isso demonstra o intuito do legislador de não abater da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS todo e qualquer Custo ou Despesa Operacional, como o deseja parte da doutrina e como decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF em acórdão já aqui referido.

Tais constatações demonstram que o emprego da analogia, como forma de integração da legislação tributária para se aferir o conceito de “insumos”, não é possível também em relação aos conceitos de “Custos de mercadorias ou serviços” e “Despesa Operacional” empregados na legislação do Imposto de Renda. É preciso, portanto, retornar à norma que se pretende interpretar e dela mesma extrair o conceito.

6. Da fixação do conceito de “insumos” aplicável às contribuições para o Pis e Pasep e Cofins não-cumulativas.

Rege o Código Tributário Nacional que a segunda forma integrativa prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário.

Tais princípios recomendam que as normas de exceção devem ser interpretadas restritivamente, isto porque dizem respeito a situações excepcionais e específicas em oposição à regra geral. Nos dizeres de Carlos Maximiliano (*in, Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 272): *Na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos.*

É o que se deduz da exposição de motivos da Medida Provisória no. 66/2002, *in verbis*:

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

O conceito de “insumos”, portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

No entanto, da teleologia da norma e da legislação e jurisprudência que regem o IPI e a própria não-cumulatividade das contribuições ao Pis e Cofins podem ser colhidas as características essenciais para o conceito de “insumos” a fim de defini-lo para o caso em apreço. Dizem as leis sob exame:

Lei no. 10.637/2002 - PIS

Art. 3o. Do valor apurado na forma do art. 2o. a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Lei no. 11.727, de 2008)

[...]

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)

[...]

Lei no. 10.833/2003 - COFINS

Art. 3o. Do valor apurado na forma do art. 2o. a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória no. 497, de 2010)

[...]

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. 2, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Do texto suso transcrito colhe-se que nem todos os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de “insumo” (“utilizados *como insumo*”). Isto significa que a qualidade de “insumo” é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo.

Outrossim, a lei menciona que se inserem no conceito de “insumos” para efeitos de creditamento (art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002):

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
- d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

De observar que serviços não são insumos para efeito de IPI e que os combustíveis e lubrificantes, muito embora também não sejam compreendidos como insumos para efeito de creditamento de IPI posto não serem consumidos em contato direto com o produto e não se enquadrarem nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário, constam da listagem legal a definir o conceito de insumos (ver art. 82, I, do Decreto no. 87.981/1982 - RIPI/82; art. 147, I, do Decreto no. 2.637/1998 - RIPI/98; art. 164, I, do Decreto no. 4.544/2002 - RIPI/2002 e art. 226, I, do Decreto no. 7.212/2010 - RIPI/2010; AgRg no REsp no. 919.628/PR, Segunda Turma, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, julgado em 10.8.2010; REsp no. 1.049.305/PR, Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 22.3.2011 e Súmula no. 12, do 2o. Conselho de Contribuintes).

Outro ponto importante é que os combustíveis e lubrificantes foram mencionados como exemplos de insumos (“*inclusive* combustíveis e lubrificantes”) e a sua ausência impede mesmo o próprio processo produtivo ou a prestação do serviço. Tratam-se de bens essenciais ao processo produtivo, muito embora nem sempre sejam nele diretamente empregados.

Também não se pode perder de vista que o foco central da legislação é a desoneração do processo produtivo e não somente da cadeia produtiva (caso da adoção do conceito estrito de “insumos” do IPI) ou da atividade empresarial como um todo (caso da adoção do conceito alargado de “insumos” do IR). Desse modo, a pertinência do conceito é ao processo produtivo e não ao funcionamento global da empresa. Daí, reitero, não poder ser utilizado o conceito abrangente de “Custos e Despesas Operacionais”, pois nem todo o custo ou despesa necessário ao funcionamento de uma empresa é essencial ao processo produtivo.

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de “insumos” para efeito do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei no. 10.833/2003 - COFINS é que:

1o. - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);

2o. - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e

3o. - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante. Veja-se que este conceito já foi tocado por Marco Aurélio Grego em passagem que transcrevemos ao enfrentar a impossibilidade de ser adotado o conceito de “insumos” próprio do IPI. O mesmo conceito foi mencionado no voto do Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, em passagem também já citada de acórdão do CARF.

Já a possibilidade de emprego indireto no processo produtivo decorre, além da menção aos combustíveis e lubrificantes, do próprio afastamento das regras inerentes aos insumos para efeito de IPI e da sua incompatibilidade com a prestação de serviços.

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. Insumos, para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei

no. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Esse conceito não sofre da excessiva restrição imposta pelas Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004, que importaram indevidamente o conceito de “insumos” para efeito de creditamento de IPI, e não sofre da já demonstrada excessiva elasticidade proposta pelo uso inapropriado dos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais”, próprios da lógica do Imposto de Renda.

7. Da solução ao caso concreto.

Nessa esteira, penso merecer censura o acórdão recorrido que decidiu pela impossibilidade de se dar interpretação ao conceito de insumo a fim de permitir que sejam deduzidos custos referentes aos materiais de desinfecção (limpeza) e serviços de dedetização não utilizados diretamente no processo de industrialização e comercialização do produto fabricado.

Isso porque, no caso vertente, a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante.

Há perfeito enquadramento na definição de insumos que foi extraída do art. 3º, II, da Lei no. 10.637/2002, e do art. 3º, II, da Lei no. 10.833/2003. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. De ver que, não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência ao termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

Pelas considerações expostas, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos

do Pis e da Cofins não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo. Determino, ainda, a exclusão da multa processual prevista no art. 538, parágrafo único, do CPC.

É como voto.

VOTO-VISTA

Ementa: Tributário. PIS e COFINS. Não cumulatividade. Conceito de insumos. Matéria a ser pacificada sob o rito dos recursos repetitivos. Cadeia produtiva. Legalidade das Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004. Precedentes atuais do STJ. Indústria de alimentos. Produtos de limpeza. Inexistência de direito ao crédito.

SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA

1. Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs no. 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003).

2. Pretende a contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.

3. O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência. O eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao Recurso Especial, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira.

MATÉRIA AFETADA COMO RECURSO REPETITIVO (REsp 1.221.170/PR)

4. A matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp no. 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

5. Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e já foram proferidos três votos no mesmo sentido –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

REGIME NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS NAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003

6. Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer com que, juridicamente, o tributo perpassa por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

7. Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI. Como a materialidade do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

8. Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC no. 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

9. Ao seu modo, as Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

10. Na exposição de motivos da MP 66/2002, convertida na Lei no. 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que *o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)* (destaquei).

11. Já na exposição de motivos da MP no. 135/2003, convertida na Lei no. 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que *a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra* (destaquei).

12. Na sistemática adotada pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3o.).

O CONCEITO USUAL DE INSUMO NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

13. A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI (RE no. 370.682, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).

14. Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, *Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida*

para a totalidade daquele único sistema jurídico (Teoria geral do direito tributário, 5a. ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

15. Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver manifestamente excepcioná-lo.

16. O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

17. Tendo os enunciados normativos das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar uma interpretação autêntica para que o se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

18. Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (arts. 66, § 5o., I, da IN SRF no. 247/2002, e 8o., § 4o., I, da IN SRF no. 404/2004).

19. Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

LEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF 247/2002 E 404/2004 NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

20. Os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das

Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 (AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13.3.2015; REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, DJe 4.12.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

21. Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, *o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade*. Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e SRF 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, DJe 14.5.2013; AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 18.6.2014.

22. No REsp 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, expressamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, o entendimento adotado é de que a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

CASO CONCRETO

23. Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

24. Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

CONCLUSÃO

25. Ante o exposto, peço vênua ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial.

O Sr. Ministro Herman Benjamin: Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1a. Região assim ementado:

Tributário. PIS e COFINS. Creditamento. “Insumos”. Produtos de limpeza/desinfecção e dedetização. Previsão legal estrita.

1. A sistemática das Leis no. 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS) permite que a pessoa jurídica desconte créditos calculados em relação a bens e serviços por ela utilizados como insumos na prestação de serviços por ela prestados ou fabricação de bens por ela produzidos.

2. A IN/SRF no. 247, de 21 NOV 2002, com redação dada pela IN/SRF no. 358, de 09 SET 2003 (dispõe sobre PIS e COFINS) e a IN/SRF no. 404/2004, definem como insumo os produtos “utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à revenda”, assim entendidos como “as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”.

3. As normas tributárias, ao definir insumo como tudo aquilo que é utilizado no processo de produção, em sentido estrito, e integrado ao produto final, nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003.

4. Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e

do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final.

5. O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não podendo ser aplicado senão por permissivo legal expresso.

6. Apelação não provida.

7. Peças liberadas pelo Relator, em 23.11.2009, para publicação do acórdão.

A recorrente sustenta que houve violação dos arts. 535, II, e 538, parágrafo único, do CPC; 100, I, do CTN; 3o. das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003. Alega que o termo “insumo” abrange todos os elementos alocados na produção de mercadorias e não apenas o produto intermediário, a matéria-prima e o material de embalagem (fls. 231-232), motivo pelo qual os materiais de limpeza e de dedetização empregados em seu processo industrial, por serem indispensáveis à fabricação de alimentos, devem permitir o desconto de créditos de PIS e Cofins no regime não cumulativo.

Contrarrazões às fls. 246-256.

O eminente Relator, Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, deu provimento ao recurso nos termos da ementa a seguir transcrita, no que foi acompanhado pelos eminentes Ministros Humberto Martins e Castro Meira:

Processual Civil. Tributário. Ausência de violação ao art. 535, do CPC. Violação ao art. 538, parágrafo único, do CPC. Incidência da Súmula no. 98/STJ. Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativas. Creditamento. Conceito de insumos. Art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002 e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003. Ilegalidade das Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com

o propósito de prequestionamento. Súmula no. 98/STJ: Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório.

3. São ilegais o art. 66, § 5o., I, a e b, da Instrução Normativa SRF no. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF no. 358/2003) e o art. 8o., § 4o., I, a e b, da Instrução Normativa SRF no. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de “insumos” previsto no art. 3o., II, das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticidos.

5. São “insumos”, para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo “insumo” para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

Pedi vista dos autos para melhor análise da controvérsia.

Passo ao meu voto.

1. Síntese da controvérsia

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal em Contagem-MG, com o objetivo de afastar os limites estabelecidos pelas INs 247/2002 e 404/2004 quanto ao conceito de insumo para fim de descontos de créditos do PIS e da Cofins não cumulativos (Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Pretende o contribuinte, indústria do ramo de alimentos, aproveitar como créditos os gastos com material de limpeza, de desinfecção, e com serviços de dedetização.

O Tribunal *a quo* confirmou sentença de improcedência, consoante a seguinte fundamentação:

As normas tributárias nada mais fizeram do que explicitar o conteúdo semântico do termo legal “insumo”, sem, todavia, infringência ao poder regulamentar, pois nelas não há, no ponto, nenhuma determinação que extrapole os termos das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003.

A pretensão revela interpretação (extensiva) da impetrante, segundo a qual as pessoas jurídicas seriam, na prática, isentas de PIS e COFINS, pois, a rigor, tudo aquilo que aparelha o estabelecimento (atividade geral da empresa) tem alguma utilidade para a colocação do produto final no mercado.

Os produtos de limpeza, desinfecção e dedetização têm finalidades outras que não a integração do processo de produção e do produto final, mas de utilização por qualquer tipo de atividade que reclama higienização, não compreendendo o conceito de insumo, que é tudo aquilo utilizado no processo de produção e/ou prestação de serviço, em sentido estrito, e integra o produto final, não sendo o caso dos produtos apontados pela impetrante.

O creditamento relativo a insumos, por ser norma de direito tributário, está jungido ao princípio da legalidade estrita, não se podendo aplicá-lo senão por permissivo legal. A sua incidência somente pode ocorrer em face de permissivo legal que expressamente contemple a situação.

Assim já decidiu o TRF4: (...) (fl. 202).

Como antecipado, os eminentes Ministros Mauro Campbell Marques, Humberto Martins e Castro Meira votaram pelo provimento do Recurso Especial.

2. Matéria afetada como recurso repetitivo (REsp no. 1.221.170/PR)

Cumpra registrar, preliminarmente, que a matéria sob controvérsia encontra-se afetada à Primeira Seção (art. 543-C do CPC), no REsp no. 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que assim resumiu o tema repetitivo:

2. A questão controvertida refere-se ao conceito de insumo tal como empregado nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição.

3. Destarte, há multiplicidade de recursos relativos a essa mesma matéria, que ainda não foi apreciada sob o rito dos recursos repetitivos; assim, submeto o julgamento do feito à egrégia 1a. Seção, como recurso representativo de controvérsia, com fundamento no art. 543-C do CPC e art. 2o., § 1o., da Resolução STJ no. 8/2008.

Logo, independentemente da solução que venha a ser dada ao presente caso – e já foram proferidos três votos no mesmo sentido –, caberá à Primeira Seção do STJ uniformizar definitivamente a jurisprudência infraconstitucional acerca do assunto.

3. Regime não cumulativo do PIS e da Cofins nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003

Em apertada síntese, a tributação não cumulativa pressupõe plurifasia, ou seja, incidência da mesma exação sobre cada operação de determinada cadeia produtiva, e existência de mecanismo que permita ao contribuinte obter crédito decorrente do mesmo tributo recolhido anteriormente no processo de produção, a fim de alcançar a neutralidade fiscal. A ideia é fazer que, juridicamente, o tributo perpassa por todas as etapas e recaia, ao final, sobre o consumidor, tornando irrelevante para esse efeito o número de operações realizadas.

Os tributos plurifásicos por excelência são aqueles que gravam operações de circulação de bens e serviços, a exemplo do ICMS e do IPI.

Como a materialidade do PIS e da Cofins no regime não cumulativo é a aquisição de receitas, é certo que o perfil dessa não cumulatividade não poderia ser idêntico ao daqueles impostos.

Contudo, não parece correto entender que a opção do legislador e do próprio constituinte derivado (art. 195, § 12, incluído pela EC no. 42/2003) – que expressamente adotaram o conceito de *não cumulatividade* – deva ser interpretada de forma totalmente estanque do conhecimento jurídico produzido em relação aos outros tributos não cumulativos já existentes.

Ao seu modo, as Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 buscam reduzir o impacto da carga tributária sobre a receita de cada uma das empresas que compõem a cadeia produtiva. Não há, aqui, uma finalidade estranha à que inspirou a não cumulatividade do IPI e do ICMS. Do contrário, a legislação não teria se valido da noção de *não cumulatividade*.

Na exposição de motivos da MP no. 66/2002, convertida na Lei no. 10.637/2002, o Ministro de Estado da Fazenda afirma que *o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)* (destaquei).

Já na exposição de motivos da MP no. 135/2003, convertida na Lei no. 10.833/2003, o Ministro de Estado da Fazenda menciona que *a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra* (destaquei).

Ambos os motivos se referem à desoneração da cadeia produtiva, motivo pelo qual discordo da respeitável premissa adotada pelo eminente Relator Ministro Mauro Campbell Marques, no sentido de que *Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço*.

Na sistemática adotada pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, do valor apurado das contribuições, a pessoa jurídica poderá descontar determinados créditos estabelecidos em *numerus clausus* (arts. 3o.).

No que interessa à presente controvérsia, eis a previsão do art. 3o., II, das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica em ambos os diplomas):

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

(...)

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);

O eminente Relator acolheu a tese do contribuinte de que as Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004 incorreram em ilegalidade quando conceituaram insumos como *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e como os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto* (arts. 66, § 5o., I, da IN SRF no. 247/2002, e 8o., § 4o., I, da IN SRF no. 404/2004).

Sua Excelência, após apresentar brilhante fundamentação, apresentou a seguinte definição de “insumo”, segundo as Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003:

Insumos, para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei no. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

A meu sentir, esse conceito discrepa da noção corrente do que vem a ser insumo para o Direito Tributário.

4. Conceito usual de insumo na interpretação da legislação tributária federal

Como adverte Paulo de Barros Carvalho, *o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói seu universo, seu objeto, suas categorias e unidades de significação* (*Direito tributário, linguagem e método*, 3a. ed., São Paulo, Noeses, 2009, p. 219).

A dogmática jurídico-tributária já empregava, antes mesmo da vigência das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, no universo da não cumulatividade tributária, o termo insumo para significar matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem que conferem direito a crédito de IPI. A propósito:

Ementa: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.

(RE no. 370.682, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJe-165, 19.12.2007).

Consoante a lição de Alfredo Augusto Becker, *Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre um única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico* (*Teoria geral do direito tributário*, 5a. ed., São Paulo, Noeses, 2010, p. 129).

Com muito mais razão, não há legisladores tributários distintos em relação a um mesmo conceito, salvo se ele próprio resolver expressamente excepcioná-lo.

O Regulamento do IPI e o artigo 20 da LC 87/1996 associam o conceito de insumo à premissa de que, para gerar o direito ao crédito, deve haver, de algum modo, integração com o produto final.

Tendo o enunciado normativo contemplado o termo “insumo”, e o legislador deixado de apresentar interpretação autêntica para que o

se deve entender como insumo no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, o pressuposto é de que seu significado é aquele que vinha sendo empregado de forma corrente no âmbito da interpretação da legislação tributária.

Foi exatamente essa a orientação adotada pela Administração Tributária, quando, no exercício do poder regulamentar, resolveu editar as Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004, que equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e a quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (arts. 66, § 5o., I, da IN SRF no. 247/2002, e 8o., § 4o., I, da IN SRF no. 404/2004).

Salvo quando o regulamento for *contra legem*, a preservação da eficácia da norma administrativa contribui para a segurança jurídica, para o tratamento isonômico entre os contribuintes e, em última análise, para a proteção da livre concorrência.

5. Legalidade das Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004 na jurisprudência do STJ

Como antecipado, a pacificação definitiva do tema ocorrerá por ocasião do julgamento do REsp no. 1.221.170/PR, de relatoria do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, afetado à sistemática do art. 543-C do CPC.

Importante observar, contudo, que os precedentes mais recentes do STJ reconhecem a legalidade da definição do conceito de insumo, nos moldes das Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e 404/2004. Confram-se:

Tributário. Taxa de administração de cartões. Exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS. Conceito de faturamento. Tema estritamente constitucional. Precedentes. Inclusão no conceito de insumo. Inviabilidade.

1. A jurisprudência do STJ consolidou-se no sentido de que a verificação se a taxa de administração dos cartões de débito e

crédito deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS incorre, fatalmente, na definição do conceito de faturamento previsto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, revestindo-se de matéria eminentemente constitucional, cuja apreciação, por meio de recurso especial, fica vedada a esta Corte de Justiça, sob pena de invasão de competência atribuída ao STF.

2. *“Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3o., II, da Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003), a idéia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp no. 1.230.441/SC, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 18.9.2013” (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, julgado em 21.11.2013, DJe 29.11.2013).*

3. *A taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de consumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com seu público alvo.*

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.395.442/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 13.3.2015).

Processual Civil e Tributário. Ausência de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 211/STJ. PIS e COFINS. Creditamento. Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003. Não-cumulatividade. Art. 195, § 12, da CF. Matéria eminentemente constitucional. Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04. Explicitação do conceito de insumo. Bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no processo produtivo. Benefício fiscal. Interpretação extensiva. Impossibilidade. Art. 111 CTN.

1. *Inexiste violação do art. 535 do CPC quando o Tribunal de origem se manifesta, fundamentadamente, sobre as questões que lhe foram submetidas, apreciando de forma integral a controvérsia posta nos presentes autos.*

2. *“Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo” (Súmula 211/STJ).*

3. *A análise do alcance do conceito de não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada neste Tribunal Superior sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal.*

4. *As Instruções Normativas SRF 247/02 e SRF 404/04 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

5. *Possibilidade de creditamento de PIS e COFINS apenas em relação aos os bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.*

6. *Interpretação extensiva que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal (art. 111 do CTN). Precedentes: AgRg no REsp 1.335.014/CE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 8.2.2013, e REsp 1.140.723/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJe 22.9.2010.*

7. *Recurso especial a que se nega provimento.*

(REsp 1.128.018/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, DJe 4.12.2013).

Processual Civil e Tributário. Ofensa ao art. 535 do CPC não configurada. PIS e COFINS. Creditamento. Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003. Não cumulatividade. Art. 195, § 12, da CF. Matéria eminentemente constitucional. Instruções normativas SRF no. 247/02 e SRF no. 404/04. Explicitação do conceito de insumo. Bens e serviços empregados ou utilizados diretamente no processo produtivo.

1. *A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.*

2. *As Instruções Normativas SRF no. 247/02 e SRF no. 404/04 não restringem, apenas explicitam o conceito de insumos previsto nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003. Precedentes do STJ.*

3. *Possibilidade de creditamento de PIS e Cofins apenas em relação aos bens e serviços empregados ou utilizados diretamente sobre o produto em fabricação.*

4. *A análise do alcance do conceito de não cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, da CF, é vedada no STJ sob pena de usurpação da competência do STF.*

5. *Agravo Regimental não provido.*

(AgRg no REsp 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 18.6.2014).

Nos termos do voto condutor do Ministro Humberto Martins, no AgRg no REsp no. 1.395.442/PE, *o conceito de insumos para fins*

de creditamento de PIS ou COFINS vincula-se aos elementos aplicados diretamente na fabricação do bem ou na prestação do serviço, ou seja, somente aqueles específicos e vinculados à atividade fim do contribuinte, e não a todos os aspectos de sua atividade. Em seguida, agrega como razão de decidir a existência de precedentes que expressamente afirmam que as Instruções Normativas SRF no. 247/2002 e SRF no. 404/2004 não restringem, mas apenas explicitam o conceito de insumo previsto nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, a saber: REsp no. 1.020.991/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Primeira Turma, DJe 14.5.2013; AgRg no REsp no. 1.429.759/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 18.6.2014.

No REsp no. 1.020.991/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, a Primeira Turma afirmou que, quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, manifestamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.

6. Caso concreto

Os produtos de limpeza, de desinfecção e dedetização utilizados pela recorrente, empresa do ramo de alimentos, não se equiparam a insumos para os fins das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, mormente porque são estranhos à cadeia produtiva de alimentos.

Não bastasse isso, esses bens não agem diretamente sobre o produto em fabricação, desatendendo aos limites estabelecidos legitimamente pelo poder regulamentar da Administração Tributária.

7. Conclusão

Ante o exposto, peço vênha ao e. Ministro Relator para divergir de seu judicioso voto e, com as devidas homenagens, negar provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.286.705-SP (2011/0106112-0)

Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS

Recorrente: Sindicato da Indústria da Energia no Estado de São Paulo - SIESP

Advogada: Cristiane Romano Farhat Ferraz e outro(s)

Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo

Advogado: Maria Christina Menezes e outro(s)

Interes.: Agência Nacional de Energia Elétrica - Aneel - “Amicus Curiae”

EMENTA

Processo Civil e Tributário. Violação do art. 535 do CPC. Inexistência. ICMS. Base de cálculo. Energia elétrica. Inclusão de subvenção econômica. Consumidores de baixa renda. Lei no. 10.604/2002. Contrariedade aos arts. 12, XII, e 13, VII e § 1o., da LCP 87/1996. Não demonstração.

1. Recurso especial proveniente de mandado de segurança no qual se discute a inclusão do valor da subvenção econômica da Lei no. 10.604/2002 na base de cálculo do ICMS.

2. Inexiste a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.

3. É legítima a inclusão da subvenção econômica na base de cálculo do ICMS sobre a energia elétrica. O imposto estadual incide sobre o valor total da operação, segundo os arts. 12, XII, e 13, VII e § 1o., da Lei Complementar no. 87/1996. A cobrança incide sobre o valor total, incluindo o da subvenção, porquanto este integra o preço final da tarifa de energia elétrica.

4. Excluir a subvenção da base de cálculo é prerrogativa dos Estados-membros, mediante convênio (Lei Complementar no. 24/1975), o que não ocorre no caso em análise.

5. Há duas relações jurídicas distintas no caso: a) relação contratual entre a União e as concessionárias; e b) relação jurídico-tributária entre os estados e as concessionárias. A

manutenção do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos com as concessionárias de energia elétrica não interfere na relação jurídico-tributária entre os estados e as concessionárias.

Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Herman Benjamin, acompanhando o Sr. Ministro Humberto Martins, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin (voto-vista), Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento a Sra. Ministra Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região), nos termos do art. 162, § 4o., do RISTJ.

Brasília (DF), 15 de dezembro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Humberto Martins, Relator

DJe 12.2.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Humberto Martins: Cuida-se de recurso especial interposto pelo SINDICATO DA INDÚSTRIA DA ENERGIA NO ESTADO DE SÃO PAULO – SIESP, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea *a*, *b* e *c*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo assim ementado (fls. 600, e-STJ):

Apelação. Mandado de segurança. ICMS. Subvenção Econômica. Ela faz parte da base de cálculo do imposto. Não tem natureza indenizatória. O imposto é devido desde a edição da Lei no. 10.604/2002. Artigos 151, 111 e 155, § 2o., XII, g, ambos do CF.

Leis Complementares no. 24/1975 e 87/1996. Segurança denegada. Recurso do SIESP improvido. Recurso da Fazenda do Estado provido.

Inconformada com a decisão do colegiado, a parte recorrente opôs embargos declaratórios (e-STJ, fl. 627), que foram rejeitados (e-STJ, fl. 642).

No recurso especial, alega, preliminarmente, ofensa ao art. 535, II, do CPC, porquanto, apesar da oposição dos embargos de declaração, o Tribunal de origem não se pronunciou sobre pontos necessários ao deslinde da controvérsia.

Aduz, no mérito, que o acórdão regional contrariou as disposições contidas nos arts. 6o. da LINDB; 1o., § 1o., e seguintes da Lei no. 10.438/2002; 5o., *caput*, e demais da Lei no. 10.604/2002; 3o., XI, da Lei no. 9.427/1996; 9o., § 1o., II, §§ 2o. a 4o., e 12, I, da Lei no. 8.987/1995; 1o. e seguintes do Decreto Estadual no. 4.954/2005; 10 e subsequentes do Decreto Estadual no. 49.621/2005; 9o., § 1o., II, da LC no. 87/1996; 10 e seguintes da LC no. 24/1975; 97, I, 105, 106, 116, 141, 146 e 175 do CTN; e 2o., I, 28 e 36 da Lei Estadual no. 6.374/1989. Alega, ainda, que foram julgados válidos os Decretos Estaduais no. 49.546/2005 e 49.621/2005, contestados em face de dispositivos de leis federais, e que há divergência jurisprudencial.

Não apresentadas as contrarrazões, sobreveio o juízo de admissibilidade negativo da instância de origem (fl. 388, e-STJ).

Interposto agravo em recurso especial (fl. 981, e-STJ), determinei a conversão do agravo em recurso especial (fl. 1.117, e-STJ).

Intimou-se o Ministério Público Federal que, na qualidade de *custus legis*, assim opinou (fl. 1.159, e-STJ):

ICMS. Energia elétrica. Subvenção econômica a consumidores de baixa renda. Art. 6o. da LINDB. Afronta a lei e decretos do Estado, arts. 97, I, 146 do CTN, e art. 105, III, b, da CF. Confronto entre decretos estaduais e lei federal. Competência do STF. Não cabimento. Dissídio jurisprudencial não demonstrado. Arts. 165, 458 e 535, II, do CPC. Ofensa não constatada. Desoneração do consumidor beneficiado. Necessidade de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão. Hipótese de incidência não configurada. Pelo conhecimento em parte do recurso e, nessa extensão, provimento parcial.

É, no essencial, o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Humberto Martins (Relator): Recurso especial proveniente de mandado de segurança impetrado contra ato da Administração Tributária do Estado de São Paulo que incluiu na base de cálculo de ICMS devido pelas concessionárias de energia elétrica no estado o valor da subvenção econômica do art. 5o. da Lei no. 10.604/2002.

A sentença de primeiro grau concedeu em parte a ordem, nos seguintes termos (fl. 464, e-STJ):

Isto posto, por estes fundamentos, CONCEDO EM PARTE a segurança, tão-somente para o fim de assegurar o direito líquido e certo de todos os filiados do impetrante em não se sujeitarem ao recolhimento do ICMS sobre as parcelas recebidas a título de subvenção econômica em operações com energia elétrica prevista na Lei no. 10.604/2002, desde a sua instituição até a entrada em vigência do Decreto Estadual no. 49.546/2005.

Irresignadas por conta da sucumbência recíproca, as partes interpuseram recursos de apelação. A turma recursal, por maioria, negou provimento ao recurso do Sindicato da Indústria da Energia no Estado de São Paulo e deu provimento ao recurso da Fazenda do Estado de São Paulo.

Fundamentou a turma, por maioria, que:

a) a exclusão da subvenção econômica da base de cálculo do imposto estadual por lei federal implicaria vitável isenção heterônoma por parte da União;

b) não há isenção do CONFAZ no caso;

c) a subvenção econômica da lei federal não possui natureza indenizatória, porquanto inexistiria qualquer interesse ou prejuízo reparável decorrente do fato ou ato, ou mesmo da omissão de outrem, que tenha dado causa a diminuição de patrimônio;

d) é devido o recolhimento do ICMS entre o período da edição da Lei no. 10.604/2002 até a entrada em vigência do Decreto Estadual no.

49.546/2005, por não haver hipótese de exclusão de crédito legalmente relativa a tal período.

DO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Inicialmente, observo inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, conforme se depreende da análise do acórdão recorrido.

Nos termos de jurisprudência pacífica do STJ, *O magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados* (REsp 684.311/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, julgado em 4.4.2006, DJ 18.4.2006, p. 191), como ocorreu na hipótese ora em apreço.

Desse modo, não viola o art. 535 do Código de Processo Civil nem importa negativa de prestação jurisdicional o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta.

DA NATUREZA JURÍDICA DA SUBVENÇÃO ECONÔMICA DO ART. 5o. DA LEI No. 10.604/2002

Para fins de esclarecimento, cito a norma centro da controvérsia:

Art. 5o.. Fica autorizada a concessão de subvenção econômica com a finalidade de contribuir para a modicidade da tarifa de fornecimento de energia elétrica aos consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda a que se refere a Lei no. 10.438, de 2002, com efeito a partir da data de sua publicação.

As subvenções econômicas estão previstas no inciso II do § 3o. do art. 12 da Lei no. 4.320/1962

Art. 12.(...)

§ 3o. Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: (...)

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Cito trecho da Resolução no. 89 da ANEEL, em que se declara a natureza da subvenção econômica:

subvenção econômica compensa a concessionária ou permissionária pelo impacto derivado da introdução dos novos critérios, consubstanciado na diferença entre o montante financeiro a ser despendido e o anteriormente verificado, medida que tem por finalidade preservar os níveis tarifários vigentes e a modicidade tarifária para o restante do mercado consumidor;

Colaciono, outrossim, as normas que regulamentam tal subvenção:

Art. 1o. O atendimento de consumidores integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda decorrente dos novos critérios estabelecidos no art. 1o. da Lei no. 10.438, de 26 de abril de 2002, será financiado às concessionárias e permissionárias de distribuição de energia elétrica pela Centrais Elétricas Brasileiras S.A. - ELETROBRÁS com recursos da Reserva Global de Reversão - RGR.

§ 1o. O financiamento de que trata o caput restringir-se-á ao montante correspondente à redução de receita da concessionária ou permissionária de distribuição decorrente da aplicação dos critérios de classificação de unidades consumidoras na Subclasse Residencial Baixa Renda, estabelecidos pelo art. 1o. da Lei no. 10.438, de 2002.

Percebo, portanto, que a subvenção possui natureza jurídica de receita alternativa prevista no art. 11 da Lei no. 8.987/1995. Ela busca manter o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão de energia elétrica e garantir a modicidade tarifária.

Ressalta-se que o Poder Público concedente possui o dever de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo, segundo o art. 65, *caput*, II, *d*, da Lei no. 8.666/1993.

Havia duas formas de a União restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão: a) promover o aditamento do contrato (art. 65, § 6o., da Lei no. 8.666/1993), mediante a revisão das tarifas (art. 9o. da Lei no. 8.987/1995); e b) disponibilizar receitas alternativas, visando garantir a modicidade de tarifas (art. 11 da Lei no. 8.987/1995).

Pensando na dignidade da pessoa humana das classes sociais de baixa renda, o Poder Concedente Federal optou pela segunda opção.

Subvencionou, portanto, a atividade das distribuidoras de energia elétrica com o escopo de manter a tarifa reduzida para parcela dos consumidores finais.

DA INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A SUBVENÇÃO ECONÔMICA DA LEI No. 10.604/2002

Não obstante a louvável intenção do Governo Federal de não onerar a tarifa de energia elétrica da parcela carente da população, a concessão de subvenção não implica automática isenção do montante na base de cálculo de ICMS. Utilizo aqui a mesma lógica adotada por esta Corte Superior na elaboração da Súmula 95:

A redução da alíquota do imposto sobre produtos industrializados ou do imposto de importação não implica redução do ICMS.

No Recurso Especial no. 3.884-RS (um dos precedentes que originaram a edição de tal súmula) houve a seguinte discussão:

O Sr. Ministro José de Jesus Filho: - Sr. Presidente, ouvi atentamente os votos dos Srs. Ministros Geraldo Sobral e Garcia Vieira. Ambos examinaram a questão com profundidade. A União Federal pode reduzir alíquota. Pode reduzi-la a zero, sem que isso interfira no imposto estadual. O Governo Federal, em sua política governamental de comércio exterior, pode reduzir a alíquota em 10%, a 15%, a 90%, e até em zero. Isso implica em isenção? Esse ato seria considerado como isenção?

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): - Não. O que se discute aqui é se a redução da alíquota importa em isenção de imposto estadual.

O Sr. Ministro José de Jesus Filho: - Tenho para mim, que não. O Governo Federal pode provocar estímulo. Mas, não deve interferir, reduzindo o ICM devido. Seria uma intervenção na autonomia do Estado, como assegurou o Sr. Ministro Garcia Vieira.

Por isso, peço vênia ao Sr. Ministro Geraldo Sobral, que trouxe um brilhante voto como contribuição ao entendimento da matéria, para acompanhar o Eminentíssimo Ministro-Relator.

A discussão é bastante similar nesse recurso. Embora a relação da União com as concessionárias seja contratual, e não tributária, o foco reside na autonomia do Estado para exercer a sua competência tributária.

Embora regidas pelo Direito Público, há duas relações jurídicas distintas no caso: a) relação contratual entre a União e as concessionárias (art. 21, XII, *b*, e 175 da Constituição Federal); b) relação jurídico-tributária entre os estados e as concessionárias (art. 155, II, e § 2o., da Constituição Federal).

Não vejo razoabilidade em diminuir a base de cálculo do imposto estadual em razão da concessão de subvenção econômica pela União.

A exigibilidade do imposto é anterior à concessão da subvenção econômica. Se, por um lado, não é permitido aos entes federativos estranhos à relação interferirem na execução do contrato entre Poder Concedente e concessionárias, por outro, não é permitido ao Poder Concedente interferir na relação tributária entre outro ente federativo e seus contribuintes.

Exigir a redução da base de cálculo do imposto estadual, no caso, é implementar isenção heterônoma em hipótese não permitida pela Constituição Federal.

Na verdade, a subvenção da Lei no. 10.604/2002 possui o escopo mediato de desonerar os consumidores finais de baixa renda. Embora a tarifa seja reduzida, é sensato pensar que existe uma base de cálculo maior devida, cujo excesso foi desonerado pela subvenção.

O ICMS, ressalta-se, possui como base de cálculo o valor total da operação, ainda no caso de desconto concedido sob condição. É a determinação da Lei Complementar no. 87/1996:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;(...)

Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...)

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;”

§ 1o. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela LCP 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

A subvenção foi concedida sob a condição de ser mantida a tarifa reduzida aos consumidores finais de baixa renda. Vejo que o caso amolda-se à hipótese prevista na alínea *a* do inciso II do § 1o. da LC 87/1996.

A subvenção econômica, portanto, faz parte do preço final da mercadoria. O acórdão impugnado vindica tal entendimento (fl. 604, e-STJ):

Na verdade, se o serviço de distribuição de energia elétrica fosse tarifado pelo seu valor justo a fim de remunerar o serviço prestado, seria sem dúvida maior. Tanto isso é verdade, que a fim de compensar a perda financeira das empresas concessionárias e permissionárias de energia elétrica, que, ao contrário do setor público, buscam o lucro, a União passou a subvencionar essa diferença de preço. Portanto, ao contrário do alegado, faz ela parte do preço da mercadoria, integrando a sua base de cálculo.

Integrando o preço da mercadoria, não há razão para não incluir a subvenção na base de cálculo do referido imposto. Igual orientação adotou esta Corte quando entendeu pela inclusão do PIS e COFINS na base de cálculo de ICMS:

Processual Civil. Tributário. Embargos de declaração. Presença de omissão e contradição. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes. ICMS. Base de cálculo. PIS e COFINS nas faturas de energia elétrica. Art. 13, § 1o., II, a, da Lei Complementar no. 87/1996.

1. O tema que versa sobre a inclusão das contribuições ao PIS e COFINS na base de cálculo do ICMS subiu a esta Corte via recurso especial, no entanto o acórdão aqui proferido julgou matéria diversa, qual seja: a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS. Sendo assim, os aclaratórios merecem acolhida para que seja abordado o tema correto do especial.

2. Não há qualquer ilegalidade na suposta inclusão das contribuições ao PIS e COFINS na base de cálculo do ICMS, conforme o efetuado pela concessionária. A referida inclusão é suposta porque as contribuições ao PIS e COFINS são repassadas ao consumidor final apenas de forma econômica e não jurídica, sendo que o destaque na nota fiscal é facultativo e existe apenas a título informativo.

3. Sendo assim, o destaque efetuado não significa que as ditas contribuições integraram formalmente a base de cálculo do ICMS, mas apenas que para aquela prestação de serviços corresponde proporcionalmente aquele valor de PIS e COFINS, valor este que faz parte do preço da mercadoria/serviço contratados (tarifa). A base de cálculo do ICMS continua sendo o valor da operação/serviço prestado (tarifa).

4. Por fim, não se pode olvidar que o art. 13, § 1o., II, a, da Lei Complementar no. 87/1996, assim dispõe em relação à base de cálculo do ICMS: “Integra a base de cálculo do imposto [...] o valor correspondente a [...] seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”.

5. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para dar provimento ao recurso especial. (EDcl no REsp 1.336.985/MS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 7.5.2013, DJe 13.5.2013)

O mesmo raciocínio deve ser utilizado sobre as parcelas recebidas a título de subvenção econômica em operações com energia elétrica prevista na Lei no. 10.604/2002, desde a sua instituição até a entrada em vigência do Decreto Estadual no. 49.546/2005. Não havendo falar em cobrança retroativa, porquanto o imposto é devido sobre a subvenção econômica desde o seu implemento pela Lei no. 10.604/2002.

Portanto, a única forma de isentar as concessionárias de energia elétrica de pagar o ICMS sobre o valor da subvenção é mediante convênio na forma da Lei Complementar no. 24/1975.

Não há, ainda, nenhuma necessidade da uniformização jurisprudencial quando o dispositivo legal examinado nos acórdãos paradigmáticos não guarda identidade com aquele tratado no acórdão recorrido. Inexiste, portanto, a similitude da situação jurídica apontada. Nesse sentido, as ementas dos seguintes julgados:

Agravo regimental em recurso especial. Revisão criminal. Art. 621, I, do CPP. Questão federal surgida na prolação do acórdão

recorrido. Falta de prequestionamento. Divergência jurisprudencial não configurada. Ausência de similitude fática.

(...)

4. *O dissídio jurisprudencial, para que seja caracterizado, exige que, em situações fáticas idênticas, tenha havido a divergente interpretação do mesmo dispositivo de lei federal, o que não ocorre no caso concreto, em que não há a referida similitude, uma vez que o julgado recorrido e o paradigma avaliaram questões de fato diferentes.*

5. *Agravo regimental improvido.*

(AgRg no REsp 1.066.014/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 16.4.2013, DJe 26.4.2013)

Processual Penal. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Estelionato. Art. 171, caput, do Código Penal. Recurso especial interposto com base na alínea c do permissivo constitucional. Divergência jurisprudencial alegada. Necessidade do cotejo analítico entre os acórdãos. Ausência de similitude das situações fáticas. Agravo regimental improvido.

I. *No que pertine ao Recurso Especial interposto pela alínea c do inciso III do art. 105 da CF/1988, é imprescindível o atendimento dos requisitos dos arts. 541, parágrafo único, do CPC e 255, §§ 1o. e 2o., do RISTJ, para a devida demonstração do alegado dissídio jurisprudencial, dentre eles a demonstração da identidade das situações fáticas e a interpretação diversa, emprestada ao mesmo dispositivo de legislação infraconstitucional.*

II. *No caso, o dispositivo legal examinado nos acórdãos paradigmas não é o mesmo tratado nos presentes autos, inexistindo, portanto, a similitude das situações fáticas apontadas.*

III. *Agravo Regimental improvido.*

(AgRg no AREsp 180.067/DF, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Sexta Turma, julgado em 2.4.2013, DJe 19.4.2013)

Processual Civil. Agravo regimental no recurso especial. Falta de indicação do dispositivo objeto de divergência jurisprudencial. Ausência de similitude fática entre os julgados confrontados. Recurso manifestamente improcedente. Imposição de multa. Art. 557, § 2o., do CPC.

1. O conhecimento do recurso especial pela alínea c do permissivo constitucional exige a indicação do dispositivo legal ao qual foi atribuída interpretação divergente e a demonstração da divergência mediante a verificação das circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados (arts. 255, §§ 1o. e 2o., do RISTJ e 541, parágrafo único, do CPC).

2. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1.215.313/MT, Rel. Ministro ANTONIO CARLOS FERREIRA, Quarta Turma, julgado em 21.2.2013, DJe 4.3.2013)

Ademais, não merece reparos o acórdão impugnado, visto que o cabimento do recurso especial pela alínea b do inciso III do art. 105 da Constituição Federal pressupõe haja a Corte de origem homenageado ato de governo local em detrimento da legislação federal. Inexistente tal fato, impossível viabilizar o processamento do recurso. É a hipótese dos autos, na qual, em nenhum momento, ocorreu tal situação.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

VOTO-VISTA

Ementa: Tributário. ICMS. Energia elétrica. Subvenção instituída pela Lei no. 10.604/2002. Base de cálculo. Valor da operação. Subvenção que integra a remuneração pela operação com energia. Impossibilidade da União, mesmo indiretamente, conceder isenção relativa a tributo estadual.

1. A Lei no. 10.438/2002 criou conceito de consumidor de energia elétrica de baixa renda, potencialmente implicando diminuição de receita para as empresas do setor.

2. Para impedir a redução de receita, a Lei no. 10.604/2002 previu subvenção a ser paga às empresas de energia elétrica.

3. Ao promoverem operações de circulação de energia elétrica destinadas a consumidores de baixa renda (fato gerador do ICMS, conforme o art. 12, I, da LC no. 87/1996), as empresas são remuneradas pela soma do valor pago por esses consumidores mais a subvenção paga pela União.

4. A remuneração é composta da soma do preço da energia com a subvenção, pelo que o verdadeiro valor da operação é, também, essa soma.

5. Como o valor da operação é a base de cálculo do ICMS (art. 13, I, da LC no. 87/1996) a subvenção compõe a base de cálculo do imposto estadual.

6. Raciocínio em contrário significa que, pela sistemática criada pelas Leis no. 10.438/2002 e 10.604/2002, a União teria mantido política de diminuir o preço da energia destinada aos consumidores de baixa renda, sem reduzir a receita das empresas do setor, mas sim a de ICMS dos Estados, contrariando o espírito da Constituição, que proíbe a União de conceder isenção de tributos estaduais (art. 151, III, CF).

7. Não existe cobrança retroativa, pois o fundamento da inclusão da subvenção da Lei no. 10.604/2002 na base de cálculo do ICMS é o art. 13, I, da Lei Complementar no. 87, vigente desde 1996.

8. Recurso Especial não provido, acompanhando integralmente o voto do eminente relator.

O Sr. Ministro Herman Benjamin:

1. Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo Sindicato da Indústria da Energia no Estado de São Paulo contra acórdão do tribunal de justiça local que decidiu que a subvenção econômica instituída pela Lei no. 10.604/2002 compõe a base de cálculo do ICMS e que o imposto é devido desde a data da edição dessa.

O recurso foi inadmitido, tendo sido interposto agravo a que foi dado provimento para sua conversão em recurso especial.

O Ministério Público Federal opinou pelo conhecimento e provimento parciais do recurso.

O eminente relator proferiu voto pelo desprovimento do recurso.

Pedi vista para melhor exame.

A ANEEL requereu seu ingresso no feito como *amicus curiae*, o que foi deferido pelo relator, requerendo o provimento do recurso.

É o breve relatório.

2. A União não pode conceder isenção de ICMS

A questão discutida nos autos é a de saber se a subvenção econômica instituída pela Lei no. 10.604/2002 compõe ou não a base de cálculo do ICMS. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo concluiu que não, motivando o Recurso Especial do sindicato das empresas do setor.

Pois bem, desde já registro que o presente processo envolve, em certa medida, conflito de interesses não só entre as empresas de energia elétrica e os Estados como também entre os Estados e a Administração Federal.

É que para a União, em sentido lato, compreendendo a União propriamente dita e as suas autarquias, em especial a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, é interessante que essa subvenção não componha a base de cálculo do ICMS, pois, assim, a energia elétrica poderá ficar mais barata para os consumidores ou a União poderá diminuir a subvenção que paga para manter em patamares mais baixos as contas de energia dos consumidores de baixa renda (ou não ter que aumentá-la).

Para a União, na verdade, o ideal seria que os Estados não cobrassem ICMS sobre a energia elétrica, pois a energia ficaria mais barata e quem perderia receita seriam os Estados, e não ela.

Por esse pano de fundo, mostra-se compreensível que a ANEEL tenha ingressado no feito como *amicus curiae*, defendendo a não inclusão da subvenção na base de cálculo do ICMS.

Todavia, o constituinte, em nome do princípio federativo, quis tornar os tributos estaduais imunes à interferência da União.

Por isso mesmo, previu a Constituição que a União não pode instituir isenção de tributos estaduais.

É o que consta expressamente do art. 151, III, da Constituição:

Art. 151. É vedado à União:

....

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

....

Menciono esse dispositivo constitucional porque, embora nossa função no julgamento do presente Recurso Especial seja interpretar a lei federal, verificando se foi violada, pois a lei deve ser interpretada de acordo com o espírito da Constituição.

3. Subvenção para consumidores de baixa renda

Pois bem, qual é a situação macro?

Sempre existiu no País a política econômica de garantir aos consumidores de baixa renda tarifa menor de energia elétrica, objetivo com o qual ninguém parece estar em desacordo.

Até certo ponto, isso se alcançava fazendo com que os consumidores de maior renda custeassem tarifa maior do que aquela que, em princípio, deveriam despender, de forma a permitir que os consumidores de menor renda pagassem menos.

Essa política em nada afetava o ICMS, pois, se havia diminuição da receita de ICMS decorrente da tarifa menor para os consumidores de baixa renda, igualmente ocorria aumento da receita de ICMS decorrente da tarifa maior para os consumidores de renda, também maior.

As Leis no. 10.438/2002 e 10.604/2002 trouxeram alteração a essa política.

A Lei no. 10.438/2002 instituiu critério para que o consumidor fosse considerado de baixa renda e, portanto, beneficiado pela tarifa menor.

Esse fato impactou as empresas do setor elétrico, pois tornou-se mais extenso o número de pessoas beneficiadas por uma tarifa menor. Tal ampliação poderia, em tese, ser compensada com tarifa ainda maior para os demais consumidores, de forma a manter fixa, em termos reais, a receita que as empresas do setor recebiam.

Assim, por exemplo, se a empresa X tinha receita total de R\$ 1 bilhão, sendo 200 milhões provenientes dos consumidores de baixa renda e 800 milhões provenientes dos consumidores de alta renda, a ampliação do número de consumidores de baixa renda (com a conseqüente redução

da receita proveniente deles) poderia ser compensada com tarifa maior para os consumidores de alta renda, de forma que, por exemplo, a empresa X continuasse a ter uma receita total de R\$ 1 bilhão, sendo 100 milhões provenientes dos consumidores de baixa renda e 900 milhões provenientes dos consumidores de alta renda.

As empresas manteriam a sua receita e os Estados também manteriam a mesma receita de ICMS, pois o tributo estadual incidiria, de uma forma ou de outra, sobre uma mesma base de cálculo (sobre o 1 bilhão, para simplificar).

Contudo, a opção foi – talvez até pelo impacto negativo que um tal aumento das tarifas dos consumidores de não baixa renda teria – estabelecer uma subvenção, a qual veio prevista na Lei no. 10.604/2002.

O espírito da política é simples e facilmente visível.

4. Efeitos da subvenção para as empresas

O que a União fez foi dizer algo como *empresa X, você recebia um bilhão pela venda de energia elétrica todos os meses. Agora, como aumentei o número de consumidores de baixa renda, você só vai receber 800 milhões pela venda de energia elétrica, mas, para te compensar, vou pagar a você 200 milhões por mês.*

Essa subvenção instituída pela Lei no. 10.604/2002 satisfaz as empresas, pois elas mantiveram a sua receita. No exemplo hipotético que avento, para fins didáticos, a empresa X continuou a embolsar R\$ 1 bilhão por mês. Antes recebia R\$ 1 bilhão dos consumidores. Agora, passou a receber R\$ 800 milhões dos consumidores e R\$ 200 milhões da União.

5. Efeitos da subvenção para os Estados

E para os Estados?

Para os Estados, se a subvenção instituída pela Lei no. 10.604/2002 compuser a base de cálculo do ICMS, nada se alterou. A base de cálculo do ICMS da empresa X era R\$ 1 bilhão e continuou a ser R\$ 1 bilhão.

Se, porém, a subvenção não compuser a base de cálculo do ICMS, a base de cálculo do ICMS pago pela empresa X terá diminuído de R\$ 1 bilhão para R\$ 800 milhões.

Nessa segunda hipótese, ou seja, de a subvenção não integrar a base de cálculo, em certa medida, a União teria contrariado o espírito do art. 151, III, da Constituição, pois, embora não tivesse propriamente concedido isenção de tributo estadual, teria afetado a receita que os Estados auferem com o ICMS incidente sobre a energia elétrica (uma das mais importantes fontes de receita dos Estados, como é de notório conhecimento, tanto que a Constituição estabeleceu que, além do ICMS, só podem incidir sobre a energia elétrica o imposto de importação e o imposto de exportação - § 3º. do art. 155 da Constituição).

Abro parêntese para dizer que, além de obviamente imaginários a empresa e os valores mencionados, existe uma evidente simplificação, deixando de lado possibilidades como, por exemplo, de a União ter dado uma subvenção menor já supondo que não incidiria o ICMS.

Tendo em vista essa realidade, qual é a resposta à questão jurídica que deve ser decidida no Recurso Especial? A subvenção deve compor ou não a base de cálculo do ICMS?

6. Disciplina da base de cálculo do ICMS pela LC 87/1996

Passemos à lei, mais especificamente à Lei Complementar 87/1996, que disciplina a lei nacional que versa sobre o ICMS.

Inicialmente é de se registrar que, a par de algumas situações especiais, o ICMS sobre energia elétrica está disciplinado pelas normas relativas ao ICMS sobre mercadorias, pois a Constituição optou por considerar a energia elétrica uma mercadoria.

Isso se constata desde o texto constitucional, haja vista que nossa Carta magna deixa claro que o ICMS incide sobre a energia elétrica (art. 155, § 3º., entre outros) e, como o ICMS incide sobre *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação* (art. 155, *caput*) e obviamente não é serviço de transporte, nem de comunicação, ela só pode ser uma mercadoria.

Portanto, na LC no. 87/1996, o dispositivo que trata do fato gerador do ICMS aplicável, em regra, na imensa maioria das operações, é o art. 12, I, como mencionado na sustentação oral da recorrente, que dispõe:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

....

Por sua vez, o dispositivo que trata da base de cálculo nessas operações é o art. 13, I:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

....

No caso particular das operações de entrada no território de energia oriunda de outro Estado, quando não destinada à comercialização ou à industrialização, as normas da LC 87/1996 que tratam do fato gerador e da base de cálculo são, respectivamente, o art. 12, XII, e o art. 13, VIII, transcritos no voto do relator. No que realmente importa, entretanto, nada muda, pois a base de cálculo estabelecida é a mesma: o valor da operação.

Faço o registro de que, no ponto, entendo haver um pequeno equívoco no brilhante voto do eminente Relator, que se referiu apenas ao art. 12, XII, e ao art. 13, VIII, normas que disciplinam tão somente uma parcela das operações interestaduais com energia elétrica e que dificilmente se destinarão a consumidores de baixa renda.

7. Base de cálculo do ICMS é o valor da operação

Mas esse pequeníssimo equívoco em nada afeta a integridade do voto de S. Exa. Em todos os casos, a base de cálculo é uma só: o valor da operação de circulação de energia elétrica.

E aí temos a grande questão: o valor do subsídio pago pela União integra o valor das operações com energia elétrica, integra o preço da energia elétrica, como disse a bela sentença de 1o. grau, da lavra da Juíza de Direito Silvia Maria Meirelles Novaes de Andrade (fls. 446-464).

8. Qual é o valor da operação e, portanto, da base de cálculo do ICMS

Qual é o valor da operação com energia elétrica? Qual o preço da energia elétrica?

O preço da operação é a retribuição total que a empresa auferê pela energia que está fornecendo.

E qual a retribuição que a empresa obtém?

No caso do consumidor de baixa renda, a retribuição que a empresa recebe, o valor real da operação que ela pratica se compõe de duas partes: o preço que o consumidor paga a ela mais a complementação do preço dada pela União, ou seja, a subvenção da Lei no. 10.604/2002.

Se não existisse a subvenção, a empresa de energia elétrica não venderia energia ao consumidor de baixa renda (supondo que pudesse escolher, é claro), pois teria prejuízo com a operação, uma vez que o valor recebido não cobriria seus custos.

Ela só vende a energia ao consumidor de baixa renda porque sabe que a sua retribuição não será somente aquele valor que vai aparecer na conta mensal do consumidor, já que a União também lhe pagará a quantia decorrente da subvenção da Lei no. 10.604/2002.

Portanto, se a retribuição total que a empresa recebe pela venda de energia inclui a subvenção, a base de cálculo do ICMS deve abarcar o valor da subvenção.

Conclusão em contrário implicaria violação ao espírito do art. 151, III, da Constituição, pois a União, que está proibida pela Constituição de oferecer isenção de tributos estaduais, ao conceber a sistemática da subvenção da Lei no. 10.604/2002, manteria a receita das empresas de energia, mas diminuiria a receita de ICMS dos Estados.

Os Estados não podem receber menos ICMS por um fornecimento de energia e por uma remuneração das empresas que se mantiveram inalteráveis.

Evidentemente que, tendo as empresas de pagar o ICMS sobre a subvenção (como elas têm), elas podem concluir que a subvenção da União está sendo insuficiente. Se for o caso, elas devem buscar, na União, a solução do problema.

Observe-se que aquele que a União quis beneficiar com a subvenção da Lei no. 10.604/2002 foi o consumidor de baixa renda.

Assim, em tese, poderia a União ter estabelecido que ela reembolsaria a esses consumidores, digamos, 30% das suas contas de energia.

As empresas venderiam a energia pelo preço correto, os Estados receberiam o ICMS sobre o preço correto e a União pagaria 30% desse preço correto (incluído o ICMS, pois a União não pode dispensar o pagamento do ICMS, não pode fazer “favor com o chapéu alheio”).

Se a União resolveu, em vez de oferecer a subvenção diretamente aos consumidores de baixa renda, fazê-lo por meio de pagamento direto às empresas, essa opção não pode servir para diminuir o valor a ser gasto pela subvenção, porquanto não pode implicar diminuição da receita do ICMS devido aos Estados.

9. Alegação de retroatividade não procede

Não se sustenta a alegação de retroatividade da cobrança.

Como disse o eminente Relator, o imposto é devido sobre a subvenção econômica desde o seu implemento pela Lei no. 10.604/2002.

É devido por força do art. 13, I, da Lei Complementar no. 87/1996, e não de nenhuma norma posterior, pelo que não há falar em retroação de tributação.

10. Conclusão

Em suma: primeiro, a subvenção de que trata a Lei no. 10.604/2002 integra o valor das operações de circulação de energia para consumidores de baixa renda e, portanto, a base de cálculo do ICMS; segundo, não há retroatividade da tributação, pois ela decorre do art. 13, I, da Lei Complementar no. 97, vigente desde 1996.

Feitas essas considerações, acompanho o Relator e nego provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.354.409-CE (2012/0243703-3)

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Recorrente: Associação dos Funcionários Aposentados do Banco do Nordeste do Brasil - AABNB

Advogados: Wander Araújo de Magalhães Uchôa

João Batista Santos

André Nasser Santos

Recorrido: Fazenda Nacional

Procurador: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

EMENTA

Tributário. Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Rendimentos recebidos de entidade de previdência privada. Pretensão de ser considerado somente o líquido. Descabimento. Incidência do imposto sobre a totalidade dos rendimentos. Possibilidade apenas de dedução da base de cálculo formada por todos os rendimentos tributáveis das contribuições à entidade, observado o limite legal de 12% do total de rendimentos tributáveis.

1. A pretensão da entidade autora é incluir na base de cálculo do imposto de renda somente o valor líquido recebido da entidade privada.

2. Os benefícios recebidos de entidades de previdência privada compõem a base de cálculo do imposto de renda, por se enquadrarem na regra geral do art. 8º, I, da Lei no. 9.250/1995 e expressa previsão específica do art. 33 da mesma lei.

3. Os rendimentos tributáveis são incluídos base de cálculo do imposto de renda pelo seu valor bruto (art. 8º, I, da Lei no. 9.250/1995 c/c art. 3º, da Lei no. 7.713/1988).

4. Inexiste fundamento legal para os benefícios serem considerados pelo seu líquido, ou seja, deduzidos das contribuições à própria entidade de previdência privada.

5. Redução da base de cálculo sem previsão legal seria inconstitucional, a teor do art. 150, § 6o., da Constituição: *qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2o., XII, g.*

6. Uma vez somados os benefícios da entidade de previdência privada aos demais rendimentos tributáveis, a base de cálculo do imposto de renda poderá ser reduzida pela dedução das contribuições a entidades de previdência privada, nos termos do art. 8o., II, e, da Lei no. 7.713/1988, desde que respeitado o limite de 12% dos rendimentos computados na base de cálculo (art. 11 da Lei no. 9.532/1997).

6. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 17 de maio de 2016 (data do julgamento).

Ministro Herman Benjamin, Relator

DJe 1.6.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Herman Benjamin: Trata-se de Recurso Especial interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5a. Região assim ementado:

Tributário e Constitucional. Mandado de segurança. Plano de previdência privada. Assistido. Contribuição adicional. Base de cálculo do IRPF. Inconstitucionalidade. Inexistência.

1. A LC no. 109/01, em seu art. 19, prevê duas espécies de contribuições aos planos de previdência privada: (a) as normais, destinadas ao custeio dos benefícios respectivos; e (b) as extraordinárias, destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não abrangidas pelas primeiras.

2. Não obstante a dicção legal, ambas as espécies de contribuição destinam-se ao custeio dos benefícios previdenciários complementares, sendo a distinção entre elas apenas relativa à forma desse custeio, vez que as primeiras o fazem diretamente e as segundas, de forma indireta, ao permitirem a sobrevivência financeira dos fundos respectivos, sem o que o cumprimento de sua função restaria inviabilizado.

3. Não há, assim, diferença ontológica entre as espécies contributivas, pois, ambas visam permitir ao fundo previdenciário a normal realização de suas finalidades e, portanto, como objetivo precípua, o custeio dos benefícios previdenciários complementares que são sua razão de existir.

4. Por outro lado, o art. 21 de referida lei complementar, ao disciplinar o equacionamento dos resultados financeiros deficitários dos fundos de pensão, dispõe que: (a) esse equacionamento é de responsabilidade conjunta dos patrocinadores, participantes e assistidos, podendo ser realizado, dentre outras formas, pela aumento da contribuição, instituição de contribuição adicional ou redução do valor dos benefícios a conceder; e (b) veda a redução dos benefícios dos assistidos, ou seja, dos benefício já concedidos, permitindo, apenas, quanto a estes a instituição de contribuição adicional em decorrência da revisão do plano para cobertura do acréscimo de responsabilidade de custeio.

5. Em face da opção legal referida pela irredutibilidade dos benefícios já concedidos e pela instituição de contribuição adicional nessa hipótese, a disponibilidade econômica, para fins de tributação pelo imposto de renda, obtida pelo assistido na ocasião do pagamento de seu benefício previdenciário complementar corresponde à totalidade do valor respectivo, sendo, portanto, essa a base impositiva legal para a mencionada tributação.

6. O tratamento tributário dado às contribuições dos participantes para planos de previdência privada pelo art. 80., II, alínea e, da Lei no. 9.250/1995 e pelo art. 11, cabeça, da Lei no. 9.532/1997

quanto à sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPF e ao limite imposto a essa dedução (12%) representam mero favor fiscal concedido aos contribuintes como forma de estímulo à adesão à previdência complementar, razão pela qual neles não se vislumbra qualquer inconstitucionalidade.

7. Quanto à tributação do benefício previdenciário complementar estabelecida pelo art. 33 da Lei no. 9.250/1995, por sua vez, incide ela sobre disponibilidade econômica objetivamente aferível na hipótese, também, não se verificando inconstitucionalidade na sua previsão.

8. Nesse aspecto, não há como pretender trazer para o âmbito do IRPF teorias relativas a descontos incondicionais e retificações ou reduções de preços que se aplicam, apenas, por expressa previsão legal, em relação a tributos distintos.

9. A contribuição adicional vertida pelo assistido para o plano de previdência privada para auxiliar no equacionamento do déficit atuarial do plano previdenciário respectivo gera-lhe benefícios indiretos e diretos ao contribuir para a solução da situação de déficit atuarial, não se cuidando, portanto, de mero desconto sem reversão de benefício economicamente aferível, o que afasta a distinção buscada pela Impetrante entre as situações do participante contribuinte e do assistido contribuinte.

10. Por fim, é de ressaltar-se, ainda, que, se fosse o caso de acolhimento da pretensão da parte autora a uma interpretação conforme à Constituição ao art. 33 da Lei no. 9.250/1995, seria necessário a submissão da questão ao Pleno desta Corte, nos termos exigidos pela Súmula Vinculante no. 10 do STF.

11. Não provimento da apelação.

(Processo: 200781000161289, AC484235/CE, Desembargador Federal EMILIANO ZAPATA LEITÃO (Convocado), Terceira Turma, julgamento: 18.11.2010, publicação: DJe 24.11.2010 - página 349)

A recorrente alega violação aos arts. 153, III, da Constituição, 43 do Código Tributário Nacional e 33 da Lei no. 9.250/1995, “interpretado este conforme a Constituição”.

Em brevíssima síntese, alega que da base de cálculo do imposto de renda devido pelo recebimento de complementação de aposentadoria deve ser subtraída a *TOTALIDADE das contribuições descontadas da mesma,*

pelo fato de estas contribuições constituírem uma mera retificadora de preço ou desconto incondicional, na forma do que dispõe a Lei Complementar no. 109/2001, sendo certo que a limitação da dedução das citadas contribuições a 12% da renda tributável ofende o art. 153, III, da CF/1988, o art. 43 do CTN e o art. 33 da Lei no. 9.250/1995, interpretado este conforme a Constituição (fl. 438).

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional alega que a dedução das contribuições a entidades de previdência privada prevista no art. 8o., II, e da Lei no. 7.713/1988 está limitada por lei a 12% dos rendimentos, na forma do art. 11 da Lei no. 9.532/1997 e não há fundamento para considerar as contribuições descontadas na forma dos arts. 18, 19 e 21 da LC no. 109/2001 *como mera retificadora do valor nominal do benefício previdenciário como pleiteia a recorrente.*

O Recurso Especial foi admitido na origem.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Herman Benjamin (Relator): Inicialmente registro que o exame de alegação de violação à Constituição pelo acórdão recorrido não se insere na competência recursal do Superior Tribunal de Justiça. Assim, a alegação de violação ao art. 153, III, da Constituição não pode ser conhecida.

Os associados da autora recebem complementação de aposentadoria paga por entidade fechada de previdência, qual seja, a Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Nordeste do Brasil - CAPEF.

Do valor bruto da complementação paga pela CAPEF são reduzidas contribuições em prol da própria entidade, previstas, que montariam ordinariamente a 28% do valor bruto, podendo esse desconto ser elevado em virtude de contribuições extraordinárias.

A tese, em síntese, é de que o imposto de renda deveria incidir somente sobre o líquido, descontando do valor bruto da complementação que recebem a integralidade das contribuições à entidade de previdência privada e não apenas um máximo de 12% dos rendimentos.

Em síntese, portanto, a pretensão da entidade autora é incluir na base de cálculo do imposto de renda o valor líquido recebido da entidade privada.

Não lhe assiste razão.

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas é a diferença de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva e as deduções legais (art. 8o. da Lei no. 9.250/1995).

Art. 8o. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

...

A regra é a incidência do imposto de renda sobre o valor bruto dos rendimentos, como previsto no art. 3o. da Lei no. 7.713/1988:

Art. 3o. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9o. a 14 desta Lei.

E os rendimentos recebidos de entidades de previdência privada são tributáveis pelo imposto de renda não só porque não existe norma qualificando-os como isentos, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva, como existe norma expressamente qualificando-os como tributáveis:

Art. 33. Sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual os benefícios recebidos de entidade de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições.

Assim, os rendimentos recebidos a título de complementação de aposentadoria compõem a base de cálculo do imposto de renda pessoa física pelo seu valor bruto e não por 88% do seu valor como alega a recorrente.

Reunidos os rendimentos da complementação de aposentadoria aos demais rendimentos recebidos pela pessoa física, a base de cálculo do imposto pode ser reduzida pelas deduções legais (art. 8o., II, da Lei no. 9.250/1995). Uma dessas deduções legais é a contribuição às entidades de previdência privada, prevista na alínea *e* do referido dispositivo legal:

Art. 8o. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

...

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

...

Todavia, o art. 11 da Lei no. 9.532/1997 estabelece um limite para dessas deduções:

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea e do inciso II do art. 8o. da Lei no. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei no. 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.

Portanto, a dedução das contribuições a entidades de previdência privada está legalmente limitada a 12% do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto.

Note-se que o limite, inclusive, não é de 12% dos rendimentos recebidos da entidade de previdência privada, mas do total dos rendimentos tributáveis recebidos (podendo incluir além da complementação de aposentadoria, inúmeros outros, como aposentadoria recebida do INSS, rendimentos do trabalho e muitos outros.

Não há como pretender ignorar esse limite legal, pois não há nada que o torne inconstitucional.

Por outro lado, ele não pode ser aumentado, pois o art. 150, § 6o., da Constituição estabelece que qualquer redução de base de cálculo só pode derivar de lei:

Art. 150.

....

§ 6o. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2o., XII, g.

A tese de violação ao art. 43 do Código Tributário Nacional não tem fundamento, pois os rendimentos recebidos de entidade de previdência privada enquadram-se como proventos de qualquer natureza (art. 43, II), justificando sua tributação pelo imposto de renda.

Quanto à alegada violação ao art. 33 da Lei no. 9.250/1995, esta de forma alguma se sustenta, pois o dispositivo determina justamente que o imposto de renda incida sobre os rendimentos pagos por entidade de previdência privada.

A tese da recorrente de que *o citado dispositivo legal somente é aplicável à complementação de aposentadoria após a dedução integral das contribuições descontadas da mesma* (fl. 430) não tem qualquer amparo no texto do dispositivo e revela, na verdade, pretensão de redução de base de cálculo de imposto sem lei, o que violaria o art. 150, § 6o., da Constituição.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Especial.

RECURSO ESPECIAL No. 1.437.172-RS (2014/0036934-6)

Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES

Relator para o acórdão: Ministro HERMAN BENJAMIN

Recorrente: Cooperativa Agroindustrial Alfa

Advogado: Ricardo Adolfo Felk

Recorrido: Fazenda Nacional

Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

EMENTA

Processual Civil e Tributário. Mandado de segurança. Dilação probatória. Incompatibilidade. PIS-Importação e COFINS-Importação. Aplicação do benefício da suspensão da incidência, prevista no art. 9º. da Lei no. 10.925/2004 em relação ao PIS e à COFINS convencionais. “Obrigação de Tratamento Nacional”. Art. 7º. do Decreto no. 350/1991 (Tratado do Mercosul). Impossibilidade.

1. Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por empresa que importou soja de estabelecimento sediado no Paraguai. A adquirente do produto alega que, no mercado interno, a empresa vendedora não recolhe PIS e COFINS sobre a respectiva alienação (art. 9º. da Lei no. 10.925/2004), razão pela qual, diante do art. 7º. do Decreto no. 350/1991 (Tratado do Mercosul), deve ser afastada a incidência do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

2. O e. Ministro Relator entende que: a) a denominada cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, prevista no art. 7º. do Decreto no. 350/1991, é aplicável *justamente nas situações em que o importador intenta equivaler a tributação na importação à tributação que o mesmo produto se submeteria acaso por si adquirido no mercado interno*; e b) a impetrante, no mercado interno, é contribuinte de fato do PIS e da Cofins, e é essa situação que deve ser comparada para que se aplique o art. 7º. do Decreto no. 350/1991, uma vez que, na importação, figura como contribuinte de fato e de direito, devendo ser reconhecida

a não incidência da exação, por se tratar de tributação indireta sobre o consumo.

3. Diante dos condicionamentos prescritos no art. 9o. da Lei no. 10.925/2004, referentes a circunstâncias fáticas, o Relator dá provimento ao Recurso Especial para anular o acórdão recorrido, com a conseqüente devolução dos autos para que a Corte local examine, à luz das premissas acima estabelecidas, a comprovação do preenchimento de todos os requisitos para a concessão do benefício, a saber: a) que a importação tem por objeto produtos de cerealista exportadora que esteja nas mesmas condições de empresa vendedora no mercado interno, ou seja, que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20, 1006.30 e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); b) ser a importadora pessoa jurídica tributada com base no lucro real; c) não estar a pessoa jurídica cerealista estrangeira enquadrada nas hipóteses dos §§ 6o. e 7o. do art. 8o. da Lei no. 10.925/2004 (art. 9o., § 1o., II, da Lei no. 10.925/2004), considerando a data de revogação dos dispositivos pela Lei no. 12.599/2012; d) haver disciplinamento dado pela Secretaria da Receita Federal para a suspensão na tributação interna, a qual será objeto de equiparação; e) submissão da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” ao denominado “Teste de Duas Fases”.

4. Com a devida vênia, diverge-se pelos seguintes fundamentos: a) PIS-Importação e Cofins-Importação não se enquadram nos termos definidos no art. 7o. do Decreto no. 350/1991, isto é, constituem modalidades de contribuição previdenciária, inconfundível com a definição de *imposto*, *taxa* ou *gravame interno*; b) ainda que se admita que o termo *impostos*, mencionado no art. 7o. do Decreto no. 350/1991 possua amplitude genérica, de modo a abranger outras espécies tributárias (o que tornaria desnecessária a referência, na norma, às *taxas*), é essencial destacar que o PIS-Importação e a Cofins-Importação são tributos distintos do PIS e da

Cofins denominados *convencionais*, pois, enquanto estes têm por fato gerador o faturamento, aqueles são originados de substrato inteiramente diverso, isto é, a importação de bens ou o *pagamento, crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado* (art. 3o., I e II, da Lei no. 10.865/2004); c) a suspensão da incidência do PIS e da Cofins convencionais, prevista no art. 9o. da Lei no. 10.925/2004, representa medida de política fiscal específica, destinada a beneficiar exclusivamente um segmento restrito de empresas que procedam à venda de determinados produtos, sob as condições nele previstas; d) em razão da *proibição da interpretação extensiva* para as hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN) e do princípio da *legalidade tributária* (art. 97 do CTN), não há como ampliar a concessão do benefício relativo ao PIS e à Cofins convencionais, disciplinados pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, para abranger, à margem do texto da lei, a contribuição ao PIS-Importação e à Cofins-Importação, tributos inteiramente diversos, disciplinados na Lei no. 10.865/2004; e) dessa forma, a tese de incidência da “Obrigação de Tratamento Nacional” somente poderia ser pleiteada se houvesse demonstração de que idênticos tributos estivessem recebendo tratamento desigual; f) por último, no Mandado de Segurança deve haver prova pré-constituída do direito líquido e certo, cuja ausência inviabiliza a anulação do acórdão para a dilação probatória sugerida pelo e. Ministro Relator.

5. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Assusete Magalhães, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, negando provimento ao recurso, o voto do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro-

Relator, dando-lhe provimento e o voto do Sr. Ministro Og Fernandes, no mesmo sentido da divergência, a Turma, por maioria, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Herman Benjamin, que lavrará o acórdão. Vencidos os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques e Humberto Martins. Votaram com o Sr. Ministro Herman Benjamin a Sra. Ministra Assusete Magalhães e o Sr. Ministro Og Fernandes (Presidente).

Brasília (DF), 15 de setembro de 2015 (data do julgamento).

Ministro Herman Benjamin, Relator

DJe 15.2.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Trata-se de recurso especial interposto por Cooperativa Agroindustrial Alfa, com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, contra o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4a. Região assim ementado (e-STJ fls. 140/146):

Tributário. Processual Civil. Mandado de segurança. Litispendência e coisa julgada não verificadas. PIS. COFINS. Importação. Exigibilidade. Lei no. 10.925/2004. Tratado de Assunção. Decreto no. 350/1991.

1. Não incide na hipótese o art. 301, parágrafos 1o. e 2o., do CPC. Não há identidade de causa de pedir, uma vez que as ações judiciais intentadas pela parte no passado versavam sobre operações de importação anteriores e distintas daquela a que se refere o presente mandamus.

2. A suspensão da incidência do PIS e da COFINS, nos termos da Lei no. 10.925/2004, diz respeito a venda por parte de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM, bem como de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

3. Sendo a cooperativa impetrante adquirente, e não vendedora, a legislação invocada não acolhe o postulado.

No recurso especial, a cooperativa recorrente indica contrariedade ao art. 7o. do Tratado de Assunção, introduzido na legislação ordinária nacional através do Decreto no. 350/1991, bem como ao art. 9o., I, da Lei no. 10.925/2004, e defende a tese de que, sendo o Brasil um dos signatários do Tratado do Mercosul, as importações dos produtos já mencionados e oriundos dos demais Estados-Partes do Mercosul (Argentina, Paraguai e Uruguai), cujos fornecedores se revistam das mesmas características daquelas a que se refere o dispositivo legal que concede a suspensão no mercado interno, merecem o mesmo tratamento tributário.

Segundo a recorrente, embora a Lei no. 10.925, de 30 de abril de 2004, se refira a vendas efetuadas por cerealistas que exerçam cumulativamente aquelas atividades descritas no referido diploma legal – secagem, limpeza, padronização, armazenagem e comercialização –, a pessoa jurídica localizada em outro Estado-Parte do Tratado do Mercosul que exerça as mesmas atividades e exporte os seus produtos para pessoas jurídicas brasileiras tributadas pelo lucro real, como é o caso da cooperativa recorrente, possui o direito previsto no art. 7o. do referido tratado, no sentido de que o produto a ser adquirido ingresse em território nacional sem a incidência de PIS e COFINS (e-STJ fls. 156/160).

Contrarrazões nas e-STJ fls. 170/171.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 176).

É o relatório.

VOTO

Ementa: Direito Tributário Internacional. Contribuições ao PIS e COFINS importação. Art. 7o. do Tratado de Assunção (MERCOSUL). Decreto no. 350/1991. Aplicabilidade da “Cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional” em relação ao art. 9o., I e §§ 1o. e 2o. da Lei no. 10.925/2004 que estabelece a suspensão das contribuições ao PIS e COFINS nas receitas de vendas internas. Retorno dos autos à origem para a verificação das condições específicas do tratamento igualitário e aplicação do “teste de duas fases”.

1. Trata-se na origem de ação ajuizada pela empresa com o objetivo de reconhecer direito de atribuir ao produto que importa dos países signatários do tratado de Assunção (MERCOSUL), no caso importação de 600 T (seiscentas toneladas) de soja adquirida de empresa sediada no Paraguai, tratamento igual, quanto à incidência das contribuições ao PIS/COFINS - Importação, em relação ao produto similar quando adquirido em território nacional e submetido às contribuições ao PIS/COFINS no mercado interno, por força da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991 (Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai - Tratado MERCOSUL ou Tratado de Assunção).

2. O art. 7o. do Tratado de Assunção, ao estabelecer a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, diz respeito a *impostos, taxas e outros gravames internos*. Isto é, tributação indireta incidente sobre os produtos originários dos territórios dos Estados Parte (tributação sobre o consumo). Nesse contexto, o desejável é a uniformização tributária através da criação do único tributo reconhecidamente comunitário: o Imposto sobre o Valor Agregado - IVA e sua harmonização consoante programa estabelecido no art. 1o. do Tratado, o que já foi feito em outros blocos econômicos. Enquanto não se chega a esse IVA harmonizado o Tratado, em seu artigo 7o., estabelece a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” a fim de que os produtos originários do território de um Estado Parte sejam cuidados internamente do mesmo modo que os nacionais.

3. A cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” tem aplicação justamente nas situações em que o importador intenta equivaler a tributação na importação (situação de contribuinte de direito) à tributação que o mesmo produto se submeteria acaso por si adquirido no mercado interno (situação de contribuinte de fato), isto é, é da natureza do instituto que a condição do importador seja a de adquirente (contribuinte de direito) em oposição à condição de contribuinte de fato no

mercado interno, pois o contribuinte de direito internamente é outra pessoa: o vendedor. Desse modo, deve ser superado o precedente que por tal motivo impossibilitou a aplicação da norma estabelecido no REsp 1.107.691/PR, Segunda Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgado em 7.5.2009, DJe de 21.5.2009.

4. Se, de acordo com o art. 9º., I, da Lei no. 10.925/2004, no mercado interno a cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) beneficia-se da suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, nas suas receitas de venda dos referidos produtos, aplicando-se a cláusula de “Obrigação do Tratamento Nacional” temos que o contribuinte importador gozará do mesmo benefício de suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS - Importação em tais produtos se demonstrar que os importou de cerealista que esteja nas mesmas condições. Tal o tratamento nacional igualitário.

5. Tendo em vista que a Corte de Origem julgou o processo afastando a aplicação da referida cláusula, restam sem solução diversas questões fáticas condicionantes de sua aplicação que não podem ser apreciadas em sede de recurso especial, cabendo à Corte de Origem enfrentá-las consoante a prova dos autos, especificamente quanto à demonstração dos demais requisitos estabelecidos no art. 9º., §§ 1º. e 2º., da Lei no. 10.925/2004 e a aplicação do chamado “Teste de Duas Fases”.

6. Recurso especial provido para que os autos retornem à origem.

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator): No caso concreto a COOPERATIVA REGIONAL ALFA impetrou mandado de segurança, objetivando o reconhecimento do direito de proceder à importação de 600 T (seiscentas toneladas) de soja paraguaia, adquirida de empresa sediada na República Paraguaia, sem a incidência do PIS/COFINS-Importação, invocando para tal a cláusula de “Obrigação de

Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991 (Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai - Tratado MERCOSUL ou Tratado de Assunção).

Alega que no mercado interno o art. 9o. da Lei no. 10.925/2004 estabelece a suspensão da cobrança do PIS e da COFINS nas operações referentes à venda de tais produtos, sempre que promovidas por cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar *in natura* os produtos citados. E que o mesmo benefício é conferido à pessoa que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária nas suas vendas a agroindústria de alimentação humana ou animal, fabricante dos produtos especificados no referido diploma legal, art. 8o., § 1o., I, classificados na NCM. Em ambos os casos, a lei condiciona que o adquirente seja pessoa jurídica tributada pelo lucro real (caso da impetrante).

A Corte de Origem não reconheceu o direito pleiteado ao fundamento de que há sensível diferença entre os sujeitos passivos das contribuições que se pretende equiparar, não havendo como considerar a situação do importador sujeito às contribuições ao PIS e COFINS - Importação igual à da pessoa jurídica que vende os referidos produtos no mercado interno, pois no primeiro caso o sujeito passivo é adquirente dos referidos produtos e no segundo caso o sujeito passivo é vendedor dos mesmos. Asseverou que a isenção não pode ser interpretada extensivamente, a teor do art. 111, do CTN.

Examino.

Inicialmente observo que o argumento desenvolvido pela Corte de Origem é, data vênia, descabido. Com efeito, a a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991 (Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai - Tratado MERCOSUL ou Tratado de Assunção) tem aplicação justamente nas situações em que o importador intenta equivaler a tributação na importação (situação de contribuinte de direito) à tributação que o mesmo produto se submeteria acaso por si adquirido no mercado interno (situação de contribuinte de

fato), isto é, é da natureza do instituto que a condição do importador seja a de adquirente (contribuinte de direito) em oposição à condição de contribuinte de fato no mercado interno, pois o contribuinte de direito internamente é outra pessoa: o vendedor.

Isto se dá em razão do princípio da territorialidade que impede que seja eleita pela lei como contribuinte de direito dos tributos sobre o consumo a empresa no estrangeiro sobre a qual o Brasil não tem jurisdição. Sendo assim, a lei nacional elenca como contribuinte o importador no Brasil, que ostenta cumulativamente a condição de contribuinte de fato e de direito na importação. Esse mesmo importador, quando adquire bem equivalente ao que importou no mercado interno, aqui figura como contribuinte de fato do tributo sobre o consumo. É essa situação de contribuinte de fato na tributação interna que deve ser comparada à de contribuinte de direito na importação para efeito da aplicação da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991. Aliás, de regra, o vendedor interno sequer tem interesse em invocar a cláusula quando a tributação na importação é superior à tributação interna, visto que se beneficia dessa situação, pois vende mais barato que seus concorrentes internacionais.

Por tudo isso deve ser superado o precedente estabelecido no REsp 1.107.691/PR (Segunda Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgado em 7.5.2009, DJe de 21.5.2009), que restou assim ementado:

Tributário. Empresa adquirente de produto estrangeiro proveniente do MERCOSUL. PIS-Importação e COFINS-Importação. Art. 5o., I, da Lei no. 10.865/2004. Suspensão da incidência. Arts. 8o. e 9o. da Lei no. 10.925/2004. Impossibilidade.

1. Conjugando-se os arts. 8o., § 1o., I, e 9o., I, da Lei no. 10.925/2004, infere-se que o legislador concedeu a suspensão da incidência de PIS e COFINS nas vendas de produtos in natura de origem vegetal, classificados sob determinados códigos, efetuadas por empresa cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenamento e comercialização destes bens.

2. Para justificar sua pretensão de fruir deste benefício no que tange ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, a recorrente - cooperativa que adquiriu produtos in natura de origem vegetal de empresa sediada na República do Uruguai - calca-se no art. 7o. do

Decreto no. 350/1991, que promulgou o Tratado do Mercosul: “Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

3. *O benefício da suspensão tributária dirige-se única e exclusivamente às empresas cerealistas que vendem os produtos in natura de origem vegetal e a cooperativa insurgente que atuou como adquirente do trigo proveniente da República do Uruguai, sendo manifestamente descabida a amplitude interpretativa almejada pelo recorrente, o qual busca simplesmente gozar, na condição de comprador, de norma elaborada com o fito de favorecer tão-somente as cerealistas vendedoras.*

4. *Recurso especial não provido (REsp 1.107.691/PR, Segunda Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgado em 7.5.2009, DJe de 21.5.2009).*

Data vênua, o equívoco do precedente foi cometido no item “3” de sua ementa ao afastar a aplicação da cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional” ao fundamento de que o particular *busca simplesmente gozar, na condição de comprador, de norma elaborada com o fito de favorecer tão-somente as cerealistas vendedoras*. Como visto, em verdade, o particular comprador é importador na operação externa e comprador na operação interna, na primeira é contribuinte de direito e de fato, na segunda é contribuinte de fato, pois estamos a falar de tributação indireta sobre o consumo. É justamente essa a situação amparada pela cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”.

No aspecto processual, sua legitimidade ativa deriva da condição de contribuinte de direito na relação de importação onde incide o tributo que pretende afastar.

A este respeito, rememoro voto que proferi por ocasião do julgamento do REsp. no. 1.205.393/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 9.4.2013), onde analisei a aplicação da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” ao IPI incidente na importação comparado ao IPI incidente no mercado interno e que, *mutatis mutandis*, tem aplicação ao caso concreto onde os tributos em questão são as contribuições ao PIS e COFINS - Importação. Transcrevo:

Com efeito, o art. 1o. do TRATADO MERCOSUL afirma que o objetivo dos Estados Partes é a constituição de um Mercado Comum. Trata o artigo, portanto, de normas programáticas. A partir daí, tanto o art. 1o. quanto os seguintes trazem em minúcias os componentes dessas normas programáticas, destringindo em que consiste este Mercado Comum a ser implementado:

- 1o.) Livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos (art. 1o.);*
- 2o.) Tarifa externa comum (art. 1o.);*
- 3o.) Política comercial comum em relação a terceiros Estados (art. 1o.);*
- 4o.) Coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais (art. 1o.);*
- 5o.) Compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações (art. 1o.);*
- 6o.) Reciprocidade de direitos e obrigações entre os Estados Partes (art. 2o.).*

Depois dessa listagem de objetivos a serem atingidos, o artigo 2o. estabelece o “princípio da reciprocidade” e os arts. 3o. e 5o. falam então em um Período de Transição que se estende desde a entrada em vigor do Tratado até 31.12.1994 onde serão adotados, até que se chegue a o Mercado Comum:

- a) Um Regime Geral de Origem (art. 3o.);*
- b) Um Sistema de Solução de Controvérsias (art. 3o.);*
- c) Programa de Liberação Comercial que consistirá em reduções tarifárias e eliminação de restrições não tarifárias com o objetivo de chegar a 31.12.1994 com tarifa zero e sem barreiras não tarifárias (art. 5o.);*
- d) Cláusulas de Salvaguarda ao Programa de Liberação Comercial (art. 3o.);*
- e) Coordenação de políticas macroeconômicas (art. 5o.);*
- f) Tarifa externa comum (art. 5o.);*
- g) Acordos setoriais para otimizar a utilização e mobilidade dos fatores de produção (art. 5o.).*

Vê-se, portanto, que o art. 7o., ao estabelecer a vulgarmente denominada “cláusula da tratamento não menos favorável” (o nome técnico é cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”) está

deslocado desse contexto programático. Isto porque tanto na parte programática quanto no período de transição o que se discute é a eliminação completa de tarifas entre os Estados Partes (zona de livre comércio) e o estabelecimento de uma tarifa comum externa em relação aos terceiros países (união aduaneira). Essas discussões travam-se, portanto, no que diz respeito aos impostos de importação que tendem a ter alíquota zero em relação aos bens provenientes dos Estados Partes e tendem a ter alíquota unificada em relação aos bens provenientes de terceiros países.

Já o artigo sétimo diz respeito a “impostos, taxas e outros gravames internos”. Isto significa que seu âmbito de aplicação é outro. Diz respeito à tributação indireta incidente sobre os produtos originários dos territórios dos Estados Parte (tributação sobre o consumo). Nesse contexto, o desejável é a uniformização tributária através da criação do único tributo reconhecidamente comunitário: o Imposto sobre o Valor Agregado - IVA e sua harmonização consoante programa estabelecido no art. 1o. do Tratado, o que já foi feito em outros blocos econômicos. Enquanto não se chega a este IVA harmonizado o Tratado, em seu artigo 7o., estabelece a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” a fim de que os produtos originários do território de um Estado Parte sejam cuidados internamente do mesmo modo que o produto nacional. Segue o texto legal:

ARTIGO 7

Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

À toda evidência, trata-se de norma auto-aplicável pois tem como condicionante apenas a existência de tratamento tributário interno ao produto nacional diferente e melhor ao contribuinte que o tratamento tributário dado ao produto estrangeiro oriundo de Estado Parte. Havendo divergência, esta é uniformizada com a adoção do tratamento tributário interno melhor que já é dado ao produto nacional. Não há qualquer necessidade de regulamentação ou norma específica para isso. Veja-se que cláusula semelhante já foi adotada no GATT 1994 (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), muito embora aquele não tenha o objetivo de estabelecer “zona de livre comércio” ou “união aduaneira”, mas apenas a liberalização do comércio de bens por meio de redução de tarifas e outras barreiras ao comércio, bem

como a eliminação da discriminação, *in verbis*:

Artigo III

Tratamento Nacional em Regulação e Taxação Interna

1. Os [Membros] reconhecem que tributos internos e outros encargos internos, e leis, regulamentos e requisitos que afetem a venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso de produtos, e regulamentações quantitativas internas que requeiram a mistura, processamento ou uso de produtos em quantidades ou proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou domésticos de modo a conferir proteção à produção doméstica.

2. Os produtos do território de qualquer [Membro] importados para o território de qualquer outro [Membro] não serão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos internos ou outros encargos internos de qualquer tipo superiores àqueles aplicados, direta ou indiretamente, a produtos domésticos similares. Além disso, nenhum [Membro] aplicará tributos internos ou outros encargos internos a produtos importados ou domésticos de forma contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

[...]

4. Aos produtos do território de qualquer [Membro] importados para o território de qualquer outro [Membro] será dado um tratamento não menos favorável do que o acordado a produtos similares de origem nacional em relação a todas as leis, regulamentos e requisitos que afetem sua venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso. O disposto neste parágrafo não impedirá a aplicação de taxas internas diferenciadas de transporte baseadas exclusivamente na operação econômica dos modos de transporte e não na nacionalidade do produto.

A cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” (artigo III do GATT 1994), ao lado da cláusula de “Tratamento da Nação Mais Favorecida” (artigo I do GATT 1994 e art. 8o., d do Tratado de Assunção) é uma das formas de concretização do “Princípio da não-discriminação”, tido como pedra angular de todo e qualquer sistema multilateral de comércio exterior, dando-lhe justiça e previsibilidade. Tal princípio consiste em não tratar de maneira menos favorável quaisquer produtos em relação a todos os produtos “similares”,

independentemente de sua origem ou se eles são importados ou produzidos localmente.

Com efeito, a cartilha oficial para solução de controvérsias produzida pela OMC (Organização Mundial do Comércio) no âmbito da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD. Solução de Controvérsias. Disponível em: <http://unctad.org/pt/docs/edmmisc232add33_pt.pdf>. Acesso em: 2.4.2013) trouxe como parâmetros para a aplicação da referida cláusula apenas a aplicação do chamado “Teste de Duas Fases”. A primeira fase consiste em verificar se há similaridade entre os produtos doméstico e importado. A segunda fase é a verificação da ocorrência da tributação superior do produto importado em relação ao doméstico. Fez também a observação de que por tributos internos devem ser compreendidos o IVA, os impostos sobre vendas e os impostos sobre o consumo (campos onde inegavelmente se encontra o IPI brasileiro), dando evidente auto-aplicabilidade ao dispositivo.

Nesse ponto, reforçando a auto-aplicabilidade dessa cláusula no âmbito do GATT, tanto o STF quanto o STJ já se manifestaram inúmeras vezes, tendo sido produzidos três enunciados sumulares e um recurso representativo da controvérsia, a saber:

Súmula no. 575/STF: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional”.

Súmula no. 20/STJ: “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional”.

Súmula no. 71/STJ: “O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”.

Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Tributário. ICMS. Bacalhau importado de país signatário do GATT. Isenção. Convênio Interestadual 60/91, expirado em 30.4.1999. Súmula 71/STJ. Produção de efeitos até 30.4.1999.

1. As operações de importação de bacalhau (peixe seco e salgado, espécie do gênero pescado), provenientes de países signatários do GATT - General Agreement on Tariffs and Trade, realizadas até 30 de abril de 1999, são isentas de recolhimento

do ICMS (Precedente da Primeira Seção: REsp no. 302.190/RJ, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, julgado em 24.10.2007, DJ 25.4.2008).

2. É que restou assente, na Primeira Seção, que a expiração do Convênio Interestadual 60/91, em 30 de abril de 1999, colocou termo final à autorização para os Estados Membros concederem isenção de ICMS sobre negociações internas com pescado, restrição legislativa que alcança as mercadorias similares oriundas de países signatários do GATT, donde se deduz que a Súmula 71/STJ só pode produzir efeitos no que pertine às importações realizadas até 30 de abril de 1999.

3. O precedente desta Corte de Justiça dispõe que:

Tributário. Recurso especial. Bacalhau importado de país signatário do GATT. Reconhecimento de isenção de ICMS até 30.4.1999, data expiração do Convênio 60/91. Tributação das operações realizadas a partir de 1.5.1999. Entendimento proclamado pela Primeira Seção desta Corte Superior na assentada de 24.10.2007.

1. O eminente relator, ao analisar recurso especial apresentado por Paulo A. dos Santos e Companhia Ltda., empresa contribuinte de ICMS, entendeu que continuam em pleno vigor as Súmulas 575 do STF e 71 do STJ, que isentam do ICMS o bacalhau, em face do Tratado Internacional - GATT. O eminente Ministro Castro Meira defende, de modo divergente, que a isenção em questão extinguiu-se em 30 de abril de 1999, data em que expirou o Convênio no. 60/91. Em face da controvérsia de entendimento, pedi vista dos autos. A discussão está centrada, a meu pensar, no exame da possibilidade ou não do Convênio no. 60, de 1991, ter posto termo final na isenção do ICMS sobre a importação do bacalhau.

2. Para a melhor solução da controvérsia em exame deve-se registrar que a isenção do ICMS sobre a entrada do bacalhau no Brasil é condicionada ao fato de o produto similar (peixe seco e salgado) gozar do mesmo benefício. É uma condição genérica. Peixe seco e salgado é espécie do gênero pescado. Enquanto existir isenção do ICMS para pescado, não pode o bacalhau, nas operações internas, deixar de gozar desse favor. No particular, as disposições

do Tratado deverão prevalecer, por serem consideradas como normas federais. Em conclusão: a) o objetivo dos convênios interestaduais sobre ICMS é evitar a guerra fiscal; b) a concessão da isenção de ICM nas operações internas de determinado produto só pode ser concedida pelos Estados após celebração de convênio específico para tal fim e ratificação pelo Poder Legislativo Estadual mediante decreto legislativo; c) a extinção de isenção do ICMS sobre operações internas de produtos específicos só pode ocorrer após ser aprovada em convênio formado pelos Estados e ratificada pelo Poder Legislativo estadual por via do decreto legislativo; d) o reconhecimento de isenção de ICMS condicionado, de modo geral, por tratado internacional, produzirá efeitos enquanto todos os Estados, por via do convênio ratificado pelo Poder Legislativo, não extirparem a condição genérica estabelecida para o gozo do benefício fiscal; e) a celebração de Convênio Interestadual, por si só, não tem força de revogar tratado internacional, salvo se, em se tratando de isenção condicionada, esta for totalmente extirpada por consenso dos Estados e com aprovação legislativa.

3. Cumpre-se anotar, todavia, que a expiração do Convênio 60/91, em 30.4.1999, colocou termo final à autorização para os Estados concederem isenção do ICMS sobre as negociações internas com pescado, condição que, em decorrência, deve ser também aplicada à mercadoria similar estrangeira oriunda de país signatário do GATT.

De tal maneira, deve-se reconhecer a integral aplicação dos efeitos da Súmula 71/Superior Tribunal de Justiça somente em relação às importações que foram realizadas até 31 de abril de 1999.

4. Recurso especial da empresa contribuinte conhecido e parcialmente provido para o fim de reconhecer vigente a isenção fiscal requerida até 31 de abril de 1999, data em que se expirou o Convênio 60/91.

(REsp no. 302.190/RJ, Primeira Seção, DJe 25.4.2008)

4. In casu, o impetrante aduziu na inicial às fls. 03, que importou da Noruega Bacalhau Seco e Salgado, procedimento devidamente autorizado, conforme comprova o Extrato do

Licenciamento de Importação (doc. 03), emitido em 5.7.2001, pelo SISCOMEX - Sistema de Comércio Exterior, tendo a referida mercadoria, a teor do Conhecimento de Embarque anexo (doc. 04), sido embarcada em 8.6.2001 para acudir ao Porto de Salvador em 7.7.2001, por isso que ilegítima a concessão da isenção do ICMS nas operações de importação de bacalhau, ainda que originário de país signatário do GATT, posteriormente à expiração do Convênio Interestadual 60/91, em 30 de abril de 1999.

5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 (REsp no. 871.760/BA, Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 11.3.2009).

No âmbito do MERCOSUL, que tem propósitos muito mais intensos de integração que o GATT, não há como entender que, diferentemente desse último, a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” não seja auto-aplicável. E assim tem trabalhado a jurisprudência deste STJ que sequer discute a auto-aplicabilidade do dispositivo, partindo sempre dessa premissa para elaborar seu raciocínio, a saber:

Tributário. ICMS. Isenção. Importação de leite de país membro de tratado firmado com o MERCOSUL. Possibilidade. Lei estadual isencional.

1. Pacto de tratamento paritário de produto oriundo do país alienígena em confronto com o produto nacional, com “isenção de impostos, taxas e outros gravames internos” (art. 7o., do Decreto no. 350/1991, que deu validade ao Tratado do Mercosul).

2. Pretensão de isenção de ICMS concedida ao leite pelo Estado com competência tributária para fazê-la.

3. A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que “Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm

poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força.” (AgRg no Ag no. 438.449/RJ, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 7.4.2003)

4. O Tratado do Mercosul, consoante o disposto no art. 7o., do Decreto no. 350/1991, estabelece o mesmo tratamento tributário quanto aos produtos oriundos dos Estados-Membros em matéria tributária e não limita que referido tratamento igualitário ocorra somente quanto aos impostos federais, de competência da União.

5. Deveras, a Súmula no. 71/STJ (“O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM”) confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional.

6. A Lei no. 8.820/1989 do Estado do Rio Grande do Sul, com a redação conferida pela Lei no. 10.908/1996, isenta do ICMS o leite fluido, pasteurizado ou não, esterelizado ou reidratado, por isso que se estende o mesmo benefício ao leite importado do Uruguai e comercializado nesta unidade da federação.

7. Decisão em consonância com a doutrina do tema encontrada in “Tributação no Mercosul”, RT, págs. 67/69.

8. Recurso Especial provido (REsp no. 480.563-RS, Primeira Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 6.9.2005).

Processual Civil e Tributário. Preliminar. Art. 535 do CPC. Matéria constitucional. PIS-Importação e COFINS-Importação. Exigência. Art. 7o. do Tratado de Assunção (MERCOSUL).

1. Embora seja da competência do STJ examinar possível violação do art. 535 do CPC, quando a omissão for de questão constitucional, deve-se reconhecer a inexistência de interesse de recorrer nesse ponto, pois o Supremo Tribunal Federal considera prequestionada a matéria pela simples oposição dos embargos declaratórios. Precedente da Segunda Turma.

2. O art. 7o. do Tratado de Assunção, à semelhança do que ocorre no Tratado do GATT, determina que, “em matéria

de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”.

3. Com base no referido tratado, é válida a cobrança da Cofins e da contribuição ao PIS sobre o desembaraço de mercadoria importada de país integrante do Mercosul, quando não estiver o produto nacional também desonerado dessas contribuições.

4. Recurso especial não provido (REsp. no. 1.002.069/CE, Segunda Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgado em 22.4.2008).

No primeiro caso, a auto-aplicabilidade do art. 7o. do Tratado de Assunção foi reconhecida para isentar do ICMS o leite importado de país integrante do MERCOSUL. No segundo caso, decidiu-se pela tributação a título de PIS - importação e COFINS - importação sobre bem importado de país integrante do MERCOSUL com base na falta de desoneração do produto nacional. Isto significa que o STJ já aplicou diretamente o art. 7o. seja para isentar, seja para tributar mercadoria oriunda de país integrante do MERCOSUL.

Desse modo, no caso concreto não pode ser diferente. No entanto, tendo em vista que a Corte de Origem julgou a causa afastando a auto-aplicabilidade da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, restam sem solução diversas questões fáticas condicionantes da aplicação da cláusula que não podem ser apreciadas em sede de recurso especial. Estas questões correspondem ao já mencionado “Teste de Duas Fases” que deve ser enfrentado pela Corte de Origem a fim de serem estabelecidas as seguintes premissas fáticas que devem ser fixadas consoante a prova dos autos:

1a.) Houve a aplicação de tributos internos (no caso o IPI) sobre os produtos importados?

2a.) Os produtos nacional e importado são similares?

3a.) Os produtos importados são tributados “a mais” em relação aos produtos domésticos?

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao presente recurso especial para determinar o retorno dos autos à origem a fim de que sejam analisadas as questões propostas.

O precedente de minha lavra citado teve a seguinte ementa:

Direito Tributário Internacional. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Art. 7o. do Tratado de Assunção (MERCOSUL). Decreto no. 350/1991. Auto-aplicabilidade da “Cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional”. Retorno dos autos à origem para a aplicação do “teste de duas fases”.

1. *Trata-se na origem de ação ajuizada pela empresa com o objetivo de reconhecer direito de atribuir ao produto que importa dos países signatários do tratado de Assunção (MERCOSUL) tratamento igual, quanto à incidência do IPI, em relação ao produto similar quando produzido em território nacional, desde que identificado pelo mesmo código de classificação da Tabela de Incidência do IPI (TIPI) e da nomenclatura comum do MERCOSUL, concedendo-se ao produto importado o mesmo tratamento do produto produzido internamente, por força da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991 (Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai - Tratado MERCOSUL ou Tratado de Assunção).*

2. *O art. 7o. do Tratado de Assunção, ao estabelecer a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, está deslocado do contexto programático dos artigos 1o., 3o. e 5o. Isto porque tanto na parte programática quanto no período de transição o que se discute é a eliminação completa de tarifas entre os Estados Partes (zona de livre comércio) e o estabelecimento de uma tarifa comum externa em relação aos terceiros países (união aduaneira). Essas discussões travam-se, portanto, no que diz respeito aos impostos de importação que tendem a ter alíquota zero em relação aos bens provenientes dos Estados Partes e tendem a ter alíquota unificada em relação aos bens provenientes de terceiros países.*

3. *Já o artigo sétimo diz respeito a “impostos, taxas e outros gravames internos”. Isto significa que seu âmbito de aplicação é outro. Diz respeito à tributação indireta incidente sobre os produtos originários dos territórios dos Estados Parte (tributação sobre o consumo). Nesse contexto, o desejável é a uniformização tributária através da criação do único tributo reconhecidamente comunitário: o Imposto sobre o Valor Agregado - IVA e sua harmonização consoante programa estabelecido no art. 1o. do Tratado, o que já foi feito em outros blocos econômicos. Enquanto não se chega a esse IVA harmonizado*

o Tratado, em seu artigo 7o., estabelece a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” a fim de que os produtos originários do território de um Estado Parte sejam cuidados internamente do mesmo modo que o produto nacional.

4. A cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” é norma auto-aplicável pois tem como condicionante apenas o “Teste de duas Fases”, ou seja: 1o.) A verificação da similaridade entre os produtos doméstico e importado e, 2o.) A verificação da ocorrência da tributação superior do produto importado em relação ao doméstico. Nesse sentido, a aplicação da cláusula no âmbito do GATT 1994 já foi reconhecida por diversas vezes pela jurisprudência do STF e deste STJ gerando os seguintes precedentes: Súmula no. 575/STF; Súmula no. 20/STJ; Súmula no. 71/STJ; e recurso representativo da controvérsia REsp no. 871.760/BA, Primeira Seção, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 11.3.2009. No âmbito do MERCOSUL já houve aplicação da cláusula nos seguintes precedentes do STJ: REsp no. 480.563-RS, Primeira Turma, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 6.09.2005; REsp no. 1.002.069/CE, Segunda Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, julgado em 22.4.2008.

5. Tendo em vista que a Corte de Origem julgou o processo afastando a auto-aplicabilidade da referida cláusula, restam sem solução diversas questões fáticas condicionantes de sua aplicação que não podem ser apreciadas em sede de recurso especial, cabendo à Corte de Origem enfrentá-las no “Teste de Duas Fases”, consoante a prova dos autos.

6. Recurso especial provido para que os autos retornem à origem (REsp no. 1.205.393/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 9.4.2013).

Nessa toada, superado com todas as vênias o equivocado precedente REsp 1.107.691/PR, examino o caso concreto à luz do art. 7o., do Decreto no. 350/1991.

A Lei no. 10.925/2004 assim estabelece:

Art. 8o. [...]

§ 1o. [...]

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura

de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei no. 11.196, de 2005)

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei no. 12.865, de 2013)

[...]

Art. 9o. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei no. 11.051, de 2004) (Vide Lei no. 12.058, de 2009) (Vide Lei no. 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória no. 545, de 2011) (Vide Lei no. 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória no. 582, de 2012) (Vide Medida Provisória no. 609, de 2013) (Vide Medida Provisória no. 609, de 2013) (Vide Lei no. 12.839, de 2013) (Vide Lei no. 12.865, de 2013)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1o. do art. 8o. desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

[...]

§ 1o. O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6o e 7o do art. 8o desta Lei. (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

§ 2o. A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

Desse modo, se, de acordo com o art. 9º, I, da Lei no. 10.925/2004, no mercado interno a cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) beneficia-se da suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, nas suas receitas de venda dos referidos produtos, aplicando-se a cláusula de “Obrigação do Tratamento Nacional” temos que o contribuinte importador goza do mesmo benefício de suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS - Importação em tais produtos se demonstrar que os importou de cerealista que esteja nas mesmas condições, ou seja, exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Tal o tratamento nacional igualitário.

Também devem ser demonstrados os demais requisitos estabelecidos no art. 9º, §§ 1º. e 2º., da Lei no. 10.925/2004, quais sejam:

a) Ser a importadora pessoa jurídica tributada com base no lucro real (art. 9º, § 1º, I da Lei no. 10.925/2004);

b) Não ser a pessoa jurídica cerealista estrangeira enquadrada nas hipótese dos §§ 6º. e 7º. do art. 8º. da Lei no. 10.925/2004 (art. 9º, § 1º, II da Lei no. 10.925/2004), considerando a data de revogação dos dispositivos pela Lei no. 12.599/2012; e

c) Haver disciplinamento dado pela Secretaria da Receita Federal - SRF para a suspensão na tributação interna a qual será objeto de equiparação (art. 9º, § 2º., da Lei no. 10.925/2004).

Tudo isso sem olvidar que a aplicação da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, deve submeter-se ao “Teste de Duas Fases” que deve ser enfrentado pela Corte de Origem a fim de serem estabelecidas as seguintes premissas fáticas que devem ser fixadas consoante a prova dos autos:

1a.) Houve a aplicação de tributos internos (no caso o PIS/COFINS-Importação) sobre os produtos importados?

2a.) Os produtos nacional e importado são similares?

3a.) Os produtos importados são tributados “a mais” em relação aos produtos domésticos?

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao presente recurso especial para determinar o retorno dos autos à origem a fim de que sejam analisadas as questões propostas, consoante as provas dos autos.

É como voto.

VOTO-VENCEDOR

O Sr. Ministro Herman Benjamin: Trata-se de Recurso Especial interposto com fundamento no art. 105, III, *a*, da Constituição da República contra acórdão assim ementado:

Tributário. Processual Civil. Mandado de segurança. Litispendência e coisa julgada não verificadas. PIS. COFINS. Importação. Exigibilidade. Lei no. 10.925/2004. Tratado de assunção. Decreto no. 350/1991.

1. Não incide na hipótese o art. 301, parágrafos 1o. e 2o., do CPC. Não há identidade de causa de pedir, uma vez que as ações judiciais intentadas pela parte no passado versavam sobre operações de importação anteriores e distintas daquela a que se refere o presente mandamus.

2. A suspensão da incidência do PIS e da COFINS, nos termos da Lei no. 10.925/2004, diz respeito a venda por parte de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM, bem como de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

3. Sendo a cooperativa impetrante adquirente, e não vendedora, a legislação invocada não acolhe o postulado.

A recorrente impetrou Mandado de Segurança no qual afirma que possui direito de ver o produto importado de empresa sediada no Paraguai não sujeito à incidência das contribuições ao PIS e à Cofins. Alega que o Tribunal de origem, ao julgar improcedente o pedido

deduzido no *writ*, violou o art. 7º. do Decreto no. 350/1991 e o art. 9º. da Lei no. 10.925/2001.

Foram apresentadas as contrarrazões.

O e. Ministro Mauro Campbell Marques, em judicioso voto, dá provimento ao apelo com base nos seguintes fundamentos:

a) a denominada cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, prevista no art. 7º. do Decreto no. 350/1991, é aplicável *justamente nas situações em que o importador intenta equivaler a tributação na importação à tributação que o mesmo produto se submeteria acaso por si adquirido no mercado interno*;

b) a impetrante, no mercado interno, é contribuinte de fato do PIS e da COFINS, e é essa situação que deve ser comparada para fins de aplicação do art. 7º. do Decreto no. 350/1991, uma vez que, na importação, figura como contribuinte de fato e de direito, devendo ser reconhecida a não incidência da exação, por se tratar de tributação indireta sobre o consumo.

Diante dos condicionamentos prescritos no art. 9º. da Lei no. 10.925/2004, referentes a circunstâncias fáticas, o e. Ministro Relator dá provimento ao Recurso Especial para anular o acórdão recorrido, com a consequente devolução dos autos para que a Corte local examine, à luz das premissas acima estabelecidas, a comprovação do preenchimento de todos os requisitos para a concessão do benefício, a saber: 1) que a importação tem por objeto produtos de cerealista exportadora que esteja nas mesmas condições de empresa vendedora no mercado interno, ou seja, que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20, 1006.30 e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); 2) ser a importadora pessoa jurídica tributada com base no lucro real; 3) não estar a pessoa jurídica cerealista estrangeira enquadrada nas hipóteses dos §§ 6º. e 7º. do art. 8º. da Lei no. 10.925/2004 (art. 9º., § 1º., II, da Lei no. 10.925/2004), considerando a data de revogação dos dispositivos pela Lei no. 12.599/2012; 4) haver disciplinamento dado pela Secretaria da Receita Federal para a suspensão na tributação interna, a qual será objeto de equiparação; 5) submissão da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” ao denominado “Teste de Duas Fases”.

Pedi vista dos autos.

Para compreensão da matéria, torna-se indispensável a transcrição da respectiva legislação. Prescreve o art. 9º. da Lei no. 10.925/2004, em sua redação vigente ao tempo da propositura da demanda:

Art. 9º.. A incidência da contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º. do art. 8º. desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

O art. 8º., § 1º., I, por seu turno, descreve os produtos e as condições a que devem estar vinculadas as empresas envolvidas na operação de venda:

Art. 8º. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º. das Leis no. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º. O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

Finalmente, dispõe o art. 7º. do Decreto 350/1991:

Art. 7º.. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

Ouso divergir do voto proferido pelo e. Ministro Relator e o faço pelos seguintes fundamentos:

a) o benefício previsto no tratado internacional abrange impostos, taxas e outros gravames internos;

b) PIS-Importação e Cofins-Importação não se enquadram nos termos definidos no art. 7o. do Decreto 350/1991, isto é, constituem modalidades de contribuição previdenciária, inconfundível com a definição de *imposto, taxa* ou *gravame interno*;

c) ainda que se admita que o termo *impostos*, mencionado no art. 7o. do Decreto 350/1991 possua amplitude genérica, de modo a abranger outras espécies tributárias (o que tornaria desnecessária a referência, na norma, às “taxas”), é essencial destacar que o PIS-Importação e a Cofins-Importação são tributos distintos do PIS e da Cofins denominados “convencionais”, pois, enquanto estes têm por fato gerador o faturamento, aqueles são originados a partir de substrato inteiramente diverso, isto é, a importação de bens ou o *pagamento, crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado* (art. 3o., I e II, da Lei no. 10.865/2004);

d) a suspensão da incidência do PIS e da Cofins convencionais, prevista no art. 9o. da Lei no. 10.925/2004, representa medida de política fiscal específica, destinada a beneficiar exclusivamente um segmento restrito de empresas que procedam à venda de determinados produtos, sob as condições nele previstas;

e) em razão da *proibição da interpretação extensiva para as hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário* (art. 111 do CTN) e do princípio da *legalidade tributária* (art. 97 do CTN), não há como ampliar a concessão do benefício relativo ao PIS ao à Cofins disciplinados pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 para abranger, à margem do texto da lei, a contribuição ao PIS-Importação e à Cofins-importação, tributos inteiramente diversos, disciplinados na Lei no. 10.865/2004;

f) dessa forma, a tese de incidência da “Obrigação de Tratamento Nacional” somente poderia ser pleiteada se houvesse demonstração de que idênticos tributos estivessem recebendo tratamento desigual;

g) por último, no Mandado de Segurança deve haver prova pré-constituída do direito líquido e certo, cuja ausência inviabiliza a anulação do acórdão para a dilação probatória sugerida pelo e. Ministro Relator.

Com essas considerações, peço vênia para divergir do brilhante voto do e. Ministro Relator e negar provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

VOTO-VISTA

A Sra. Ministra Assusete Magalhães: Trata-se de Recurso Especial, interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA, com fulcro no art. 105, III, *a*, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4a. Região.

Depreende-se dos autos que a COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA, ora recorrente, impetrou Mandado de Segurança, perante o Juízo da 2a. Vara Federal e Juizado Especial Cível e Previdenciário de Foz do Iguaçu/PR, objetivando o reconhecimento do direito de importar soja paraguaia, sem a incidência de PIS-Importação e COFINS-Importação.

Argumentou a impetrante, na inicial, que o art. 7o. do Tratado de Assunção (Tratado do MERCOSUL), integrado à legislação brasileira pelo Decreto no. 350/1991, instituidor da denominada cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” – segundo a qual, *em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplica ao produto nacional* –, permitiria a aplicação, à importação de grãos adquiridos no Paraguai, do benefício da suspensão das contribuições ao PIS e COFINS, assegurado, pelo art. 9o., I, *c/c* o § 1o., I, do art. 8o. da Lei no. 10.925/2004, às operações envolvendo produtos similares no mercado interno, quando promovidas por cerealistas que exerçam, cumulativamente, as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar, *in natura*, os produtos citados no § 1o., I, do art. 8o. da Lei no. 10.925/2004 (produtos *in natura* de origem vegetal ali mencionados), desde que tributados pelo lucro real.

O Juízo de 1o. Grau extinguiu o processo, sem julgamento de mérito, com fundamento no art. 267, V, do CPC, na medida em que haveria coisa julgada e litispendência, a impedir a apreciação da demanda (fls. 71/74e).

Interposta Apelação, o Tribunal Regional Federal da 4a. Região deu parcial provimento ao recurso, para afastar a litispendência e a coisa julgada, mas denegou a segurança, extinguindo o feito, com resolução do mérito. O julgado em questão recebeu a seguinte ementa:

Tributário. Processual Civil. Mandado de segurança. Litispendência e coisa julgada não verificadas. PIS. COFINS. Importação. Exigibilidade. Lei no. 10.925/2004. Tratado de Assunção. Decreto no. 350/1991.

1. Não incide na hipótese o art. 301, parágrafos 1o. e 2o., do CPC. Não há identidade de causa de pedir, uma vez que as ações judiciais intentadas pela parte no passado versavam sobre operações de importação anteriores e distintas daquela a que se refere o presente mandamus.

2. A suspensão da incidência do PIS e da COFINS, nos termos da Lei no. 10.925/2004, diz respeito a venda por parte de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM, bem como de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

3. Sendo a cooperativa impetrante adquirente, e não vendedora, a legislação invocada não acolhe o postulado (fl. 145e).

O Tribunal de origem, ao reformar a sentença recorrida – que extinguiu o feito, sem julgamento de mérito – e adentrar no cerne da demanda, a fim de denegar a segurança impetrada, entendeu inaplicável, ao caso, a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, destacando:

Controverte-se acerca da incidência do PIS e da COFINS sobre a importação de toneladas de soja paraguaia adquiridas de empresa agrícola com sede no Paraguai, com base no art. 7o. do Tratado de Assunção e no art. 9o. da Lei no. 10.925/2004.

Segundo a impetrante, inexistente a obrigatoriedade de recolhimento das contribuições, por contrariedade ao art. 7o. do Tratado de Assunção, porquanto o art. 9o. da Lei no. 10.925/2004 estabelece a suspensão da cobrança do PIS e da COFINS nas operações de mercado interno, sempre que promovidas por cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar

in natura os produtos citados. E que o mesmo benefício é conferido à pessoa que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária nas suas vendas a agroindústria de alimentação humana ou animal, fabricante dos produtos especificados no referido diploma legal, art. 8o., parágrafo primeiro, inciso I, classificados na NCM. Em ambos os casos, a lei condiciona que o adquirente seja pessoa jurídica tributada pelo lucro real (caso da impetrante).

Dispõe o art. 7o. do Decreto no. 350/1991 - Tratado de Assunção:

Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

A Lei no. 10.865, de 30 de abril de 2004, que “dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências”, determina:

Art. 5o. São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Da leitura do dispositivo se verifica o enquadramento da importadora (impetrante) como contribuinte de PIS-Importação e COFINS-Importação.

Segundo a impetrante, a ofensa se encontra concretizada em face da redação do art. 9o. da Lei no. 10.925, de 23.7.2004, (que “Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências”), que estabelece:

Art. 9o. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei no. 11.051, de 2004) (Vide Lei no. 12.058, de 2009)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1o. do art. 8o. desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei no. 11.051, de 2004)

(...)

E, por sua vez, o referido art. 8o.:

Art. 8o. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3o. das Leis no. 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei no. 11.051, de 2004)

§ 1o. O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei no. 11.196, de 2005)

(...)

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei no. 11.051, de 2004)

(...)

Entende a recorrente que a não incidência prevista para a venda no mercado interno deve ser estendida às operações de importação.

Entretanto, a suspensão dos tributos em foco, nos termos do destacado art. 9o., apenas se dará na venda de produtos in natura de origem vegetal efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias e cooperativa de produção agropecuária, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

No caso dos autos, a cooperativa é adquirente, e não vendedora.

A norma legal que concede isenção não pode ser interpretada extensivamente, nos termos do artigo 111 do CTN (fls. 142/143e).

No Recurso Especial, alega a recorrente ofensa aos arts. 7o. do Decreto no. 350/1991 e 9o., I, da Lei no. 10.925/2004, asseverando que:

O Brasil é um dos signatários do Tratado do Mercosul, motivo pelo qual as importações dos produtos já mencionados e oriundos dos demais Estados-Partes do Tratado do Mercosul (Argentina, Paraguai e Uruguai), cujos fornecedores se revistam das mesmas características daquelas a que se refere o dispositivo legal que concede a suspensão no mercado interno, merecem o mesmo tratamento tributário.

Embora a Lei no. 10.925, de 30 de abril de 2004, se refira a vendas efetuadas por cerealistas que exerçam cumulativamente aquelas atividades descritas no referido diploma legal – secagem, limpeza, padronização, armazenagem e comercialização –, a pessoa jurídica localizada em outro Estado-Parte do Tratado do Mercosul que exerça as mesmas atividades e exporte os seus produtos para pessoas jurídicas brasileiras tributadas pelo lucro real, como é o caso da RECORRENTE, possui o direito previsto no referido tratado, artigo 7o., no sentido de que o produto a ser adquirido ingresse em território nacional sem a incidência de PIS e COFINS (fl. 159e).

Oferecidas as contrarrazões (fls. 170/171e), foi a irresignação admitida (fl. 176e) e encaminhada ao Superior Tribunal de Justiça.

No julgamento do Recurso Especial, na SEGUNDA TURMA desta Corte, o Relator do feito, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, votou pelo provimento do apelo interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA, com base nos seguintes argumentos, *in verbis*:

Inicialmente observo que o argumento desenvolvido pela Corte de Origem é, data vênia, descabido. Com efeito, a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991 (Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai – Tratado MERCOSUL ou Tratado de Assunção) tem aplicação justamente nas situações em que o importador intenta equivaler a tributação na importação (situação de contribuinte de direito) à tributação que o mesmo produto se submeteria acaso por si adquirido no mercado interno (situação de contribuinte de fato), isto é, é da natureza do instituto que a condição do importador seja a de adquirente (contribuinte de direito) em oposição à condição de contribuinte de fato no mercado interno, pois o contribuinte de direito internamente é outra pessoa: o vendedor.

Isto se dá em razão do princípio da territorialidade que impede que seja eleita pela lei como contribuinte de direito dos tributos sobre o consumo a empresa no estrangeiro sobre a qual o Brasil não tem jurisdição. Sendo assim, a lei nacional elenca como contribuinte o importador no Brasil, que ostenta cumulativamente a condição de contribuinte de fato e de direito na importação. Esse mesmo importador, quando adquire bem equivalente ao que importou no mercado interno, aqui figura como contribuinte de fato do tributo sobre o consumo. É essa situação de contribuinte de fato na tributação interna que deve ser comparada à de contribuinte de direito na importação para efeito de aplicação da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” prevista no art. 7o., do Decreto no. 350/1991. Aliás, de regra, o vendedor interno sequer tem interesse em invocar a cláusula quando a tributação na importação é superior à tributação interna, visto que se beneficia dessa situação, pois vende mais barato que seus concorrentes internacionais.

(...)

Desse modo, se, de acordo com o art. 9o., I, da Lei no. 10.925/2004, no mercado interno a cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) beneficia-se da suspensão das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, nas suas receitas de venda dos referidos produtos, aplicando-se a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional” temos que o contribuinte

importador goza do mesmo benefício de suspensão das contribuições para PIS/PASEP e da COFINS - Importação em tais produtos se demonstrar que os importou de cerealista que esteja nas mesmas condições, ou seja, exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Tal o tratamento nacional igualitário.

Também devem ser demonstrados os demais requisitos estabelecidos no art. 9o., §§ 1o. e 2o., da Lei no. 10.925/2004, quais sejam:

a) Ser a importadora pessoa jurídica tributada com base no lucro real (art. 9o., § 1o., I da Lei no. 10.925/2004);

b) Não ser a pessoa jurídica cerealista estrangeira enquadrada nas hipóteses dos §§ 6o. e 7o. do art. 8o. da Lei no. 10.925/2004 (art. 9o., § 1o., II, da Lei no. 10.925/2004), considerando a data de revogação dos dispositivos pela Lei no. 12.599/2012; e

c) Haver disciplinamento dado pela Secretaria da Receita Federal – SRF para a suspensão na tributação interna a qual será objeto de equiparação (art. 9o., § 2o., da Lei no. 10.925/2004).

Tudo isso, sem olvidar que a aplicação da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, deve submeter-se ao “Teste de Duas Fases” que deve ser enfrentado pela Corte de Origem a fim de serem estabelecidas as seguintes premissas fáticas que devem ser fixadas consoante a prova dos autos:

1o.) Houve a aplicação de tributos internos (no caso o PIS/COFINS-Importação) sobre os produtos importados?

2o.) Os produtos nacional e importado são similares?

3o.) Os produtos importados são tributados “a mais” em relação aos produtos domésticos?

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao presente recurso especial para determinar o retorno dos autos à origem a fim de que sejam analisadas as questões propostas, consoante as provas dos autos.

Em sequência, o Ministro HERMAN BENJAMIN pediu vista antecipada dos autos, vindo a manifestar-se, em seu voto, pelo improvimento do Recurso Especial. A divergência, em relação ao voto proferido pelo Ministro Relator, fundamentou-se nos pontos assim sintetizados:

Com a devida vênia, minha divergência tem por base os seguintes fundamentos: a) PIS-Importação e Cofins-Importação não se enquadram nos termos definidos no art. 7o. do Decreto no. 350/1991, isto é, constituem modalidades de contribuição previdenciária, inconfundível com a definição de imposto, taxa ou gravame interno; b) ainda que se admite que o termo impostos, mencionado no art. 7o. do Decreto no. 350/1991 possua amplitude genérica, de modo a abranger outras espécies tributárias (o que tornaria desnecessária a referência, na norma, às taxas), é essencial destacar que o PIS-Importação e a Cofins-Importação são tributos distintos do PIS e da Cofins denominados convencionais, pois, enquanto estes têm por fato gerador o faturamento, aqueles são originados de substrato inteiramente diverso, isto é, a importação de bens ou o “pagamento, crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado” (art. 3o., I e II, da Lei no. 10.865/2004); c) a suspensão da incidência do PIS e da Cofins convencionais, prevista no art. 9o. da Lei no. 10.925/2004, representa medida de política fiscal específica, destinada a beneficiar exclusivamente um segmento restrito de empresas que procedam à venda de determinados produtos, sob as condições nele previstas; d) em razão da proibição da interpretação extensiva para as hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN) e do princípio da legalidade tributária (art. 97 do CTN), não há como ampliar a concessão do benefício relativo ao PIS ou à Cofins convencionais, disciplinados pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, para abranger, à margem do texto da lei, a contribuição ao PIS-Importação e à Cofins-Importação, tributos inteiramente diversos, disciplinados na Lei no. 10.865/2004; e) dessa forma, a tese de incidência da “Obrigação de Tratamento Nacional” somente poderia ser pleiteada se houvesse demonstração de que idênticos tributos estivessem recebendo tratamento desigual; f) por último, no Mandado de Segurança deve haver prova pré-constituída do direito líquido e certo, cuja ausência inviabiliza a anulação do acórdão para a dilação probatória sugerida pelo e. Ministro Relator.

A fim de efetuar uma análise mais detida da controvérsia, pedi vista dos autos.

Com a devida vênia do voto proferido pelo Ministro Relator, tenho que o Recurso Especial não merece prosperar, nos termos do voto proferido pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, inaugurador da divergência.

Como relatado, a controvérsia debatida neste Recurso Especial originou-se de Mandado de Segurança, impetrado por Cooperativa importadora de grãos, em que pleiteada a extensão do benefício de suspensão da contribuição ao PIS e COFINS convencionais – deferido pelo art. 9º, I, c/c o § 1º, I, do art. 8º da Lei no. 10.925/2004, em favor de empresas cerealistas nacionais que exerçam, cumulativamente, as atividades de limpeza, padronização, armazenamento e comercialização de determinados produtos in natura, de origem vegetal –, com a finalidade de ser poupada da cobrança do PIS-Importação e COFINS-Importação.

O pedido deduzido no *writ* está fundamentado no art. 7º do Decreto no. 350/1991, que contém a denominada cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, no âmbito dos Países integrantes do MERCOSUL, do seguinte teor:

Art. 7º. Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional.

A questão controvertida, portanto, é exatamente saber se o benefício concedido pelo art. 9º, I, c/c o § 1º, I, do art. 8º da Lei no. 10.925/2004, consistente na suspensão de cobrança da contribuição ao PIS e COFINS convencionais, deferida a empresas cerealistas nacionais que cumpram determinados requisitos, pode ser estendido às contribuições devidas, a título de PIS-Importação e COFINS-Importação, por empresa adquirente de grãos, em operação de compra de soja paraguaia.

Segundo a recorrente, a empresa paraguaia, nos termos da cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, deveria ser equiparada aos produtores de grãos brasileiros, para fins de aplicação do aludido benefício, instituído pela Lei no. 10.925/2004, consistente na suspensão da cobrança do PIS e da COFINS convencionais.

O raciocínio da impetrante, em síntese, é o seguinte: a) o art. 7º do Decreto no. 350/1991 determina o tratamento tributário igualitário entre os produtos nacionais e os provenientes de outros países integrantes do MERCOSUL; b) o Brasil, pela Lei no. 10.925/2004, suspendeu, no mercado interno, o pagamento das contribuições ao PIS e COFINS (convencionais) em favor de empresas produtoras de grãos, desde que

exercçam, cumulativamente, as atividades de limpeza, padronização, armazenamento e comercialização de determinados produtos *in natura* de origem vegetal, ou seja, não precisarão elas recolher as citadas exações sobre o valor da venda de seus produtos; c) a recorrente, adquirente de soja paraguaia, afirma que a produtora estrangeira de grãos, nos termos do citado art. 7º. do Tratado de Assunção, deve ser equiparada à empresa brasileira que exerça a mesma atividade, no Brasil; d) a empresa produtora de soja nacional, preenchendo os requisitos da Lei no. 10.925/2004, tem direito à suspensão do pagamento de PIS e COFINS, o que resulta na não transferência, do valor economizado, ao contribuinte de fato, no caso, o adquirente dos grãos, que, assim, beneficiar-se-á do favor fiscal; e) segundo a impetrante, deve ser feita uma transposição da empresa estrangeira, fornecedora de soja, para a posição que esta ocuparia no cenário nacional, caso fosse uma empresa brasileira, e que, nessa qualidade, não precisaria recolher as contribuições ao PIS e COFINS; f) nesse exercício hipotético, a empresa paraguaia, se brasileira fosse, não precisaria contribuir para o PIS e COFINS, o que ensejaria na não transferência desse encargo econômico ao adquirente de seus grãos; g) assim, a ora recorrente, na qualidade de adquirente de soja de fornecedora paraguaia, requer seja afastada a cobrança das contribuições ao PIS-Importação e COFINS-Importação, porquanto, se a aquisição dos grãos tivesse ocorrido de empresa nacional, não sofreria a adquirente o impacto econômico do PIS e da COFINS, na medida em que suspenso o recolhimento dessas contribuições, pela Lei no. 10.925/2004.

Tenho, no entanto, que não há condições para a aplicação do pretense tratamento fiscal igualitário, para fins de suspensão de cobrança das contribuições ao PIS-Importação e COFINS-Importação.

A base do pedido inscrito no presente Recurso Especial, como dito, é a cognominada cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, descrita no art. 7º. do Decreto no. 350/1991, segundo o qual, *em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional* (grifei).

O dispositivo é claro, ao estatuir uma igualdade de tratamento tributário entre os produtos nacionais e os produzidos em outros Países, integrantes do MERCOSUL.

O ponto crucial do dispositivo, no que interessa à resolução do pleito recursal em exame, é a determinação de que o tratamento tributário a ser dispensado ao produto externo deve ser, literalmente, o mesmo aplicado ao produto nacional.

Ocorre que, como exposto anteriormente, a recorrente deseja aplicar um benefício conferido ao produtor de grãos, no mercado interno, no que tange às contribuições ao PIS e COFINS convencionais, de que trata o art. 9o., I, da Lei no. 10.925/2004, a tributos diversos, quais sejam, o PIS-Importação e a COFINS-Importação.

Como bem ressaltado pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, em seu voto-vista, a equiparação desejada não é possível, pois se trata de tributos diferentes, com bases de cálculo e regimes próprios.

As contribuições para o PIS-Importação e COFINS-Importação, previstas no art. 195, inciso IV, da Constituição Federal, e instituídas pela Lei no. 10.865/2004, têm, como fato gerador (art. 3o.), a importação de bens ou serviços, e, como base de cálculo (art. 7o.), o valor aduaneiro do bem importado ou o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, como contraprestação por serviço prestado, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.

As contribuições para o PIS e COFINS convencionais, por sua vez, incidem sobre o faturamento das empresas, *hodiernamente compreendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, vale dizer: a receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia, e todas as demais receitas auferidas (artigo 1o., caput e § 1o., das Leis no. 10.637/2002 e 10.8333/2003, editadas sob a égide da Emenda Constitucional no. 20/1998)* (STJ, REsp no. 847.641/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe de 20.4.2009).

As contribuições ao PIS e COFINS convencionais são, pois, tributos diversos do PIS-Importação e da COFINS-Importação, não podendo ser igualados, para fins de extensão de um benefício fiscal, que, por sua vez, é concedido, de forma restrita, a produtores nacionais de grãos, que preencham os requisitos previstos na Lei no. 10.925/2004, sob pena de ofensa ao art. 111 do Código Tributário Nacional, segundo o qual deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário.

Sobre o tema, leciona HUGO DE BRITO MACHADO:

De acordo com o art. 111 do CTN, “interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

A isenção nada mais é que uma forma de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), de sorte que o inciso II do mencionado art. 111 é dispensável, porque já contido no inciso I.

Interpretação literal significa interpretação segundo o significado gramatical ou, melhor, etimológico das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional. Realmente, a suspensão, como a exclusão do crédito tributário e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias constituem exceções. A regra é o pagamento do tributo nos prazos legalmente fixados. A suspensão do crédito, ou, mais exatamente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, constitui exceção. Também é a regra que todos paguem tributos segundo a capacidade contributiva de cada um. A isenção geralmente constitui exceção a essa regra. Finalmente, a regra é que todos cumpram suas obrigações tributárias acessórias. A dispensa desse cumprimento é excepcional (in Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 34a. ed., Malheiros Editores Ltda, 2013, p. 115-116).

Entendo, *data venia*, que a tese de afronta ao tratamento tributário igualitário, previsto no art. 7o. do Tratado do MERCOSUL, procederia, se demonstrado que idêntico tributo estivesse recebendo tratamento desigual, o que não é o caso dos autos.

Com efeito, concluiu a Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp no. 1.002.069/CE, ao analisar o mesmo art. 7o. do aludido Tratado do MERCOSUL, quanto à exigência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, em situação análoga, que, *com base no referido tratado, é válida a cobrança da Cofins e da contribuição ao PIS sobre o desembaraço de mercadoria importada de país integrante do Mercosul, quando não estiver o produto nacional também desonerado dessas contribuições* (Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe de 8.5.2008).

De outra parte, como destacado pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, ainda que se admitisse a possibilidade de reconhecimento

da suspensão de pagamento do PIS e COFINS, em favor do importador de soja paraguaia, em uma interpretação extensiva da previsão do art. 7o. do Tratado de Assunção, é certo que, para fazer jus ao benefício estabelecido na Lei no. 10.925/2004, deverá preencher a empresa vendedora dos grãos várias exigências, descritas nesta última norma.

Com efeito, averiguar tal situação, a fim de afirmar que a empresa vendedora da soja, sediada no Paraguai, cumpre os requisitos legais para a obtenção de um benefício assegurado a empresas nacionais – e relacionado ao PIS e à COFINS convencionais, tributos diversos das contribuições para o PIS-Importação e COFINS-Importação –, exigiria dilação probatória, providência vedada, em sede de Mandado de Segurança, via processual que exige prova pré-constituída do direito líquido e certo alegado.

Nos termos da jurisprudência desta Corte, *o direito líquido e certo a que alude o art. 5o., LXIX da Constituição Federal é aquele cuja existência e delimitação são passíveis de demonstração documental, não lhe turvando o conceito a sua complexidade ou densidade. Dessa forma, deve o impetrante demonstrar, já com a petição inicial, no que consiste a ilegalidade ou a abusividade que pretende ver expungida e comprovar, de plano, os fatos ali suscitados, de modo que seja despicienda qualquer dilação probatória, incabível no procedimento da ação mandamental* (STJ, MS no. 18.554/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Seção, DJe de 7.2.2014).

Diante do exposto, com a mais respeitosa vênua ao Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Relator do feito, acompanho a divergência, inaugurada pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, a fim de negar provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

ADITAMENTO AO VOTO

O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques: Ouvi atentamente aos votos proferidos em divergência à tese que sustentei. Contudo, em abono de minha posição, faço as ponderações abaixo as quais submeto aos pares.

PRIMEIRA PONDERAÇÃO: entendo que não prospera a alegação de que as contribuições ao PIS/COFINS - Importação não estejam

albergadas pela expressão *impostos, taxas e outros gravames internos*, contida no art. 7o., do Decreto no. 350/1991 (Tratado MERCOSUL ou Tratado de Assunção). Isto porque esta expressão é construída em Direito Tributário Internacional em oposição ao temo “*tarifa externa*”, ou *tariff* (em inglês), que se refere exclusivamente aos impostos de importação e exportação. É a mesma oposição existente entre os termos ingleses *taxes* e *tariffs*, sendo que o primeiro se refere à generalidade dos tributos, o segundo aos impostos de importação e exportação. Desse modo, a expressão “*impostos, taxas e outros gravames internos*” é genérica (como *taxes*), a abranger a tributação interna sobre o consumo (*general consumption taxes* - como classificado pela OCDE), espécie à qual, indubitavelmente, pertencem as contribuições ao PIS/COFINS, em razão de seu fato gerador. De ver que o Direito Tributário Internacional desconhece a expressão “*contribuição previdenciária*”, jabuticaba de criação e uso local. Em termos internacionais, trata-se de apenas um novo *nomen juris* para aquilo que a universalidade das nações considera como “*impostos*” ou espécie de *taxes* (em inglês). Já a expressão “*contribuição para a seguridade social*” (*social security contributions* - em inglês), tem significado específico a abranger as contribuições do empregador ou do empregado, a depender da sujeição passiva. No entanto, todos esses tributos integram o conceito geral de *taxes*. Aliás, data vênia, absurdo o preciosismo de se exigir que o Tratado de Assunção mencionasse expressamente as contribuições ao PIS/COFINS - Importação pelo seu *nomen juris*, visto que criadas em momento posterior. A respeito do tema, cito a Professora Doutora Liziane Angelotti Meira (*in* Tributos sobre o comércio exterior. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 217) ao comentar a “Regra do Tratamento Nacional” estabelecida também do art. III do GATT:

Assim, a regra do tratamento nacional serve para corroborar a postura contra atitudes protecionistas, pois prescreve nos países-membros da OMC que deve ser concedido, com exceção do imposto sobre a importação, aos bens importados o mesmo tratamento dedicado aos seus similares nacionais.

Em termos tributários, significa que os valores exigidos pelo Estado, em função de tributos sobre a circulação, a industrialização ou qualquer outra operação interna com bens importados, não podem ser superiores àqueles exigidos em relação a bem nacional.

Cabe ter presente o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que a regra do tratamento nacional, constante de acordo internacional e introduzida no país por Decreto Legislativo, vincula, além da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Com fulcro nessa regra são exigidos na importação de bens os mesmos tributos incidentes nas operações internas:

- *imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI);*
- *imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);*
- *contribuição para o programa de integração social e contribuição para o financiamento da integridade social (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins);*
- *contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, e álcool etílico (CIDE-Combustíveis).*

Importante anotar que a regra do tratamento nacional garante que os tributos internos incidentes também na importação podem ter, no máximo, o mesmo ônus (mesma alíquota, mesma base de cálculo) que recaem sobre as operações internas com os similares nacionais.

Outrossim, os acordos internacionais não vedam a desoneração tributária dos produtos a serem exportados, desde que seja efetivamente redução, isenção ou imunidade de tributos sobre a produção e a circulação e não configure subsídio. Dessa forma, não somente o Brasil mas praticamente todos os países não exigem esses impostos em relação aos bens a serem exportados, e os exigem na importação.

A regra do tratamento nacional também proíbe discriminações em leis, regulamentos e exigências administrativas relacionadas a compra, venda, transporte, distribuição e utilização de bens importados.

SEGUNDA PONDERAÇÃO: é consabido que a aplicação da cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional não exige identidade perfeita entre os fatos geradores dos tributos incidentes internamente e na importação, até porque essa identidade é impossível. De ver que não há qualquer dúvida que a referida cláusula se aplica ao IPI, ao ICMS e aos diversos tipos de IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), contudo o IPI, o ICMS e os demais IVA's internos têm fato gerador e base de

cálculo bastante diversos do IPI, ICMS e IVA's incidentes na importação. Sobre o tema, transcrevo trecho elucidativo do voto vencedor da Min. Ellen Gracie no RE no. 559.937-RS (STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/acórdão, Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20.3.2013), julgado em repercussão geral:

É preciso ter em conta que diferenças de tratamento tributário são comuns e necessárias para a adequação da tributação às diversas circunstâncias que dizem respeito à imposição dos ônus tributários. Tratamento diferenciado, em si mesmo, não evidencia qualquer vício. Muitas vezes não há como tributar exatamente do mesmo modo a partir de situações e operações diversas.

[...]

Não há como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas. Basta ver que o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas coma aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento, ou a receita, conforme o regime. Pode-se buscar efeitos semelhantes, inclusive correlacionando aquelas contribuições com estas no regime não-cumulativo mediante créditos e compensações, mas não há como pretender identidade absoluta. São tributos distintos. Pretender que sejam exatamente os mesmos os tributos incidentes nas operações internas e nas externas e, ainda mais, que sejam calculados do mesmo modo é desconsiderar as peculiaridades de cada contexto.

Note-se, aliás, que as operações de importação submetem-se a inúmeros custos logísticos e tributários inexistentes nas operações internas, como o frete internacional e o respectivo seguro, bem como contribuição de intervenção no domínio econômico para renovação da marinha mercante (AFRMM), IOF-Câmbio e, especialmente, o Imposto sobre a Importação. Submetem-se as importações, ainda, ao ICMS-Importação, o qual, diferentemente do ICMS interno, tem como base de cálculo a soma do valor da mercadoria com o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio e quais quer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 13, V, da LC no. 87/1996, com a redação da LC no. 114/2002). E não deixam de gerar a obrigação de pagar IPI, o qual, na importação, incide sobre o valor aduaneiro acrescido do imposto de importação, das taxas exigidas para entrega do produto

no País e dos encargos cambiais (arts. 47,1, do CTN e 14, I, b, da Lei no. 4.502/1964, com a redação da Lei no. 7.798/1989).

O gravame das operações de importação dá-se não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária visando a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, bem como para fins de equilíbrio da balança comercial (RE no. 559.937-RS, STJ, Tribunal Pleno, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/acórdão, Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20.3.2013).

Aliás, é de observar que as contribuições ao PIS/COFINS internas incidem sobre a receita bruta, conceito que engloba o faturamento, que diz respeito ao produto das vendas de mercadorias e serviços. Sendo assim, não resta dúvida que equivalente ao produto das vendas de mercadorias internas está o valor aduaneiro como paga na compra de mercadoria estrangeira, sobre o qual incidem as contribuições ao PIS/COFINS-Importação. Ou seja, existe correspondência, ainda que imperfeita, entre as bases de cálculo o que, a meu ver, é suficiente.

TERCEIRA PONDERAÇÃO: compreendo que o objetivo do Tratado MERCOSUL é justamente o de acabar com privilégios locais de políticas fiscais específicas, uniformizando-as dentro do bloco para as empresas do mesmo segmento, sendo assim, não se trata de dar interpretação extensiva ao tratado, mas de interpretar a cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional em seus estritos termos, o que não exclui as contribuições ao PIS/COFINS.

QUARTA PONDERAÇÃO: por último, registro que a prova pré-constituída em sede de mandado de segurança há que ser examinada pelas instâncias ordinárias, o que sequer aconteceu. Se for insuficiente, não cabe o *mandamus*. De ver que o provimento que dei ao especial foi para que a Origem examinasse a prova dos autos, coisa que não fez. Julgou simplesmente negando o direito de forma objetiva, pois negou a própria existência da norma que alberga o direito. Por isso a necessidade de retorno à origem. Aliás, todas as exigências que delineei não escapam aos estreitos limites da prova documental exigida em sede de mandado de segurança.

Com estas novas considerações e com a devida vênias daqueles que divergiram, MANTENHO O VOTO PROFERIDO.

ADITAMENTO AO VOTO-VISTA

A Sra. Ministra Assusete Magalhães: Em razão das judiciosas ponderações feitas pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, após o meu voto-vista, destaco, sucintamente, que:

1) O meu voto-vista não afirma que as contribuições ao PIS/COFINS não estariam incluídas na expressão *impostos, taxas e outros gravames internos*, contida no art. 7o. do Decreto no. 350/1991 (Tratado do MERCOSUL).

2) Afirma o eminente Relator que a aplicação da cláusula de Obrigação de Tratamento Nacional não exige identidade perfeita entre os fatos geradores dos tributos incidentes internamente e na importação, até porque tal identidade seria impossível. Cita precedente do STF, no RE no. 559.937/RS, em que afirmado que *não há como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas*. Tenho, *data venia*, que esse argumento também não altera o meu voto-vista. É que, ainda que não seja necessária uma identidade perfeita entre os tributos internos e de importação, é certo que deve haver alguma identidade, o que não se verifica, no caso. As contribuições ao PIS-COFINS convencionais são por demais diversas do PIS E COFINS-IMPORTAÇÃO. O próprio precedente do STF (RE no. 559.937/RS) afirma que são tributos distintos. De outra parte, o precedente citado (RE no. 559.937/RS) trata DE QUESTÃO DIVERSA, qual seja, a inclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS-IMPORTAÇÃO (no valor aduaneiro).

3) O Relator sustenta que o objetivo do MERCOSUL é acabar com privilégios locais. Trata-se de argumento metajurídico. Benefícios fiscais devem ser interpretados restritivamente, de acordo com o art. 111 do CTN.

4) Sustenta o digno Relator que a prova pré-constituída, em mandado de segurança, deve ser examinada pelas instâncias ordinárias, o que não aconteceu. Afirma que seu voto determinou que o Tribunal *a quo* examinasse a prova dos autos, coisa que não fez. Entretanto, o provimento do REsp foi para que o Tribunal examine se a tributação aplicável na importação e a incidente sobre a empresa nacional, em condições similares, seriam igualmente similares, e se a empresa

exportadora (paraguaia) estaria em condições similares com a empresa, no que tange à produção, limpeza, etc. dos grãos, provimento que, a meu ver, escapa ao âmbito do mandado de segurança.

Assim sendo, renovando as vênias ao eminente Relator, ratifico o meu voto-vista.

RECURSO ESPECIAL No. 1.450.286-CE (2014/0038885-9)

Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS

Recorrente: Fazenda Nacional

Advogado: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Recorrido: Foncepi Comercial Exportadora Ltda

Advogado: José Júlio de Oliveira Nobre

EMENTA

Tributário. FUNRURAL. Aquisição de produto rural por meio de intermediário. Responsabilidade tributária do adquirente. Cabimento. Precedentes.

1. O fato de o produto rural ter sido adquirido por meio de terceiro intermediário não afasta a responsabilidade tributária do adquirente, visto que o art. 15 da Lei Complementar no. 11/1971 não estabelece tal limitação, sendo cabível a cobrança da contribuição dos posteriores adquirentes do produto rural.

2. *O art. 128 do CTN permite a atribuição, por lei (art. 15, I, b, da Lei Complementar no. 11/1971), de responsabilidade tributária ao terceiro que mantenha um vínculo com o fato gerador por substituição, decorrente da primeira aquisição do produto rural; ou por transferência, em razão da inobservância do dever de cuidado (zelar pela quitação da obrigação tributária), quando a aquisição ocorre de terceiros intermediários (REsp no. 1.344.184/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 18.10.2012, DJe 29.10.2012.).*

Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente) e Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 17 de maio de 2016 (data do julgamento).

Ministro Humberto Martins, Relator

DJe 25.5.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Humberto Martins: Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5a. Região assim ementado (fls. 214/218, e-STJ).

Tributário. Embargos à execução fiscal. Contribuição para o FUNRURAL. Aquisição de produtos rurais a terceiros. Fato anterior a vigência da Lei no. 9.528/1997. Responsabilidade pelo recolhimento do adquirente imediato.

1. Os fatos geradores que ensejaram a notificação de débito embargada aconteceram anteriormente à vigência da Lei no 9.528/1997.

2. Não há de se estender a responsabilidade pelo recolhimento de contribuição para o FUNRURAL aos adquirentes de produtos de origem rural comprados de terceiros, comerciantes intermediários e atravessadores.

3. Apelação provida.

Rejeitados os embargos de declaração opostos (fls. 226/231, e-STJ).

Nas razões do especial, a Fazenda Pública aduz violação do art. 535 do CPC/1973, do art. 15, I, *a*, da Lei Complementar no. 11/1975

e do art. 76, I, *a*, do Decreto 83.081/1979. Suscita, em síntese, que o FUNRURAL é devido pelo adquirente do produto rural, ainda que a aquisição ocorra por meio de terceiro intermediário.

Apresentadas as contrarrazões (fls. 243/247, e-STJ), sobreveio o juízo de admissibilidade negativo da instância de origem (fl. 250, e-STJ). Este Relator houve por bem dar provimento ao agravo para determinar sua conversão em recurso especial (fls. 271/272, e-STJ).

É, no essencial, o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Humberto Martins (Relator): De início, por adentrar o mérito, entendo por prejudicada a alegação de afronta ao art. 535 do CPC suscitado no recurso especial da FAZENDA NACIONAL, até porque da leitura dos acórdãos proferidos pela Corte *a quo* é possível inferir a efetiva situação fática que envolve a questão de direito a ser tratada nos autos. A propósito:

1. Prequestionada, ainda que implicitamente, a tese em torno dos dispositivos legais tidos por violados, acolhe-se o pedido alternativo de exame do mérito recursal e julga-se prejudicado o exame da questão acerca da alegada violação do art. 535 do CPC (REsp no. 1.292.228/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 3.12.2013, DJe 10.12.2013.).

Na origem, cuida-se de embargos à execução fiscal oposto pela empresa contribuinte, ora recorrida, em que alega que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD constituiu crédito inexigível, por entender que o FUNRURAL é devido pelo adquirente direto do produto rural, hipótese na qual não se enquadraria, pois a aquisição da produção rural ocorreu por meio de terceiro intermediário, cabendo apenas a este arcar com o recolhimento da exação.

Nas razões da exordial, suscitou a empresa embargante:

(...) A opoente comprou a cera de carnaúba, já semi-industrializada, como vem do setor agrícola, deste e de outros Estados da Federação, para utilizar como matéria-prima de seu processo industrial. In casu, as negociações foram celebradas com conhecidos comerciantes

intermediários e atravessadores, como se pode constatar das respectivas notas fiscais que são emitidas nos casos específicos destes autos, ou seja, quando os fornecedores não sejam produtores, os quais têm notas específicas de produtores.

Daí, entender a embargante data vênia, ser abusiva e repugnante, a atitude do Instituto embargado, que, no intuito de cobrar contribuição á qualquer custo, atribui a qualificação de produtor ao pequeno comerciante, atravessador ou intermediário. Não obstante o entendimento já consagrado de que só se sub-roga na obrigação do produtor. quem adquire diretamente deste, o promovido vem exorbitando na exigência da contribuição para o FUNRURAL sobre cada operação de compra do cera de carnaúba efetuada pela embargante.

Com efeito, a autora entende, data vênia, que a cobrança daquela contribuição é de todo ilegal por achar-se fora do campo de incidência da lei. Obviamente, quando utiliza matéria-prima (cera de carnaúba e derivados) adquirida de produtores, está obrigada a contribuir para o FUNRURAL, porque estará integrando a relação comercial que é composta de comprador e produtor. Inverso sensu, quando adquirir sua matéria-prima de terceiros não produtores, como no caso destes autos, não está obrigada a contribuir para o FUNRURAL, porque não tem o elo, ou o vínculo indispensável á relação jurídica do binômio adquirente/produtor (fl. 5, e-STJ).

A sentença rejeitou os embargos à execução, consignando que a aquisição do produto rural por meio de terceiro não o exime da responsabilidade do recolhimento do FUNRURAL, porquanto somente a prova do recolhimento pelos anteriores adquirentes afastaria a exigibilidade.

Para melhor ilustração, transcrevo excerto da sentença:

Constato que a questão trazida a debate constitui-se fundamentalmente em delimitar a responsabilidade tributária pelo pagamento da contribuição social para o FUNRURAL, prevista no Decreto no. 83.081/1979.

O aludido decreto prevê em seu artigo 15 que “os recursos para o custeio do programa de assistência ao trabalhador rural provirão das seguintes fontes: (...) I - da contribuição de 2% (dois por cento) devida pelo produtor rural e recolhida: a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, que ficam sub-rogados, para esse fim, em todas as

obrigações do produtor.” Entendo, com base no artigo transcrito, que o adquirente de produto rural, quando não negociando diretamente com o produtor, se deseja eximir-se da cobrança da contribuição para o FUNRURAL, deve comprovar o pagamento desta pelo adquirente que lhe antecede, o que não ocorreu no caso dos autos. A alegação da embargante de ter celebrado o negócio com pessoa distinta do produtor rural, sem comprovação do pagamento anterior da exação fiscal, não o exime, por si só, da responsabilidade tributária, devendo sub-rogar-se, pois, na obrigação de recolhimento da contribuição. (...).

O entendimento foi reformado pelo Tribunal de origem por entender que, à época dos fatos geradores (período de maio/1986 a janeiro/1991), por terem ocorrido em momento anterior à vigência da Lei no. 9.528/1997, afastaria a responsabilidade da empresa, pois *não cabe estender a responsabilidade pelo recolhimento de contribuição para o FUNRURAL a posteriores adquirentes de produtos de origem rural, uma vez que a lei da época restringia tal responsabilidade apenas ao primeiro adquirente* (fl. 215, e-STJ).

Nesse contexto, sustenta a Fazenda Pública, em suas razões de recurso especial, que *a contribuição pode ser cobrada dele, pois, em última análise ele é o adquirente do produto rural e a lei não restringe a responsabilidade a adquirente de primeiro, segundo ou de terceiro grau* (fl. 238, e-STJ).

Razão assiste ao recorrente.

Consoante já se posicionou esta Segunda Turma, no julgamento do REsp no. 1.344.184/CE, Min. Rel. Eliana Calmon, o fato de o produto rural ter sido adquirido por meio de terceiro intermediário não afasta a responsabilidade tributária do adquirente, visto que o art. 15 da Lei Complementar no. 11/1971 não estabelece tal limitação.

No voto condutor do referido precedente, assim se manifestou a relatora:

Inicialmente o Funrural tinha por hipótese de incidência o art. 15 da Lei Complementar no. 11, de 25 de maio de 1971:

Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

I - da contribuição de 2% (dois por cento) devida pelo produtor, sobre o valor comercial dos produtos rurais, e recolhida:

a) pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, em todas as obrigações do produtor;

b) pelo produtor, quando ele próprio industrializar seus produtos ou vendê-los, no varejo, diretamente ao consumidor no varejo, ou a adquirente domiciliado no exterior; (Nova redação dada pela LC no. 16 - 3.10.1973 - DOU DE 31.10.1973)

II - da contribuição de que trata o artigo 3o. do Decreto-Lei no. 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.

§ 1o. Entende-se como produto rural todo aquele que, não tendo sofrido qualquer processo de industrialização, provenha de origem vegetal ou animal inclusive as espécies aquáticas, ainda que haja sido submetido a beneficiamento, assim compreendidos os processos primários de preparação do produto para consumo imediato ou posterior industrialização, tais como descaroçamento, pilagem, descascamento, limpeza, abate e seccionamento de árvores, pasteurização, resfriamento; secagem, aferventação e outros do mesmo teor, estendendo-se aos subprodutos e resíduos obtidos através dessas operações a qualificação de produtos rurais. (Nova redação dada pela LC no. 16 - 3.10.1973 - DOU DE 31.10.1973)

Posteriormente, veio à lume o art. 30, IV, da Lei no. 8.213/1991 que assim dispôs em sua redação original:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento. (redação original)

A norma jurídica possui elementos que juntos formam o âmbito de incidência conceitual e factual da regra. Há os elementos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. O núcleo da exação prevista no art. 15 da Lei Complementar no. 11/1971, vigente à época dos fatos (cf. art. 144, caput, do CTN), é a comercialização de produtos rurais. O âmbito espacial o local da operação; o temporal, o momento da transferência (jurídica ou física) da propriedade. O sujeito passivo

é o produtor rural (alínea a do inciso I do art. 15) ou o adquirente, consignatário ou cooperativa (alínea b do inciso I do art. 15) do produto rural, que se sub-roga nas obrigações do produtor (hipótese de substituição tributária - art. 128 do CTN). O elemento quantitativo (2% - inciso I do art. 15), necessariamente incidente sobre a base de cálculo (valor comercial do produto rural) completa a composição da regra-matriz de incidência, na linguagem de expressiva doutrina.

A contribuição do produtor rural pessoa física e do produtor rural pessoa jurídica são calculadas com base na sua produção e não na folha de pagamento mensal como na previdência urbana, tendo em vista as peculiaridades da atividade rural (sazonalidade, informalidade etc). Assim, a contribuição incide sobre o produto rural, entendido este na forma do art. 15, § 1o., da LC 11/1971, que mais uma vez evidencia ser o produto rural o núcleo da exação em tela.

Considerada esta premissa, havendo a comercialização do produto em cadeia, em regra, recolhe-se a contribuição na primeira aquisição, cabendo ao adquirente, ao consignatário ou à cooperativa reter o percentual devido, recolhendo-o à Previdência Social. Não havendo o aludido recolhimento a exação não deixa de existir e deverá ser recolhida pelo próximo adquirente da cadeia produtiva, o qual terá direito de regresso contra o primeiro adquirente omissis que não cumpriu seu dever de retenção.

Portanto, o fato de não ter havido aquisição direta do produtor rural não descaracteriza a obrigação tributária, apenas há um diferimento da obrigação e a transferência de uma obrigação tributária anterior (desta feita por transferência, diante da inobservância do dever de cuidado, com igual fundamento no art. 128 do CTN), que deverá ser recolhida pelo próximo participante da cadeia produtiva.

(...).

A ementa do julgado:

Tributário. Previdenciário. FUNRURAL. Aquisição por intermediário não produtor rural. Fatos geradores anteriores à Lei no. 8.212/1991. Irrelevância. Aquisição de produto rural. Conceito: art. 15, § 1o., da LC 11/1971. Responsabilidade tributária por transferência. Recurso especial provido. Sucumbência revertida. Súmula 168/TFR.

1. O art. 128 do CTN permite a atribuição, por lei (art. 15, I, b, da Lei Complementar no. 11/1971), de responsabilidade

tributária ao terceiro que mantenha um vínculo com o fato gerador por substituição, decorrente da primeira aquisição do produto rural; ou por transferência, em razão da inobservância do dever de cuidado (zelar pela quitação da obrigação tributária), quando a aquisição ocorre de terceiros intermediários.

2. O núcleo da regra tributária contida no art. 15 da LC no. 11/1971 é a comercialização de produto rural, cujo conceito é definido no § 1o. do mesmo dispositivo, sendo juridicamente irrelevante a aquisição do produto rural ter sido de produtor rural.

3. Recurso especial provido para rejeitar os embargos de devedor e manter a validade da certidão de dívida ativa.

4. Inversão da sucumbência, nos termos da Súmula 168/TFR (REsp no. 1.344.184/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 18.10.2012, DJe 29.10.2012.).

No mesmo sentido, a Primeira Seção:

Tributário. Contribuição social para o FUNRURAL. Aquisição do produto rural de terceiro intermediário. Legalidade da cobrança. Arts. 30, inciso IV, da Lei no. 8.212/1991 e 128 do CTN.

I - O artigo 30, inciso IV, da Lei no. 8.212/1991 claramente destaca que a responsabilidade pelo pagamento do FUNRURAL pode ser até mesmo de quem efetuou a operação de compra do produto rural por meio de intermediário, mesmo que não diretamente com o produtor.

II - O artigo 128 expressa que a lei pode determinar a responsabilidade tributária de terceiros, sendo que a recorrente não se encontra desvinculada do fato gerador da exação, em que pese não tenha realizado a aquisição diretamente do produtor rural.

III - Não há de se falar que o atravessador se sub-roga na condição de responsável tributário do FUNRURAL, porquanto a lei não cria tal determinação, sendo cabível a cobrança da contribuição dos posteriores adquirentes do produto rural.

IV - Recurso especial improvido (REsp no. 979.493/RN, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, julgado em 15.4.2008, DJe 14.5.2008.).

Portanto, das razões acima expendidas, observa-se que melhor andou a sentença ao consignar que o afastamento da responsabilidade

do adquirente somente se efetivaria se este comprovasse que o anterior adquirente promoveu a retenção do valor referente ao FUNFURAL.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para rejeitar os embargos à execução fiscal e, por consequência, manter hígida a NFLD 076808/91.

Diante deste desate, arcará a empresa contribuinte com as custas do processo e a verba honorária, a qual fixo em 10% sobre o valor da execução, a teor do disposto no art. 85, § 2o., do CPC/2015.

É como penso. É como voto.

RECURSO ESPECIAL No. 1.586.158-SP (2016/0044812-1)

Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN

Recorrente: Riclan S.A

Advogados: Ricardo Gomes Lourenço

Mirella Napoleao Baldez e outro(s)

Recorrido: Fazenda Nacional

EMENTA

Tributário. Vendas a prazo. Base de cálculo do IPI. Valor total da operação. Impossibilidade de considerar que parcela do preço corresponderia a juros e não sofreria a incidência do imposto. Precedente relativo ao ICMS julgado sobre a sistemática dos recursos repetitivos.

1. Não se pode conhecer da alegada ofensa ao art. 535 do CPC, porquanto as razões do recurso são genéricas e não indicam objetivamente de que forma teria havido omissão e qual a relevância do ponto, em tese omitido, para o deslinde da controvérsia. Aplica-se, por analogia, o óbice da Súmula no. 284/STF.

2. A indicada afronta dos arts. 46 e 51 do CTN não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal *a quo*, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula no. 211/STJ.

3. Nas operações de saída realizadas no mercado interno, a base de cálculo do IPI é o valor da operação (art. 47, II, *a*, do CTN).

4. A “venda a prazo” e a “venda financiada” não se confundem. Nesta, o comprador obtém recursos de instituição financeira para pagar a aquisição da mercadoria e o IPI incide apenas sobre o valor efetivamente pago ao vendedor da mercadoria, não englobando os juros pagos ao financiador, sobre o qual incidirá apenas o IOF. Na venda a prazo, porém, em que o vendedor recebe o preço em parcelas, o IPI incide sobre a soma de todas essas, ainda que o valor seja maior do que o cobrado em operações de venda à vista, pois esse total corresponde ao valor da operação.

5. A mesma questão existe quando ao ICMS e já foi julgada sob a sistemática da lei dos recursos repetitivos, em precedente inteiramente aplicável também ao IPI: *Tributário. Recurso especial representativo da controvérsia. Art. 543-C, do CPC. ICMS. Encargos decorrentes de financiamento. Súmula 237 do STJ. Encargos decorrentes de “venda a prazo” propriamente dita. Incidência. Base de cálculo. Valor total da venda. Ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356 do c. STF. 1. A “venda financiada” e a “venda a prazo” são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS, sendo certo que, sobre a venda a prazo, que ocorre sem a intermediação de instituição financeira, incide ICMS. 2. A “venda a prazo” revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor*

desta operação integra a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço “normal” da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento. (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE 228.242/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 22.10.2004; REsp 1.087.230/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 16.6.2009, DJe 20.8.2009; AgRg no REsp 480.275/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 8.4.2008, DJe 4.3.2009; AgRg no REsp 743.717/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 4.3.2008, DJe 18.3.2008; EREsp 215.849/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 11.6.2008, DJe 12.8.2008; AgRg no REsp 848.723/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 16.10.2008, DJe 10.11.2008; REsp 677.870/PR, Primeira Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 28.2.2005). 3. A venda financiada, ao revés, depende de duas operações distintas para a efetiva “saída da mercadoria” do estabelecimento (art. 2o. do DL 406/1968), quais sejam, uma compra e venda e outra de financiamento, em que há a intermediação de instituição financeira, aplicando-se-lhe o enunciado da Súmula 237 do STJ: “Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS”. 4. In casu, dessume-se do voto condutor do aresto recorrido hipótese de venda a prazo, em que o financiamento foi feito pelo próprio vendedor, razão pela qual a base de cálculo do ICMS é o valor total da venda. ... 8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular. (REsp 1.106.462/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 23.9.2009, DJe 13.10.2009)

6. A base de cálculo do IPI nas vendas a prazo, sem a intermediação de instituição financeira, é o valor total da operação.

7. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a). Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (Presidente), Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Dr(a). Marise Correia de Oliveira (Mandato *ex lege* - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional), pela parte recorrida: Fazenda Nacional

Brasília (DF), 3 de maio de 2016 (data do julgamento).

Ministro Herman Benjamin, Relator

DJe 25.5.2016

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Herman Benjamin: Cuida-se de Recurso Especial interposto, com fundamento no art. 105, III, *a e c*, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3a. Região assim ementado (fl. 174, e-STJ):

Tributário. Vendas a prazo. Encargos financeiros. Inclusão na base de cálculo do IPI. Legalidade.

1. *Nos termos da legislação de regência, notadamente o artigo 47, inciso II, alínea a, do Código Tributário Nacional e artigo 14, § 1o., da Lei no. 4.502/1964, não há, consoante dispositivos citados, diferenciação entre o valor à vista e o valor a prazo, no qual incidam juros, para a definição da base de cálculo do IPI.*

2. *Precedentes deste Tribunal: APEL/REEX 2007.61.05.008628-1/SP, Relatora Desembargadora Federal ALDA BASTO, Quarta Turma, j. 11.9.2014, D.E. 24.9.2014, Ag. Leg. em AC/REEX 2001.61.00.025869-0/SP, Relatora Desembargadora Federal CONSUELO YOSHIDA, Sexta Turma, j. 13/12/2012, D.E. 20.12.2012, AC/REEX 2003.61.05.002901-2/SP, Relator*

Desembargador Federal MAIRAN MAIA, Sexta Turma, j. 6.9.2012, D.E. 21.9.2012 e AC 2005.61.00.010570-2/SP, Relator Desembargador Federal MAIRAN MAIA, Sexta Turma, j. 9.2.2012, D.E. 17.2.2012.

3. Apelação a que se nega provimento.

A parte recorrente alega, além de divergência jurisprudencial, violação do art. 535, II, do CPC e dos arts. 46, 47 e 51 do CTN. Afirma que houve omissão no acórdão recorrido, porquanto deixou de analisar os mencionados dispositivos legais (fl. 196, e-STJ).

Aduz que o imposto sobre produtos industrializados somente pode incidir sobre produto industrializado objeto de operação mercantil (fl. 200, e-STJ).

Registra que a base de cálculo apenas poderá ser o valor do preço à vista da operação mercantil da saída do bem (fl. 200, e-STJ).

Os Embargos de Declaração foram rejeitados (fls. 183-189, e-STJ).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Herman Benjamin (Relator): Os autos foram recebidos neste Gabinete em 4.4.2016.

1. Violação ao art. 535 do CPC/1973 - não conhecimento

Preliminarmente, não se pode conhecer da alegada ofensa ao art. 535 do CPC/1973, porquanto as razões do Agravo Regimental são genéricas e não indicam objetivamente de que forma teria havido omissão e qual a relevância do ponto, em tese omitido, para o deslinde da controvérsia.

Aplica-se, portanto, por analogia, o óbice da Súmula 284/STF (AgRg no AREsp no. 553.530/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 8.9.2014; AgRg no REsp no. 1.258.317/RN, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 2.9.2014).

2. Violação aos arts. 46 e 51 do CTN - não conhecimento

A indicada afronta dos arts. 46 e 51 do CTN não pode ser analisada, pois o Tribunal de origem não emitiu juízo de valor sobre esses dispositivos legais. O Superior Tribunal de Justiça entende ser inviável o conhecimento do Recurso Especial quando os artigos tidos por violados não foram apreciados pelo Tribunal *a quo*, a despeito da oposição de Embargos de Declaração, haja vista a ausência do requisito do prequestionamento. Incide, na espécie, a Súmula no. 211/STJ.

A propósito cito:

Processo Civil. Energia elétrica. Fraude no medidor. Ofensa ao art. 535 do CPC. Ausência. Falta de prequestionamento. Súmula 211/STJ. Análise de contrariedade à resolução. Impossibilidade. Revolvimento de matéria fática. Descabimento.

...

2. *A falta de prequestionamento dos artigos 3o. da LICC; 20 e 21, da Lei no. 9.427/1996 e 31 da Lei no. 8.987/1995 justifica a incidência da Súmula no. 211/STJ.*

....

5. *Agravo regimental não provido (AgRg no AREsp 68.440/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJe 19.12.2011).*

Processual Civil. Violação do art. 535 do CPC. Deficiência na fundamentação. Súmula no. 284/STF. Ofensa a resolução. Impossibilidade de exame na via eleita. Revisão. Matéria fático-probatória. Incidência da Súmula 7/STJ. Ausência de prequestionamento. Súmula 211/STJ. Repetição de indébito de tarifas. Aplicação do prazo prescricional do Código Civil. Recurso especial. Alínea c. Não-demonstração da divergência.

(...)

3. *É inadmissível Recurso Especial quanto a questão não apreciada pelo Tribunal a quo, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios (arts. 3o., 6o., § 3o., II, e 29, I, da Lei no. 8.987/1995; e arts. 2o., 3o., XIX, e 17, da Lei no. 9.247/1996). Incidência da Súmula no. 211/STJ.*

....

7. Agravo Regimental não provido (AgRg no AREsp no. 37.894/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 6.3.2012).

3. Mérito - base de cálculo do IPI nas vendas a prazo - alegação de não incidência do imposto sobre parcela do preço que corresponderia a juros

3.1. Vendas a prazo x vendas financiadas

A controvérsia versa sobre a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados na hipótese de vendas a prazo.

Essa, indubitavelmente, a hipótese sob exame, pois o Tribunal Regional Federal da 3a. Região, soberano na análise dos fatos e das provas, consignou (fl. 170, e-STJ):

Destarte, pelo que se infere da legislação de regência, não há, consoante os dispositivos acima anotados, diferenciação entre o valor à vista e o valor a prazo, no qual incidam juros, para a definição da base de cálculo do IPI.

É importante ficar clara a hipótese, pois, por vezes, ocorre confusão entre coisas distintas, quais sejam a venda a prazo e a venda financiada.

Em brevíssima síntese, alega o contribuinte que parte do preço pago corresponderia a encargos decorrentes da venda com pagamento postergado, que corresponderiam a uma operação financeira, e que o imposto deveria incidir somente sobre “os valores representativos dos GASTOS DE PRODUÇÃO”(fl. 200), que seriam representados pelo preço de venda à vista do produto.

Não lhe assiste razão.

A base de cálculo do IPI nas operações internas vem estabelecido no art. 47, II, do Código Tributário Nacional - CTN e corresponde ao valor da operação:

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

...

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;*
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;*

E a lei não cogita de como foi formado o valor da operação, de raciocínios que seriam até mesmo impossíveis de serem concretizados na prática como cogitar de que “x” por cento do preço corresponde aos custos de produção, “y” por cento corresponde ao lucro, “z” por cento corresponde aos impostos etc.

O que importa é o custo total da operação, sendo irrelevante de que forma o vendedor chegou ao valor que cobrou pelo produto por ele comercializado. Se o produto foi vendido por R\$ 1.000,00 à vista, o imposto incidirá sobre esse valor; se for R\$ 1.200 em 3 parcelas de R\$ 400,00, o imposto incidirá sobre esses R\$ 1.200,00.

Coisa inteiramente diversa aconteceria se o comprador, não tendo como pagar à vista, contratasse um financiamento para a compra. Nessa hipótese, se o preço da operação fosse R\$ 1.000,00, a base de cálculo do IPI seria esse exato valor (R\$ 1.000,00), ainda que para poder pagá-lo o comprador acabasse por pagar à financeira os R\$ 1.000,00 mais R\$ 200,00 de juros. Não haveria de se cogitar de incidência de IPI sobre esses R\$ 200,00, pois estes não comporiam o preço da operação, constituindo remuneração pelo capital obtido em empréstimo para pagar a compra. O imposto que incidiria sobre esses R\$ 200,00 seria apenas o Imposto sobre Operações Financeiras - IOF, que é o imposto incidente sobre juros de financiamento.

Não é possível, porém, fazer o que a recorrente pretende seja feito, ou seja, extrair do fato de que o preço à vista é normalmente menor que o preço à prazo a conclusão de que a diferença entre eles corresponde aos juros.

No senso comum, o raciocínio não é desprovido de razoabilidade, mas, juridicamente, não há como dizer isso. Se o vendedor está cobrando mais caro quando vende a prazo, não há como dizer que o valor cobrado a mais na venda a termo não compõe o valor da operação. Se uma empresa vende um produto industrializado em 5 prestações de R\$ 1.000,00, o valor da operação foi de R\$ 5.000,00 e essa é a base de cálculo do IPI, por aplicação do art. 47, II, *a*, do CTN.

3.2. Recurso repetitivo relativo ao ICMS inteiramente aplicável ao IPI

Como se sabe, o IPI federal e o ICMS estadual são dois impostos extremamente semelhantes, tanto que não são raras as críticas no sentido de que os dois deveriam ser fundidos para criar um único imposto, à semelhança do Imposto sobre o Valor Agregado - IVA, existente na União Europeia. Assim, problemas muito semelhantes surgem nos dois impostos e, a menos que exista explicação derivada de algum tratamento legislativo específico diferente, a lógica é que a solução adotada seja a mesma.

Ora, no âmbito do ICMS, a tese de que na venda a prazo existem “juros” como na venda financiada e estes não deveriam compor a base de cálculo do imposto já foi definitivamente dirimida pela Primeira Seção, em julgamento realizado sob a sistemática dos recursos repetitivos:

Tributário. Recurso especial representativo da controvérsia. Art. 543-C, do CPC. ICMS. Encargos decorrentes de financiamento. Súmula 237 do STJ. Encargos decorrentes de “venda a prazo” propriamente dita. Incidência. Base de cálculo. Valor total da venda. Ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356 do C. STF.

1. A “venda financiada” e a “venda a prazo” são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS, sendo certo que, sobre a venda a prazo, que ocorre sem a intermediação de instituição financeira, incide ICMS.

2. A “venda a prazo” revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescentando-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação integra a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço “normal” da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento. (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE 228.242/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 22.10.2004; REsp 1.087.230/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 16.6.2009, DJe 20.8.2009; AgRg no REsp 480.275/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, julgado em 8.4.2008, DJe 4.3.2009; AgRg no REsp 743.717/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 4.3.2008, DJe 18.3.2008; EREsp 215.849/SP,

Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 11.6.2008, DJe 12.8.2008; AgRg no REsp 848.723/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Segunda Turma, julgado em 16.10.2008, DJe 10.11.2008; REsp 677.870/PR, Primeira Turma, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 28.2.2005).

3. A venda financiada, ao revés, depende de duas operações distintas para a efetiva “saída da mercadoria” do estabelecimento (art. 2o. do DL 406/1968), quais sejam, uma compra e venda e outra de financiamento, em que há a intermediação de instituição financeira, aplicando-se-lhe o enunciado da Súmula 237 do STJ: “Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS.”

4. In casu, deduz-se do voto condutor do aresto recorrido hipótese de venda a prazo, em que o financiamento foi feito pelo próprio vendedor, razão pela qual a base de cálculo do ICMS é o valor total da venda.

....

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008. Proposição de verbete sumular.

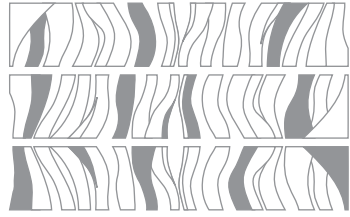
(REsp 1.106.462/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 23.9.2009, DJe 13.10.2009)

Considero o precedente inteiramente aplicável ao IPI, razão pela qual, inclusive, proponho a inclusão na ementa, com pequena adaptação, da tese que o eminente Min. Luiz Fux sugeriu naquele precedente fosse transformada em súmula.

4. Conclusão

Por tudo isso, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.

É como voto.



DOCTRINA

EXCLUSÃO DO ICMS E DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA-CPRB

*Ailyn Santoro**

I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS E RESUMO DA CRIAÇÃO DA CPRB

O Governo Federal, com o objetivo de incentivar o desenvolvimento econômico e social do País, criou o *Plano Brasil Maior*, que condensa a política industrial, tecnológica e de comércio exterior do atual Governo, o qual possui como objetivo a inovação e o aumento produtivo do parque industrial brasileiro, objetivando ganhos sustentados da produtividade do trabalho; dentre as medidas adotadas pelo referido Plano está a *desoneração da folha de pagamento*, de modo que, por meio da MP 540/2011, foi instituída a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Com a estratégia da *desoneração da folha de pagamento*, entende-se que o objetivo a ser alcançado é a *diminuição dos valores a serem recolhidos a título de Contribuição Previdenciária pelo empregador*; na base dessa iniciativa acha-se a constatação de que a carga fiscal suportada pelas empresas comprimia o crescimento de suas atividades produtivas e reduzia o nível de sua eficiência; quanto a esse ponto, é importante mencionar e lembrar que a Seguridade Social, nos termos do art. 195, da CF/1988, será financiada, dentre outros recursos, pelas seguintes contribuições sociais:

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

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

(*) Advogada Tributarista

Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário pela Universidade de Fortaleza – UNIFOR

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

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

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

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

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

A Lei 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, em atenção ao disposto no art. 195, da CF/1988, instituiu as contribuições previstas na Constituição Federal; o art. 22, do citado diploma legal elencou as contribuições sociais a cargo da empresa, da seguinte forma:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...).

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...).

Portanto, dentre os recursos que financiam a Seguridade Social, conforme previsto no art. 195 da CF/1988, fora instituída a Contribuição Previdenciária Patronal, nos termos do art. 22, da Lei 8.212/1991, que é a contribuição a cargo da empresa, precisamente destinada ao

financiamento da seguridade; com a MP 540/2011, convertida na Lei 12.546, de 14.12.2011, foi instituída a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), substitutiva daquela contribuição patronal previdenciária prevista nos incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.212/1991, com a alíquota de 20% incidente sobre a folha de salários; portanto, a referida contribuição veio para substituir, inicialmente de forma obrigatória, a contribuição previdenciária patronal ao INSS.

Com previsão inicial para o seu encerramento em dezembro de 2014, mencionada contribuição foi tornada permanente, através das alterações inseridas pela Lei 13.043/2014, publicada no Diário Oficial da União de 14.11.2014; na redação original dos arts. 7o. e 8o. constantes da MP 540/2011, que foi convertida na Lei 12.546/2011, as empresas que prestassem serviços de tecnologia da informação (TI), de tecnologia da informação e comunicação (TIC), serviços de *call center*, bem como as empresas fabricantes de vestuário e seus acessórios, calçados, bolsas e outros produtos de couro curtido ou natural, etc., se sujeitariam à apuração da Contribuição Previdenciária incidente sobre o valor da receita bruta mensal.

Desde a sua instituição, a CPRB passou por algumas alterações, sendo estendida a sua obrigatoriedade a algumas atividades econômicas, classificadas em CNAE's específicos, bem como a empresas que industrializam produtos classificados na TIPI, sendo elencadas algumas exceções. Assim, uma empresa pode ser submetida à CPRB pela atividade econômica que exerce, conforme o CNAE em que está enquadrada, ou em função do produto que industrializa, conforme tabela TIPI.

Deve ser anotado que, para os fins da CPRB, *considera-se receita bruta o valor percebido na venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia, bem como o ingresso de qualquer outra natureza auferido pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou de sua classificação contábil, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida pela empresa*; observe-se que a alteração da base de cálculo da exação – *que antes era a folha de salários e agora é outra infinitamente maior, o faturamento bruto* – apesar do anúncio de se tratar, segundo o Governo Federal, de um benefício fiscal, *tem onerado demasiadamente setores da economia nacional, os quais estão submetidos à referida contribuição substitutiva, chegando, por vezes, ao dobro do que antes vinham recolhendo a título do mesmo tributo.*

A Lei 13.161/2015, que dentre outras alterações introduziu o § 13, no art. 9o. da Lei 12.546/2011, tornou a CPRB uma contribuição, que antes era obrigatória, em opcional; contudo, a base de cálculo da referida contribuição permaneceu sendo a *receita bruta*, nos termos dos arts. 7o. e 8o. da Lei 12.546/2011, sendo certo que compõem a referida base de cálculo o valor do ICMS e do ISS, incidentes sobre as operações de circulação de mercadorias e serviços, e prestações de serviços, respectivamente.

Imperioso, no entanto, consignar e realçar que os valores correspondentes ao ICMS são receitas afeitas aos Estados, assim como o ISS são receitas afeitas aos Municípios, e não aos contribuintes da CPRB, sendo que essa destinação se opera por disposição legal, e não por decisão do contribuinte; dessa forma, a inclusão na base de cálculo da citada contribuição previdenciária dos valores referentes ao ICMS e ao ISS padece de ilegalidade e inconstitucionalidade, na medida em que impõe ao contribuinte o pagamento de um tributo (CPRB) sobre valores (ICMS e ISS) que *não se integram na sua receita*; é inescusável, como se vê, que a essa matéria se aplica, por analogia de tese, a mesma fundamentação utilizada para a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, como já foi reconhecido pelo colendo STF.

Por assim ser, mesmo que a CPRB tenha se tornado uma contribuição opcional, o que apenas ocorreu nos últimos meses do ano de 2015, sendo certo que muitas empresas não tiveram a oportunidade de realizar a citada opção, ainda naquele ano, é possível que os contribuintes que estiveram obrigados à tal contribuição nos últimos anos desde a sua instituição em 2011 pleiteiem judicialmente a devolução dos valores referentes ao ICMS indevidamente incluído em sua base de cálculo; renove-se que os valores do ICMS e do ISS recolhidos pelo contribuinte *não se convertem em renda SUS, pois, neste caso, esse mesmo contribuinte atua como longa manus dos Fiscos Estadual e Municipal, jê que é obrigado, por Lei, a repassar esses aludidos valores aos Tesouros do Estado e do Município, em prazo certo e sob sanções jurídicas pré-definidas.*

II. DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA—CPRB

Conforme alhures esposado, as contribuições previstas nos incisos I e III, do art. 22, da Lei 8.212/1991, foram substituídas, conforme a Lei

12.546/2011, pela contribuição incidente sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; essa exação é a CPRB-Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, de que se trata neste estudo; a CPRB, desde a sua instituição, em meados do final do ano de 2011, vem sofrendo alterações, dentre as últimas e principais, pode-se citar o fato de que a referida contribuição passou a ser *permanente*, uma vez que havia sido instituída com prazo de validade até 31 de dezembro de 2014, como já mencionado.

Outra relevante mudança ocorrida, e de fundamental importância, principalmente para as empresas que estavam sendo oneradas pela citada contribuição, ao invés de serem desoneradas, já que a CPRB fora instituída com o intuito de desonerar a folha de salários, refere-se ao fato de que a mesma deixou de ser obrigatória e passou a ser opcional; após essas recentes mudanças pelas quais passou a Lei 12.546/2011, assim ficou a redação do *caput* dos seus arts. 7o. e 8o.:

Art. 7o. Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991:(Redação dada pela Lei 13.161/2015).

Art. 8o. Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I (Redação dada pela Lei 13.161/2015).

Dos citados dispositivos legais, extrai-se que a base de cálculo desta contribuição social é obtida tendo como parâmetro o valor da receita bruta do contribuinte e esse é o ponto sobre o qual se deve focar a atenção; ainda em análise ao diploma legal sob apreço, é importante também destacar os §§ 7o. e 10 do art. 9o., que assim enunciam:

*Art. 9o. Para fins do disposto nos arts. 7o. e 8o. desta Lei:
(...).*

§ 7o. Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - (Vetado);

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e

IV - 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.

(...).

§ 10. Para fins do disposto no § 9o. a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7o. e o caput do art. 8o. será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades.

Da leitura dos supracitados dispositivos legais, extrai-se que, para a determinação da base de cálculo da CPRB, podem ser excluídos da receita bruta: *as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos* (inciso I); *o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, se incluído na receita bruta* (inciso III) 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* (inciso IV).

Infere-se que, para fins de cálculo da CPRB, o ICMS (à exceção do ICMS-ST) e o ISS estão incluídos na base de cálculo da referida contribuição, já que, na exegese do referido item da legislação tributária, esta é a conclusão que inapelavelmente se impõe; em resumo, a Lei 12.546/2011, com a finalidade de desonerar a folha de salários de alguns setores econômicos, promoveu a substituição da tributação sobre o seu valor (da folha de salários), adotando, em seu lugar, uma nova contribuição sobre a receita bruta das empresas (CPRB); a base de cálculo da contribuição substitutiva sob comento é, como se extrai dos transcritos arts. 7o. e 8o. da Lei 12.546/2011, a receita bruta das empresas abrangidas pela política de desoneração, e, embora, não diga que parcelas integram a receita bruta, a referida lei cuida, no *caput* dos já mencionados arts. 7o. e 8o., de excluir as vendas canceladas e os descontos incondicionais, além de, no art. 9o. estabelecer algumas balizas

para a definição da receita bruta, dentre as quais se encontra a exclusão do ICMS, *mas apenas quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário* (§ 7º., inciso IV).

Assim, o presente estudo possui como objetivo a determinação do sentido e do alcance do vocábulo *receita bruta*, para o fim de demonstrar que a existência dos componentes que correspondem ao ICMS devido aos Estados *não integra e nem aderem ao conceito de receita bruta em tela*, porquanto, sob nenhum aspecto, se traduz numa riqueza ou receita de que o contribuinte da CPRB possa dispor, devendo, sob tal aspecto, os valores referentes ao dito imposto ser excluído da base de cálculo de referida contribuição (CPRB).

III. EXCLUSÃO DA PARCELA RELATIVA AO ICMS E AO ISS DA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CPRB

III.1 – CONSIDERAÇÕES SOBRE O ICMS E O ISS

As operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações são gravadas pelo ICMS (art. 155, II da CF/1988); é certo que a referida espécie tributária é tipicamente um imposto indireto, uma vez que nela facilmente identifica-se a existência de um *contribuinte de direito* (pessoa obrigada por lei a receber e fazer chegar aos cofres públicos as receitas tributárias) e de um *contribuinte de fato* (pessoa que efetivamente arca com o ônus tributário); portanto, imperioso registrar que quando da realização de operações relativas à circulação de mercadorias compreendidas no campo do tributo estadual, o adquirente (contribuinte de fato) entrega o montante devido a título de ICMS ao alienante, pessoa que, na condição de contribuinte de direito de tal tributo, após cumprir o que prescreve a legislação de regência, repassa tais valores ao Erário Estadual.

As prestações de serviços de qualquer natureza, são gravadas pelo ISSQN (art. 156, inciso III, da CF/1988), o qual, assim como os valores referentes ao ICMS que são repassados aos cofres dos Estados, é entregue ao erário Municipal.

De outro lado, o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas consistem em institutos de direito privado e resultam do exercício da atividade empresarial, da consecução do objeto social da empresa,

seja referente à prestação de serviços, comercialização de mercadorias ou do exercício de operações mistas; por assim ser, verifica-se que as importâncias que o *contribuinte de direito* recebe do *contribuinte de fato*, a título de ICMS, não são em nenhum momento incorporadas ao patrimônio da empresa e nem entram no domínio da sua livre disposição; desse modo o *contribuinte de direito*, contribuinte da CPRB, apenas e tão somente intermedeia o recebimento de ditos valores pelo Erário Estadual.

Na mesma senda, ocorre com os valores repassados a título de ISS para os Municípios.

III.2 – SOBRE O CONCEITO DE RECEITA BRUTA

Não há um conceito próprio, na Lei 12.546/2011, a respeito de receita bruta, de modo que há que se buscá-lo em outra fonte, para o caso, e, mais do que isso, verificar se tal conceito comporta a inclusão dos valores pertinentes ao ICMS e ao ISS na base de cálculo da contribuição substitutiva em tela, já que essa base é a *receita bruta*.

Por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG e 346.084/PR, em 2006, o colendo STF definiu receita bruta ou faturamento como a soma dos valores que decorram quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços. Vale salientar que, nos termos da jurisprudência consolidada da Suprema Corte, as expressões receita bruta e faturamento devem ser tidas como sinônimas, pelo menos para o efeito de que naquelas decisões se cogitou; ainda sobre esse conceito, veja-se que o Pronunciamento Contábil 30 considera que *a receita inclui somente os ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros - tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. (...). A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como Receita Bruta Tributável, para fins fiscais e outros.*

Nos termos dessa norma da Ciência Contábil, pelo fato de não representarem receitas das pessoas jurídicas, devem ser excluídos da receita bruta todos os tributos incidentes sobre as vendas e serviços; a MP 627/2013, que fora convertida na Lei 12.973/2014, trouxe mudanças significativas, dentre elas estão alterações no art. 12, do DL 1.598/1977, que dispõe sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, desta forma:

Art. 12 - A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1o. A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I - devoluções e vendas canceladas;

II - descontos concedidos incondicionalmente;

III - tributos sobre ela incidentes; e

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

(...).

§ 4o. Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

(...).

Da leitura do supracitado dispositivo legal, bem como do trecho do Pronunciamento Contábil 30, vislumbra-se que não é razoável a ideia de aceitar como elemento componente de receita da entidade algo que não lhe representará acréscimo patrimonial ou ingresso de disponibilidade financeira que lhe pertença. No que diz respeito ao ICMS, o sujeito passivo é mero intermediário, pelo qual o tributo circula em direção ao seu efetivo possuidor: o Erário Estadual, o mesmo ocorrendo com o ISS; outro, portanto, não poderia ser o entendimento da doutrina, que é

uníssona em afirmar que, seja receita ou faturamento, ambos indicam a entrada de recursos no patrimônio da pessoa jurídica ou natural.

Definindo receita e faturamento, na obra *Imposto de Renda das Empresas*, HIROMI, FÁBIO e CELSO HIGUCHI ensinam que *os dicionários da língua portuguesa definem a palavra receita como sendo rendimento, quantia recebida, soma das importâncias em dinheiro que uma pessoa natural ou jurídica tem a receber, durante certo período de suas atividades e resultante destas a título de proventos, serviços, negócios, etc. Faturamento, por outro lado, é definido como ação ou efeito de faturar e esta é definida como fazer fatura de mercadoria vendida. Note-se que tanto a palavra receita como faturamento indicam a entrada de recursos financeiros. Com isso, a cobrança de contribuições de seguridade social (PIS e COFINS) somente poderá ter como base de cálculo a receita que gere entrada de recursos financeiros para a empresa. Isso significa que essas contribuições não podem ter como base de cálculo o simples crédito contábil que não gera a entrada de recursos. A lei ordinária que instituiu ou altera a cobrança de PIS/PASEP e COFINS terá que observar o que determina o artigo 195 da CF, ou seja, a lei não pode eleger como base de cálculo um crédito meramente contábil que não represente a entrada de novos recursos financeiros. A Lei 9.718/1998, que alterou a tributação de PIS/PASEP e COFINS observou a determinação constitucional de fazer incidir aquelas contribuições exclusivamente sobre as receitas que geram a entrada de novos recursos financeiros, tanto que o § 2o. do seu art. 3o. dispõe que para fins de determinação da base de cálculo das contribuições excluem-se da receita bruta as reversões de provisões que não representem ingresso de novas receitas.*¹

O Professor HUGO DE BRITO MACHADO, citando o mestre Aliomar Baleeiro, também já se manifestou sobre o tema com grande maestria, afirmando que *as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como entradas ou ingressos. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimentos de fundo, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo. Afirmando que receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio*

¹ HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 30a. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005, p. 776

*público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. Concluindo, fincado nas lições de Baleeiro, que nem todos os valores recebidos constituem receita de quem os recebe. O recebimento de uma quantia por empréstimo, por exemplo, não constitui receita, como também não é receita o recebimento de quantia que a empresa tenha emprestado. Ou da quantia que lhe era devida em razão de uma venda a prazo, cujo valor já integrou a receita na ocasião da venda.*²

Para a renomada doutrinadora MARIA HELENA DINIZ, faturamento é a formação ou extração da fatura comercial relativa às mercadorias vendidas e receita é a quantia integrante de um patrimônio, a soma pecuniária recebida resultado de vendas à vista ou de prestação de serviços levadas a efeito em certo período³.

Face ao arrazoado, verifica-se que o conceito de receita bruta não implica totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Assim, o fato de o ICMS estar agregado ao preço da mercadoria, e o ISS ao preço do serviço, não lhes retira o caráter de tributo. E se é tributo, não é receita.

III.3 – ICMS: RECEITA DOS ESTADOS ISS: RECEITA DOS MUNICÍPIOS E A SUA EXCLUSÃO DA BC DA CPRB

Conforme dispõe o art. 155, II da Carta Magna, compete aos Estados instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. Da mesma forma, segundo reza o art. 156, inciso III, do Texto Magno, que aos municípios é que compete tributar as prestações de serviços que não forem alcançadas pela tributação do ICMS; são, portanto, os Estados e os Municípios os reais sujeitos tributantes dos respectivos tributos, constituindo-se tais valores como receita corrente da Fazenda Pública Estadual e da Municipal, classificada como *receita tributária*, nos termos dos §§ 1o. e 4o., do art. 11 da Lei 4.320/1964,

² MACHADO, Hugo de Brito. Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins. RDDT no. 134, p. 39

³ DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Saraiva, 1998 v. 2, p. 524 e v. 4, p. 51

que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal:

Art. 1o. - Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5o., XV, b, da Constituição Federal.

(...).

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1o. - São Receitas Correntes as receitas tributárias de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

(...).

§ 4o. - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

RECEITAS CORRENTES

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos.

Taxas.

Contribuições de Melhoria.

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

RECEITA PATRIMONIAL

RECEITA AGROPECUÁRIA

RECEITA INDUSTRIAL

RECEITA DE SERVIÇOS

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

RECEITAS DE CAPITAL

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

ALIENAÇÃO DE BENS

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

*TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL*

No caso em estudo, a questão reveste a tarefa de verificar se os tributos ICMS e ISS, que incidem por ocasião da realização de determinadas operações e prestação de serviços, devem entrar na composição do conceito de faturamento ou mesmo de receita bruta, para o fim de apuração da base de cálculo da CPRB; vale recordar que, no que se refere ao IPI e ao ICMS-ST, a legislação que regula a cobrança da CPRB, ao referir-se à respectiva base de cálculo, determina expressamente a exclusão do valor destes tributos, do seguinte modo:

Art. 9o. - Para fins do disposto nos arts. 7o. e 8o. desta Lei:

(...).

§ 7o. Para efeito da determinação da base de cálculo, podem ser excluídos da receita bruta:

(...).

III - o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, se incluído na receita bruta; e

IV - 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.

(...).

Parece juridicamente desarrazoado e mesmo anti-sistêmico que o IPI e o ICMS-ST possam ser excluídos da base de cálculo da referida contribuição e o ICMS e o ISS não o possam; não pairam dúvidas que o IPI e ICMS na modalidade de substituição tributária possuem a mesma natureza do ICMS e do ISS e, é certo que, conforme enunciado na Lei 4.320/1964 são receitas tributárias, portanto, são lícitas receitas derivadas que pertencem aos cofres públicos, e jamais aos sujeitos passivos.

Por assim ser, os valores cobrados a título de IPI, ICMS-ST, ICMS e ISS não permanecem na disposição dos contribuintes *de jure*, de modo que não compõem o patrimônio do empresário, sendo também

certo que tais tributos são simples repasses de importâncias destinadas a terceiros, no caso, a União, os Estados-Membros e os Municípios; por conseguinte, da mesma maneira como o IPI e o ICMS-ST não integram a base de cálculo da CPRB, impera que o ICMS e o ISS também devam ser excluídos daquele critério que quantifica o fato jurídico tributário da aludida contribuição social. Isto porque aquele que realiza operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, e a prestação de serviços que não estão no campo de incidência do ICMS, é apenas pessoa que, na condição de contribuinte, repassa para o destinatário de fato das citadas receitas.

Para ratificar o quanto afirmado, elucida o art. 9º. da Lei 4.320/1964, que *tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades*; à vista de todo o enunciado, a parcela relativa ao ICMS e ao ISS não podem integrar a base de cálculo da CPRB, visto que ditas somas não são sequer ingresso patrimonial, já que elas apenas e tão somente transitam ou trafegam, passam pelo caixa do contribuinte da CPRB, que desse modo, atua como simples agente repassador de tais quantias aos cofres públicos.

III.IV – ANALOGIA ENTRE A EXCLUSÃO DO ICMS E DO ISS DA BC DO PIS/COFINS E DA BC DA CPRB

Não obstante a matéria propriamente dita seja relativamente nova, chegando a pouco tempo para discussão no âmbito do STJ, a tese é basicamente a mesma daquela discutida nas ações que pleiteiam a exclusão do ICMS e do ISS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS (objeto de repercussão geral RE 574.706 e RE 592.616), visto que a base de cálculo das citadas contribuições é a mesma - a receita ou o faturamento; a própria Receita Federal do Brasil, ao reconhecer que a Lei 12.546/2011 não traz uma definição da abrangência da base de cálculo da referida contribuição previdenciária substitutiva, exarou e aprovou o Parecer Normativo COSIT 3, de 21 de novembro de 2012, buscando tal definição, cuidando de perquirir o significado da expressão *receita bruta*, como delimitadora da base de cálculo da mencionada contribuição substitutiva, com fins de uniformizar a matéria, nos seguintes termos:

Inicialmente, transcrevem-se as disposições relevantes para a presente análise dos dispositivos legais que instituíram a contribuição previdenciária sobre a receita, arts. 7o. a 9o. da Lei 12.546/2011, em substituição às contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados à pessoa física que preste serviço a determinadas pessoas jurídicas:

(...).

Conforme se observa, os dispositivos legais supratranscritos não estabeleceram conceito próprio para a receita bruta considerada na base de cálculo da contribuição substitutiva em comento. Assim, implícita e inexoravelmente, adotou-se o conceito já utilizado na legislação de outros tributos federais.

De plano, verifica-se que, em submissão às disposições dos §§ 12 e 13 do art. 195 da Constituição Federal, a legislação erigiu como hipótese de incidência da contribuição substitutiva em lume o auferimento de receita por pessoa jurídica.

Assim, para elucidação do caso em estudo, recorre-se, inicialmente, à legislação da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), pois ambas ostentam, também, como hipótese de incidência o auferimento de receita por pessoa jurídica.

Nessa senda, devem-se analisar as disposições legais relativas ao regime de apuração cumulativa das mencionados contribuições sociais, vez que este é o regime estabelecido como regra na apuração da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7o. a 9o. da Lei 12.546, de 2011. Dispõem o art. 3o. da Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998, e os arts. 2o. e 3o. da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998:

(...).

Deveras, impende reconhecer que, na redação vigente das normas supracitadas, não há inovação em relação à definição de receita bruta já tradicionalmente constante de outras legislações. Com efeito, analisando-se as disposições do inciso I do art. 187 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, do art. 12 da Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e do art. 44 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, constata-se que, na redação atual, as normas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins adotaram, quanto ao regime de apuração cumulativa, a definição de receita bruta desde há

muito entabulada na legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Por didático, remete-se à compilação das normas relativas à receita bruta existentes no arcabouço normativo do citado imposto efetuada pelo art. 279 do Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que o regulamenta:

(...).

Ademais, a argumentação expendida nas razões do veto presidencial ao inciso VI do art. 9o. da Lei 12.546, de 2011, que se pretendia inserir por meio do art. 55 da Lei 12.715, de 2012, corrobora o entendimento de que, para fins de apuração da contribuição previdenciária substitutiva em tela, deve-se adotar o conceito de receita bruta tradicionalmente utilizado na legislação tributária. Eis a referida argumentação, constante da Mensagem de veto 411, de 17 de setembro de 2012:

(...).

Portanto, forçoso concluir-se que, para determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7o. a 9o. da Lei 12.546, de 2011, a receita bruta compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Por outro lado, acerca das exclusões da base de cálculo da contribuição substitutiva em exame não é necessário elaborar qualquer integração normativa por via interpretativa, pois as normas de regência estabeleceram expressamente as possibilidades de exclusão, conforme disposições do art. 9o. da Lei 12.546, de 2011, compiladas no inciso II do art. 5o. do Decreto 7.828, de 16 de outubro de 2012, que regulamenta a referida contribuição:

Art. 5o. - Para fins do disposto nos arts. 2o. e 3o.

(...).

II - na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita, poderão ser excluídos:

- a) a receita bruta de exportações;*
- b) as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;*
- c) o IPI, quando incluído na receita bruta; e*

d) 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.

E assim conclui o Parecer Normativo: a) a receita bruta que constitui a base de cálculo da contribuição a que se referem os arts. 7º. a 9º. da Lei 12.546/2011, compreende: a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia; e b) podem ser excluídos da receita bruta a que se refere o item “a” os valores relativos: à receita bruta de exportações; às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando incluído na receita bruta; e ao 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.

Pode-se afirmar, então, que a base de cálculo da CPRB é a mesma da Contribuição ao PIS e da COFINS, e que para tanto, devem ser analisadas as disposições legais relativas ao regime de apuração cumulativa das mencionadas contribuições sociais, uma vez que este é o regime estabelecido como regra na apuração da contribuição substitutiva a que se referem os arts. 7º. a 9º. da Lei 12.546, de 2011; assim, se no que se refere à base de cálculo da CPRB, o citado Parecer Normativo direciona para as Leis 9.715/1998 e 9.718/1998, que são os diplomas legais que tratam da Contribuição ao PIS e da COFINS no regime cumulativo, configura-se a analogia entre a CPRB e a Contribuição ao PIS e a COFINS, posto que possuem a mesma base de cálculo.

Mutatis mutandis, imperioso que se aplique à CPRB o mesmo entendimento que fora exarado pelo STF no âmbito do RE 240.785/MG, de relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO MELLO, sendo certo que o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS – contribuição que possui a mesma base impositiva da CPRB, nos termos já mencionados. Segue ementa do julgado:

TRIBUTO. BASE DE INCIDÊNCIA. CUMULAÇÃO. IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS. BASE DE INCIDÊNCIA. FATURAMENTO. ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento (RE 240.785, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014).

Em importante trecho de seu voto, enuncia o Eminentíssimo Ministro MARCO AURÉLIO que, *conforme salientado pela melhor doutrina, a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. Há de se atentar para o princípio da razoabilidade, pressupondo-se que o texto constitucional mostre-se fiel, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que eles possuem, tendo em vista o que assentado pela doutrina e pela jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra que, para mim, surge simplesmente pedagógica, com sentido didático, a revelar que: A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias. Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos e avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a seara imprópria da exigência da contribuição, relativamente a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS.*

E o ilustre Ministro arremata o seu raciocínio afirmando que *se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins - Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS*

- *PROBLEMAS JURÍDICOS*”, que a lei ordinária redefina conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerado, isso sim, um desembolso. Por tais razões, conheço deste recurso extraordinário e o provejo para, reformando o acórdão proferido pela Corte de origem, julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação declaratória intentada, assentando que não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerado o faturamento, o valor correspondente ao ICMS.

Ante a todo o exposto, as conclusões do STF no RE 240.785/MG são integralmente aplicáveis à tese ora defendida. Não se pode considerar que o ICMS e o ISS recolhidos pela empresa constituem base tributável para fins de CPRB; assim superada a questão da analogia, imprescindível verificar como se encontra a jurisprudência do STJ sobre a matéria analisada pelo STF no RE 240.785/MG, considerando que a tese de exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da CPRB somente muito recentemente chegou ao STJ, sendo ainda muito esparsos o entendimento sobre a matéria, que não se encontra sedimentada, sendo possível verificar entendimentos divergentes.

Há Ministros que entendem que se trata de matéria que foi apreciada sob o âmbito eminentemente constitucional, o que afastaria a competência do STJ, conforme acórdão exarado pela eminente Ministra ASSUETE MAGALHÃES:

Tributário e Processual Civil. Agravo regimental no recurso especial. Afronta ao art. 535 do CPC e compensação tributária. Razões de recurso que não impugnam, especificamente, os fundamentos da decisão agravada. Súmula 182/STJ. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Acórdão recorrido com fundamento eminentemente constitucional. Competência do STF. Precedentes do STJ. Agravo regimental parcialmente conhecido, e, nessa parte, improvido.

(...).

II. Segundo se observa dos fundamentos que serviram para a Corte de origem deslindar a controvérsia, o tema referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi dirimido no âmbito eminentemente constitucional, o que afasta a competência desta Corte para a análise do desiderato contido no Recurso Especial. Nesse sentido: AgRg no AREsp. 706.163/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 26.8.2015; AgRg no AREsp. 657.266/RJ, Rel. Min. OG FERNANDES, DJe 5.6.2015; AgRg no REsp. 1.487.527/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 26.11.2014.

III. Agravo Regimental parcialmente conhecido, e, nessa parte, improvido (AgRg no REsp. 1.535.044/DF, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 2.12.2015).

Contudo, há Ministros que se filiam ao entendimento de que o ICMS deve ser excluído da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme preciso posicionamento da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, o qual nos parece ser o mais acertado:

Agravo regimental no agravo em recurso especial. Tributário. PIS. COFINS. Base de cálculo. Exclusão do ICMS. Possibilidade. Agravo regimental provido.

(...).

II - O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final.

III - Constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

IV - Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 8.10.2014, que concluiu que “a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Dessa forma, assentou que

o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento” (Informativo do STF 762).

V - Agravo regimental provido (AgRg no AREsp. 593.627/RN, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, Rel. p/Acórdão Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 7.4.2015).

Filiam-se ao entendimento da doutra Ministra REGINA HELENA COSTA, os eminentes Ministros NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO e BENEDITO GONÇALVES que em recentes decisões monocráticas decidiram da mesma forma, afirmando a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (AREsp. 237.733/SC, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 11.2.2016 e AREsp. 355.731/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 7.12.2015); contudo, *enquanto a jurisprudência do STJ não se sedimenta sobre a possibilidade de exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS*, não se pode mais negar que tal possibilidade já se tornou fato no meio jurídico; tanto assim o é, que nas instâncias inferiores, as decisões e acórdãos têm sido no sentido de se filiarem ao entendimento exarado pelo STF, como se vê em alguns acórdãos exarados pelos Tribunais Regionais Federais:

Processual Civil. Agravo regimental em agravo de instrumento. ICMS e ISS. Inclusão nas bases de cálculo do PIS e COFINS. Não incidência. Precedentes deste Tribunal. Agravo regimental não provido.

1. O ICMS e o ISS não devem integrar as bases de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes do TRF da 1a. Região.

2. Agravo regimental não provido (AGA 00271180520084010000, Rel. Des. MARCOS AUGUSTO DE SOUSA/TRF1, DJe 4.3.2016).

Processual Tributário. Prescrição. LC 118/2005. PIS. COFINS. Base de cálculo. Inclusão do ICMS. Não cabimento. Compensação.

(...).

2. A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS viola o art. 195, I, b, da Constituição (STF, RE 240.785/MG, DJe 16.12.2014).

3. *Apelação a que se dá parcial provimento* (AC 00055849620134013502, Rel. Des. MARIA DO CARMO CARDOSO/TRF1, DJe 26.2.2016).

Tributário e Processual Civil. Compensação tributária. COFINS e PIS. Exclusão do valor correspondente ao ICMS na base de cálculo. Plenário do STF que entendeu a inconstitucionalidade da inclusão. RE 240.785/MG. Repercussão Geral. Precedente. Manutenção dos honorários advocatícios fixados na sentença, nos termos do art. 20, parágrafo 4o., CPC. Apelações e remessa oficial improvidas (APELREEX 200881000145471, Rel. Des. ÉLIO WANDERLEY DE SIQUEIRA FILHO/TRF5, DJe 28.1.2016).

Tributário. ICMS. Inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS. Não-cabimento. Definição da matéria pelo Pleno do colendo STF.

1. *A sentença julgou improcedente pedido para excluir a parcela relativa ao ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.*

2. *O Plenário do colendo STF, ao julgar o RE 240.785/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJe 16.12.2014, consignou que “o que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.”*

3. *Apelação do particular provida. Apelação da Fazenda Nacional prejudicada* (AC 00048104620154058300, Rel. Des. MANUEL MAIA/TRF5, DJe 12.11.2015).

III.V – A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE A EXCLUSÃO DO ICMS E DO ISS DA BC DA CPRB

Considerando que se trata de assunto novo, a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da contribuição substitutiva, pouco se tem de jurisprudência da matéria no âmbito do STJ; entretanto, em recente entendimento, o Ministro HUMBERTO MARTINS, da Segunda Turma, o STJ entendeu que a parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da CPRB:

Tributário. Contribuição previdenciária substitutiva. Arts. 7o. e 8o. da Lei 12.546/2011. Base de cálculo. Receita bruta. Inclusão do ICMS. Possibilidade.

A parcela relativa ao ICMS inclui-se no conceito de receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da contribuição substitutiva prevista nos arts. 7o. e 8o. da Lei 12.546/2011, aplicação por analogia do entendimento fixado no REsp. 1.330.737/SP.

Agravo regimental improvido (AgRg no AREsp. 788.067/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 10.2.2016).

O citado julgado utilizou como fundamento, aplicando por analogia, o entendimento exarado no REsp 1.330.737/SP, conforme elucida o próprio Ministro Relator em seu voto. Porém, à vista de tudo o quanto foi esposado, mostra-se desarrazoada a aplicação do citado julgado de forma analógica à tese ora defendida. Diz-se mais, o entendimento esposado no referido julgado, vai de encontro ao que vem decidindo a jurisprudência, seja na 1a. instância, seja na 2a. instância, e até mesmo perante o STF, uma vez que o mesmo tratou de apreciar, sob o rito de recurso repetitivo, a tese da exclusão do ISS da base de Cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, tendo sido negado provimento ao recurso especial para reconhecer a legalidade da inclusão do ISSQN na base de cálculo das citadas contribuições sociais.

Não parece ser esse o entendimento mais acertado sobre o tema, de grande valia foi o voto divergente da Eminente Ministra Regina Helena Costa, exarado no julgamento do REsp 1.330.737/SP, que pedindo *venia* ao Relator e aos Ministros que a antecederam no voto, deixou clara a sua posição sobre a tese ao afirmar que (...) *não se pode incluir ou não se pode admitir no conceito, quer de receita, quer no conceito de faturamento, valores que representam outros tributos. Então, quer dizer, na base de cálculo de um tributo não se pode admitir a inserção de valores correspondentes a outros tributos. (...) mas tenho para mim que, como o ISS, imposto municipal, constitui receita do município, ele não pode ser receita do contribuinte também. Então, se é receita do município – e quanto a isso acho que não há nenhuma discussão possível, já que se trata de tributo de competência municipal –, ele não pode constituir, ao mesmo tempo, receita do município e receita do contribuinte para efeito de inserção desse valor na base de cálculo de PIS e CONFINS. (...) Então, reafirmando o meu entendimento, que sei minoritário, mas também com conforto da decisão que o Supremo Tribunal Federal proferiu do Recurso Extraordinário n. 574.706 do ano passado, quando excluiu ou entendeu inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição social. (...)*

Convergindo para o mesmo entendimento, foi o voto do Excelentíssimo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho que rememorou os ensinamentos do Ilustre Professor Geraldo Ataliba aduzindo que (...) *ele, dissertando sobre esses temas de direito tributário, referia que o conceito vulgar de receitas abrange todo e qualquer ingresso na contabilidade de uma entidade. Entretanto, no sentido técnico-jurídico, só são receitas da entidade que recebe aquelas receitas que se integram ao seu patrimônio. Nesse caso, não há dúvidas que são receitas. Os valores que pertencem, que já pertencem a terceiros quando ingressam, não é que o recebedor dê um destino para terceiros, quando ingressa na contabilidade do recebedor, já é destinado para alguém que não é ele. Neste caso, ele chamava, com absoluta propriedade, de ingressos e dizia que o recebedor é um mero depositário e a sua contabilidade é apenas um canal de passagem. Ele usava até a imagem de um duto entre o contribuinte e, no caso do ISS, o destinatário, que é a Fazenda Municipal.* (...)

Considerando o entendimento, que a priori, parece ser o majoritário perante o STJ, da possibilidade de inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, entendimento esse que fora aplicado de forma análoga à CPRB, sob a nova ótica do atual cenário que ilustra a tese, após o ressoante entendimento exarado pelo STF tanto no RE 574.706/PR como no RE 240.785/MG, é hora do STJ realizar uma nova reflexão sobre a natureza de receita, dos ingressos referentes a valores de tributos na contabilidade das empresas, a fim de ajustar a sua jurisprudência ao atual entendimento sobre a matéria, buscando, assim, o objetivo da justiça, que é, sem dúvidas, o objetivo da jurisdição.

No âmbito da 2a. instância, a tese que ainda é nova no STJ, vem sendo apreciada sob a ótica do atual, e que se mostra, o mais acertado entendimento para a matéria, de modo que vem sendo reconhecido que ao tema deve-se aplicar o entendimento do STF exarado no RE 240.785/MG por analogia:

Processual Civil. Embargos de declaração. Ocorrência de erro material e omissões. Suas correções. Contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Lei no. 12.546/2011. Inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo da citada contribuição. Não-cabimento. Definição da matéria pelo Pleno do colendo STF. Aplicação analógica. Compensação. Taxa Selic.

(...).

4. *Embargos de declaração providos* (AC 0806790-47.2014.4.05.8100, Rel. Des. MANUEL MAIA DE VASCONCELOS NETO/TRF5, 24.11.2015).

É fazer a justiça tributária, a que tanto busca o contribuinte, reconhecer que para o ICMS, sendo a empresa a mera *contribuinte de direito*, enquanto o consumidor final é o *contribuinte de fato*, os valores referentes ao citado imposto apenas transitam pela contabilidade da empresa, sem, contudo, incorporar-se, em realidade, às suas receitas próprias e isso, como se pode constatar sem maiores dispêndios de argumentação, é o quanto basta para tornar evidente a inadequação da proposta de incluí-lo na composição da base de cálculo de exação que, a exemplo da CPRB, tenha a receita bruta como o elemento de quantificação do respectivo valor, o mesmo ocorre com o ISS, que, da mesma forma, apenas transita pela contabilidade da empresa para então ser entregue aos cofres do erário municipal.

Nos termos já expostos, a Lei 4.320/1964 é clara ao firmar que os referidos impostos correspondem a *receitas dos Estados e dos Municípios* e se assim o é, por isso que não há plausibilidade jurídica na tese que pretende que prevaleça entendimento divergente, inclusive porque tal orientação já foi exarada pelo STF, no RE 240.785/MG; por conseguinte, é mais que cristalino que o entendimento expresso no REsp 1.330.737/SP não deve prevalecer, e não se aplica de forma alguma à tese que defende a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo da CPRB, sendo correto dizer que, para a tese defendida, a analogia se coaduna com o entendimento do STF, em razão do julgamento do RE 240.785/MG, proclamando a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição do PIS e da COFINS.

VI – CONCLUSÕES

Considerando o arrazoadado, o que se verifica é que o ICMS e o ISS devem ser excluídos da base de cálculo da CPRB, sendo indubitado que os referidos impostos não se enquadram no conceito de faturamento ou receita, uma vez que se tratam de valores destinados à outras pessoas jurídicas de direito público e representam mero ingresso passageiro ou transitório na contabilidade da empresa; portanto, não há, pelo

contribuinte, faturamento do ICMS e do ISS, uma vez que tais tributos não podem ser considerados parte do somatório dos valores das operações negociais realizadas pela empresa, de modo que o contribuinte atua apenas como mediador do repasse dos referidos impostos aos cofres dos erários estadual e municipal; não se pode ocultar que o ICMS é uma *receita dos Estados, assim como o ISS é uma receita dos Municípios*, previamente a eles destinadas, nos termos definidos pela Lei 4.320/1964.

À tese ora em estudo, conforme outrora esposado, aplica-se por analogia, o entendimento exarado pelo STF no RE 240.785/MG, vez que a CPRB possui a mesma base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS; nesse sentido, aliás, é o Parecer Normativo COSIT 3, no qual a própria Receita Federal do Brasil, ao reconhecer que a Lei 12.546/2011 não traz uma definição da abrangência da base de cálculo da contribuição previdenciária substitutiva (CPRB), exarou que tal definição é a mesma da Contribuição ao PIS e da COFINS, e que para tanto, devem ser analisadas as disposições legais relativas ao regime de apuração cumulativa das mencionadas contribuições sociais, uma vez que este é o regime estabelecido como regra na apuração da CPRB.

Diante destas conclusões, mister se faz que a jurisprudência seja uniformizada a fim de evitar a aplicação, equivocadamente, de entendimentos que não se aplicam, por analogia, às teses defendidas pelos contribuintes, sendo de suma importância que a matriz das referidas teses jurídicas seja cuidadosamente apreciada e analisada pelos julgadores.

BIBLIOGRAFIA

1. HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. *Imposto de renda das empresas: interpretação e prática*. 30a. ed. São Paulo: IR Publicações, 2005.
2. MACHADO, Hugo de Brito. Os Descontos Obtidos e a Base de Cálculo das Contribuições PIS/Cofins. RDDT n. 134.
3. DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico. Saraiva, 1998 v. 2, v. 4.
4. BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio. Brasil Maior. Brasília: MDIC, 2011. Disponível em: <www.brasilmaior.mdic.gov.br/>. Acesso em mar.2016.
5. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada

em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em mar. 2016.

6. BRASIL. Lei 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em mar. 2016.

7. BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em mar. 2016.

8. BRASIL. Lei 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em mar. 2016.

9. BRASIL. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em mar. 2016.

10. RFB. Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Parecer Normativo COSIT n. 3, de 21 de novembro de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=a_notado&cidAto=38995>. Acesso em mar. 2016

ASPECTOS TRIBUTÁRIOS CONTROVERSOS DA CHAMADA LEI DE REPATRIAÇÃO DE BENS NO EXTERIOR NÃO DECLARADOS AO FISCO

Arthur M. Ferreira Neto¹

Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema inscrito na Constituição.

Ministro Luiz Gallotti (RE 71.758)

RESUMO:

O presente texto analisa o procedimento de adesão ao novo Regime Especial de Regularização de bens não declarados no exterior, criado pela Lei no. 13.254/2016, buscando identificar as situações em que o contribuinte se encontra exposto a riscos, bem como os aspectos tributários da nova lei que poderão conter inconstitucionalidades.

Direito Tributário. Ativos não declarados no Exterior. Anistia. Lei de Repatriação.

ABSTRACT:

This article intends to analyze the procedure to adhere to the new Special Regime for the Settlement of assets maintained abroad and not informed to Fiscal Authorities, establishes by the Brazilian Federal Statute number 13,254/2016, seeking to identify the situations in which the taxpayer is exposed to risks as well as the possible unconstitutional tax aspects of this new law.

Tax Law. Assets abroad not declared to Tax Authorities. Amnesty. New Brazilian Repatriation Act.

¹ Mestre e Doutor em Direito (UFRGS) e Mestre e Doutor em Filosofia (PUCRS). Professor e Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário da PUCRS-IET e Coordenador do Departamento de Propedêutica Jurídica e de Direito Público da PUCRS. Advogado.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO. 1. *Requisitos de Adesão ao RERCT*. 2. *Procedimento a ser seguido*. 3. *Focos de exposição a riscos na Adesão ao RERCT*. 4. *Aspectos tributários questionáveis da Lei no. 13.254/2016*. 4.1. *Tributação de patrimônio como se renda fosse*; 4.2. *Incidência sobre fatos não alcançáveis pelo Imposto sobre Renda: Herança e Doações*; 4.3. *Constituição de créditos tributários sem observância dos prazos previstos no CTN*; 4.4. *Violação à irretroatividade tributária*; 4.5. *Violação à isonomia tributária em relação a agentes políticos*. CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUÇÃO

Em 13 janeiro de 2016, foi editada, com vetos parciais da Presidente da República, a Lei no. 13.254/2016 que instituiu o *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária* (RERCT), o qual tem o propósito de permitir, por meio de declaração voluntária dos contribuintes, seja regularizada a situação jurídica de *recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País*. Esse diploma legal vem sendo denominado, por alguns, como “*Lei de Repatriação de bens no exterior não declarados ao Fisco*”². No entanto, o escopo e os motivos de criação dessa Lei são expressivamente mais amplos, na medida em que ela representa iniciativa que se insere em um contexto jurídico internacional que está provocando relevantes mudanças na forma pela qual os Estados resguardam o sigilo fiscal sobre as informações financeiras dos seus cidadãos, bem como está ampliando os mecanismos de colaboração e de troca de informações entre os entes estatais que participam desse esforço comum de (a) intensificar a transparência nas operações econômicas praticadas pelos indivíduos em um ambiente global e de (b) gradualmente diminuir as alternativas que particulares dispõem para práticas evasivas, objetivando o não pagamento de tributos sobre ativos localizados fora do seu domicílio fiscal.



² Em verdade, a Lei no. 13.254/2016 dispõe não apenas sobre o repatriamento de ativos em situação irregular no exterior, mas também sobre a sua legalização, no caso em que o contribuinte deseja mantê-los no país estrangeiro em que se encontram, por meio da informação da sua existência às autoridades brasileiras. Feito tal esclarecimento, pede-se licença ao leitor para, neste texto, utilizar-se da expressão atécnica que vem sendo aplicada com frequência.

Em primeiro lugar, merece ser mencionado o *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*, Lei Federal Norte-Americana editada em 2010 com o propósito original de obrigar instituições financeiras estrangeiras a reportarem ao Governo Estadunidense a existência de recursos dos seus cidadãos que estivessem no exterior e que não tivessem sido informados ao Fisco Norte-americano. Mesmo que o *FACTA*, em sua origem, tivesse sido editado como instrumento normativo interno ao sistema jurídico norte-americano, passou ele rapidamente a tornar-se mecanismo cooperativo de troca de informações financeiras e fiscais entre países, objetivando a criação de uma rede internacional de controle de ativos não declarados aos respectivos órgãos de fiscalização tributária. Essa rede global de cooperação vem sendo implementada por meio de acordos intergovernamentais (IGA) firmados por inúmeros países signatários, como França, Alemanha, Itália, Espanha, Reino Unido, Suíça, Japão, entre outros. No caso do Brasil, o acordo com os Estados Unidos visando à implementação do *FATCA* foi firmado em 23 de setembro de 2014, fixando os mecanismos necessários à cooperação internacional na troca de informações fiscais dos cidadãos desses países signatários, tendo sido internalizado por meio do Decreto Legislativo no. 146/2015, aprovado pelo Congresso Nacional, e por meio do Decreto no. 8.506 de agosto de 2015. Com efeito, atualmente, o Brasil inclui-se na rede de países que está tomando medidas enérgicas para combater a evasão fiscal referente a patrimônio mantido no exterior sem a correspondente comunicação ao Fisco.

Em segundo lugar, dentro dessa nova matriz global que almeja amplo intercâmbio de informações fiscais e financeiras entre Autoridade Governamentais, merece ser mencionado o Projeto da *OCDE* para combater práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros, o qual é normalmente referido por meio da sigla *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*. O Projeto *BEPS* representa um amplo plano de ação (*Action Plan*³) formado por um conjunto de medidas (somando 15 Ações⁴) que visa a evitar ou ao menos controlar as estratégias de empresas multinacionais de reduzirem arbitrariamente a carga tributária por elas

³ <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.

⁴ Para a lista de ações, vide <http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>.

devidas, tendo em vista o ambiente global das operações econômicas por elas praticadas, no qual se permitiu, até um passado recente, o uso de expedientes jurídicos que passaram a ser caracterizados como planejamentos tributários internacionais agressivos (*agressive international tax planning*). Dentro desse novo cenário que se desenha, a OCDE organizou o seu Projeto BEPS propondo a mudança do paradigma em que são estruturados sistemas tributários nacionais, de modo a não mais vislumbrar o regime internacional de tributação em termos de *competição entre nações* (i.e., as legislações tributárias domésticas impostas unilateralmente e que deveriam ser projetadas de modo a vencer as rivais na atração de investimentos exteriores e, por consequência, na captação de novas receitas tributárias), mas sim em vistas a um *modelo cooperativo de relações tributárias internacionais* (i.e., por meio da ampla colaboração entre as diferentes autoridades tributárias mundiais, de modo a coordenar as suas ações fiscais, harmonizando determinadas regras básicas de tributação, diminuindo as alternativas das grandes empresas globais nos seus esforços de evitar pagamento de tributos e, por consequência, aumentando a arrecadação de todos os países envolvidos)⁵. Ao que interessa ao tema do presente artigo, duas diretrizes do BEPS afetam, direta ou indiretamente, as razões que podem ter justificado a edição da Lei no. 13.254/2016, quais sejam: a necessidade de coerência internacional na edição de regras de tributação da renda e a transparência no uso de planejamentos tributários e nas transações econômicas que serão tributadas. Tais premissas, que modificam o paradigma de tributação internacional, com certeza, começam a provocar mudanças relevantes na legislação interna dos países que desejam se conformar a essa nova ordem global colaborativa, transparente e de tributação harmônica.

Tais constatações preliminares são relevantes para se ter clareza acerca das reais motivações que poderão levar o contribuinte brasileiro a aderir ao novo Regime de Regularização Cambial e Tributária criado pela Lei no. 13.254/2016⁶. Isso porque não se poderia ingenuamente supor que

⁵ BRAUNNER, Yariv. *What the BEPS?* Estados Unidos da América: Florida Tax Review, Vol. 16, 2, 2014, pp. 55/115.

⁶ Para um detalhado estudo dos diferentes projetos de lei que tiveram, no Brasil, a mesma ou semelhante pretensão, vide MASI, Carlo Velho. *Criminalidade Econômica e Repatriação de*

o cidadão brasileiro com bens no exterior não declarados ao Fisco iria, de modo espontâneo, regularizar a sua situação fiscal se o cenário jurídico global não tivesse sido alterado de modo impactante, com a criação novos mecanismos de cooperação e de transmissão de informações financeiras entre as diferentes autoridades fiscais do mundo. Não se pode negar que, até recentemente, compartilhou-se da crença (certamente equivocada) de que os ativos mantidos no exterior jamais chegariam ao conhecimento das autoridades brasileiras, de modo que perdurou a sensação de que tais bens estariam fora do alcance dos agentes fiscais. Esse ilusório ambiente de proteção contra a tributação de recursos no exterior, porém, não mais existe. Portanto, a potencial eficácia da chamada *Lei de Repatriação* segue precisamente o influxo das importantes mudanças no paradigma jurídico internacional acima relatadas, as quais fornecem o estímulo necessário ao cidadão brasileiro para regularizar a situação jurídica de bens de sua titularidade que estejam no exterior e que não foram adequadamente declarados à Receita Federal do Brasil. Tal oportunidade de regularização mostra-se (na maior parte dos casos) bastante vantajosa ao contribuinte, na medida em que, não apenas permitirá que esse quite as obrigações tributárias pendentes a um custo manejável, mas também lhe garantirá anistia em relação a ilícitos penais e outras infrações administrativas cometidas em razão da prática de remessa ou manutenção de bens no exterior sem a correta informação ao Fisco.

Não obstante as evidentes vantagens na adesão à *Lei de Repatriação*, uma leitura mais detalhada dos seus dispositivos demonstra que a sua aplicação poderá dar margem a interpretações dúbias e a situações de instabilidade jurídica, expondo mesmo o contribuinte bem intencionado e de boa fé a certos riscos que necessitam ser bem avaliados. De outro lado, o mesmo diploma legal, no que se refere às novas regras de tributação de renda que institui, apresenta aspectos que são de constitucionalidade, no mínimo, questionável.

Pois bem, no presente artigo, pretende-se, em primeiro lugar, delinear o escopo de aplicação do RERCT, bem como expor o procedimento para

Capitais: Um estudo à luz da Política Criminal Brasileira. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011, pp. 312-342. Vida, ainda, WUNDERLICH, Alexandre; LOUREIRO, Antonio Tovo. *Considerações sobre a repercussão jurídico-penal da internação de divisas no País, In Direito Penal Econômico: Crimes Financeiros e Correlatos.* São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 117-138.

a adesão a esse novo regime especial, para, em um segundo momento, analisar-se os focos de risco a que se expõe o contribuinte que vier a aderir a esse programa. Por fim, pretende-se aqui suscitar algumas possíveis incompatibilidades da Lei no. 13.254/2016 com disposições constantes da Constituição de 1988 e do Código Tributário Nacional.

1. REQUISITOS DE ADESÃO AO RERCT

A Lei no. 13.254/2016 ao instituir o RERCT não veio a garantir aos contribuintes a ampla e irrestrita possibilidade de regularizarem a situação jurídica dos ativos mantidos no exterior e não declarados à Receita Federal. Em verdade, tal diploma legal – depois de intensa discussão nas duas Casas do Congresso Nacional e após vetos impostos pela Presidência da República – estabeleceu inúmeros requisitos de adesão ao Regime Especial de regularização, impondo restrições aos que poderiam dele se beneficiar.

Com efeito, uma análise detalhada da *Lei de Repatriação* permite identificar e classificar exigências (i) de ordem subjetiva (i.e., restrições aos indivíduos que poderão a ela aderir), (ii) de ordem objetiva (i.e., restrições aos bens que poderão ser incluídos no programa de regularização), (iii) de ordem temporal (i.e., limites relativamente ao momento da titularidade dos bens a serem regularizados) e (iv) de ordem de procedência (i.e., qualificadores da natureza fonte produtora da riqueza que pretende ser regularizada). Seguindo-se tais critérios, os requisitos de adesão ao RERCT podem ser didaticamente expostos nos seguintes termos:

(i) *Requisitos subjetivos*: A Lei no. 13.254/2016 estabelece os seguintes qualificadores – inclusivos e excludentes – daqueles particulares (pessoas físicas ou jurídicas) que poderão se beneficiar do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária:

- Ser residente ou domiciliado no País em 31 de dezembro de 2014;
- Ter sido proprietário ou titular de ativos, bens ou direitos no exterior em período anterior a 31 de dezembro de 2014, mesmo que não mais residente ou domiciliado no País;

- Ser titular *de fato* de ativos, bens e direitos no exterior, desde que possua os documentos e informações que permitam comprovar titularidade⁷;
- Não ter sido condenado em ação penal, independentemente de trânsito em julgado da respectiva decisão condenatória⁸;
- Não ser detentor de cargo, emprego ou função pública de direção ou eletiva, restrição essa que se estende também ao seu respectivo cônjuge e aos seus parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção.

(ii) *Requisitos objetivos*: no que se refere aos bens econômicos que poderão ser objeto de regularização, a Lei no. 13.254/2016, em um primeiro momento, apresenta escopo de abrangência bastante amplo ao definir, no seu artigo 2o., que os ativos *objeto do RERCT* serão *todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País, ainda que sob a titularidade de não residentes, da qual participe, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no Banco Central do Brasil, e não se encontrem devidamente declarados*. Ocorre que, em seguida, no artigo 3o. da mesma Lei, vem ela a apresentar uma lista dos bens que estariam abarcados pelo novo regime, enumerando os seguintes itens que poderão ser objeto de regularização:

⁷ O titular *de fato* de um ativo no exterior pode ser definido como sendo aquele que detém o proveito econômico sobre o bem e a sua eventual disponibilidade, mesmo que não esteja amparado pelo respectivo título jurídico (*e.g.*, o registro de propriedade em seu nome ou a titularidade de depósito bancário). Evidentemente, a chamada titularidade *de fato* poderá ser de difícil comprovação e exigirá anuência e aceite daquele que se apresenta como sendo o sujeito revestido de titularidade efetivamente jurídica.

⁸ O texto original do artigo 1o., § 5o., que excluía apenas condenado em ação penal *com decisão transitada em julgado* veio a ser vetado pela Presidência da República ao argumento de que se deveria impedir *que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT*. De outro lado, acabou permanecendo, no texto final da Lei, o artigo 5o., § 2o., inciso II, o qual prevê que a extinção da punibilidade para os aderentes ao RERCT somente ocorrerá se o cumprimento de todas as condições impostas pela lei se der *antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória*. Isso, aparentemente, significa que o indivíduo que estiver respondendo a processo criminal ainda não julgado poderá aderir ao RERCT nos prazos a serem definidos por ato regulamentar da Receita Federal do Brasil, mesmo que surja decisão condenatória após o ato de adesão, mas deverá cumprir todos os requisitos exigidos pela *Lei de Repatriação* antes do trânsito em julgado do respectivo *Decisum*.

- Depósitos bancários, certificados de depósitos, cotas de fundos de investimento, instrumentos financeiros, apólices de seguro, certificados de investimento ou operações de capitalização, depósitos em cartões de crédito, fundos de aposentadoria ou pensão;
- Operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica;
- Recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas;
- Recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica;
- Ativos intangíveis disponíveis no exterior de qualquer natureza, como marcas, copyright, software, know-how, patentes e todo e qualquer direito submetido ao regime de royalties;
- Bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis; e
- Veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária.

Tendo em vista a estrutura que foi adotada por essa disposição legal, caberia questionar se a *Lei de Repatriação* teve a intenção de apresentar lista *exemplificativa* ou lista *exaustiva* de bens que poderão ser objeto de regularização.

De um lado, a redação do *caput* do artigo 3º. induz a leitura de que se trata de lista aberta, pois refere expressamente que o *RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos... como*: [segue lista de hipóteses]. Tal redação transmite a clara impressão de que o legislador estaria apenas exemplificando os principais casos de bens a serem regularizados pelo novo Regime.

De outro lado, o fato de alguns bens terem sido expressamente excluídos do programa de regularização, por meio de veto da Presidência

da República⁹, representa forte argumento a favor da interpretação de que a Lei fornece lista exaustiva dos ativos no exterior que poderão se beneficiar das vantagens oferecidas pela nova legislação. A isso se soma a diretriz interpretativa fixada no artigo 111 do Código Tributário Nacional que impõe a interpretação literal em casos de suspensão, exclusão e dispensa de obrigações tributárias, o que permitiria concluir que as hipóteses contidas na Lei no. 13.254/2016 deveriam ser compreendidas restritivamente.

Em todo o caso, diante do impasse hermenêutico que se apresenta e tendo em vista a exposição a risco a que estará submetido o contribuinte que aderir – mesmo que de boa fé – ao RERCT, conforme se verá em tópico que segue, entende-se que a atitude conservadora se impõe no caso, de modo a somente submeter ao sistema de regularização os bens expressamente descritos no artigo 3o. acima referido.

Cabe ainda ressaltar que a Lei prevê que os seus efeitos serão aplicados aos *espólios* cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014 (artigo 1o., § 4o.). Em termos conceituais, o espólio representa *o conjunto de direitos e deveres pertencentes à pessoa falecida*, o qual representa mera “*criação jurídica*”, em si, desprovido de personalidade, sendo, em verdade, *simples massa patrimonial que permanece coesa até a atribuição dos quinhões hereditário dos herdeiros*¹⁰. Por essa razão, qualificamos aqui a inclusão do espólio no RERCT como um dos seus limitadores objetivos, uma vez que não se trata propriamente de um dos sujeitos beneficiados pela nova lei. De qualquer modo, o espólio, mesmo sendo definido, pelo artigo 2o. da INSRF no. 81/2001, como o conjunto de bens, direitos, rendimentos e obrigações da pessoa falecida, vem a ser caracterizado como um contribuinte do Imposto sobre a Renda. Nesse particular, conforme será debatido com maior profundidade no último tópico deste artigo, cabe observar que a apuração dos eventuais valores a serem regularizados por meio do RERCT não poderá simplesmente

⁹ Foi objeto de veto a previsão de incluir no RERCT *jóias, pedras e metais preciosos, obras de arte, antiguidades de valor histórico ou arqueológico, animais de estimação ou esportivos e material genético de reprodução animal, sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária*. O motivo para tal veto foi a *dificuldade de precificação dos bens e de verificação da veracidade dos respectivos títulos de propriedade*.

¹⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. São Paulo: Atlas, 6a. Edição, 2006, pp. 6-7.

tomar em consideração a integralidade dos bens formadores do espólio, uma vez que não se pode pretender tributar a título de imposto de renda o patrimônio do indivíduo em situação de irregularidade, mas apenas os acréscimos patrimoniais que não foram devidamente informados no passado ao Fisco.

Por fim, impõe-se destacar que a nova *Lei de Repatriação “isenta”* (*rectius* anistia, conforme artigo 180 do CTN) da multa de 100% prevista no seu artigo 8o. os valores constantes em contas no exterior de até R\$ 10.000,00¹¹. Isso significa dizer que o contribuinte poderá regularizar a situação jurídica de depósitos bancário no exterior com esse montante, mas que não foram declarados às autoridades brasileiras, devendo recolher apenas o percentual de 15% desse valor a título de Imposto sobre a Renda (artigo 6o.).

(iii) *Requisitos temporais*: relativamente a limitadores temporais, a Lei no. 13.254/2016 estabelece duas regras básicas.

Em primeiro lugar, a Lei restringe o novo regime aos bens que foram de titularidade de residente ou domiciliado no Brasil até 31 de dezembro de 2014 (artigo 1o., § 1o. e artigo 2o., inciso II). Considerando a abrangência dessa regra e a clareza do seu limitador temporal, não se vislumbra, em um primeiro momento, maiores dificuldades na delimitação do período de sua aplicação em relação ao passado. De qualquer modo, mesmo em relação a esse marcador temporal, deverá ser analisado, no tópico 4 deste texto, se a forma de incidência dessa norma tributária mostra-se compatível com a garantia constitucional da irretroatividade.

De outro lado, a Lei fixa tratamento especial para os *rendimentos, frutos e acessórios* advindos de determinado bem no exterior, os quais tiverem sido auferidos no ano-calendário de 2015, ou seja, em momento posterior ao limitador de 31 de dezembro de 2014. Nessa hipótese, tais rendimentos acessórios deverão ser regularizados por meio de sua inclusão nas Declarações de Ajuste de Imposto sobre a Renda do ano-calendário de adesão ao RERCT e posteriores, conforme estabelece o

¹¹ Para detalhamento conceitual dos termos pertinentes à repatriação de ativos, vide MASI, Carlo Velho. *Criminalidade Econômica e Repatriação de Capitais: Um estudo à luz da Política Criminal Brasileira*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011, pp. 367 e ss.

artigo 4o., § 7o., da Lei no. 13.254/2016, sendo que a sua regularização exige o pagamento de imposto devido, com juros de mora, mas sem a inclusão de multas, tendo em vista a determinação legal expressa de aplicação, no caso, do instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do CTN). Nesse particular, identifica-se, de pronto, uma relevante lacuna legislativa que deveria preocupar os contribuintes que pretendem aderir ao novo Regime Especial. Isso porque pode-se tranquilamente imaginar a situação de um particular que seja proprietário de determinado bem não declarados no exterior, o qual gera, mês a mês, novos rendimentos (*e.g.*, um imóvel que rende alugueis mensais) e, por consequência, faz surgir novos ativos que periodicamente estarão submetendo o seu titular à situação de irregularidade, inclusive, enquadrando-o na posição de cometimento de determinados tipos penais. Nesse caso, portanto, o contribuinte que pretende regularizar a situação jurídica dos seus ativos no exterior estará exposto a risco relativamente aos novos rendimentos auferidos nos meses do ano-calendário de 2016, os quais, em tese, não poderão se beneficiar das vantagens previstas na Lei no. 13.254/2016, em especial da anistia penal prevista nesse mesmo diploma legal.

(iv) *Requisitos de procedência*: Por fim, a regularização de bens não informados às autoridades brasileiras que estejam no exterior impõe seja observado requisito que toca na procedência lícita dos recursos que foram necessários para a apropriação pelo contribuinte desses ativos. Isso significa dizer que somente poderão ser objeto de regularização os bens localizados no exterior cujos recursos de aquisição tiverem origem em *atividades permitidas ou não proibidas pela lei* (artigo 2o., inciso II). Possivelmente, tal exigência pode ser vista como sendo a polêmica dentre as inovações introduzidas pela *Lei de Repatriação*, na medida em que, conforme se pretende analisar em seguida, tal comprovação de licitude originária poderá mostrar-se um tanto difícil, talvez até impossível, o que, novamente, irá expor o contribuinte a situação de insegurança jurídica.

Ora, considerando a possibilidade de as autoridades ingressarem, posteriormente, com expedientes investigatórios que poderão desconstituir a validade da auto-declaração fornecida pelo particular de que os seus bens teriam procedência em atividade lícita (artigo 4o., § 1o., inciso IV), desde que esse documento não seja o único indício de ilicitude invocado pelas autoridades públicas (artigo 4o., § 12, inciso I),

cabe questionar se os contribuintes em situação de irregularidade terão estímulos oficiais suficientes para a adesão ao RERCT.

2. PROCEDIMENTO A SER SEGUIDO

No que tange ao procedimento de adesão ao *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária*, a Lei no. 13.254/2016, mesmo que ainda dependa de regulamentação da Receita Federal do Brasil (artigo 10), já antecipa algumas das medidas que deverão ser adotadas pelo contribuinte que pretenda legalizar a situação jurídica do patrimônio não declarado no exterior.

Primeiramente, a *Lei de Repatriação* prevê a entrega de uma *declaração única de regularização específica* (artigo 4o.) por parte do contribuinte, a qual deverá:

(I) ser protocolada junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e junto ao Banco Central do Brasil;

(II) Identificar o declarante, por meio da sua qualificação detalhada;

(III) conter a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de sua propriedade em 31 de dezembro de 2014, com o respectivo valor em real, ou a descrição das condutas ilícitas praticadas pelo declarante e dos bens irregulares gerados por elas, no caso não mais existir saldo em conta ou não ter mais ele o respectivo título de propriedade em 31 de dezembro de 2014;

(IV) fornecer informações detalhadas dos bens a serem regularizados que permitam a identificação da sua natureza, da sua titularidade e da sua origem; e

(V) conter uma declaração espontânea do contribuinte de que todos os ativos a serem regularizados originaram-se de atividade econômica lícita.

O texto da Lei não fixa nenhuma forma especial para a redação e para a apresentação de documento declaratório nem explicita o conteúdo mínimo que os respectivos itens deverão conter. Diante disso, será fundamental que o ato normativo a ser expedido pela RFB venha a preencher todas as lacunas contidas na lei, de modo a resguardar o particular de eventuais surpresas e inseguranças no que se refere ao seu ato de adesão, especialmente considerando que tal declaração terá efeitos

de confissão irrevogável e irretroatável dos débitos (artigo 6o., § 8o.) e o preenchimento equivocado dessa *Declaração Única* poderá culminar na exclusão do contribuinte do RERCT, com efeitos extremamente negativos.

Além do protocolo da *Declaração Única*, a adesão ao RERCT exigirá que o contribuinte venha a cumprir outras obrigações tributárias acessórias, tais como (i) a apresentação de declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física; (ii) a apresentação de declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada; e (iii) o refazimento da escrita contábil relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica.

A regularização de ativos no exterior exigirá o pagamento de Imposto sobre a Renda à alíquota de 15% sobre o montante total dos bens declarados, o qual deverá ser considerado – por ficção jurídica – como riqueza integralmente auferida pelo contribuinte a título de ganho de capital no ano-calendário de 2014. Sobre o valor de tributo a recolher, incidirá multa de 100% (artigo 8o.), estando dispensado o pagamento de todas as demais penalidades fiscais ou cambiais que poderiam ser impostas por órgãos de fiscalização relativamente aos fatos confessados (artigo 6o., § 4o.). Além disso, sobre o valor principal do imposto devido não incidirão acréscimos moratórios (artigo 6o., § 6o.).

Como contrapartida a essas vantagens econômicas garantidas ao contribuinte, o RERCT impõe o pagamento à vista do crédito tributário apurado seguindo os critérios acima descritos (artigo 5o.), sem possibilidade de parcelamento. Não há dúvida de que, em alguns casos, principalmente naqueles em que os bens a serem regularizados sejam imóveis¹², o ônus a ser assumido pelo contribuinte, obrigado

¹² No projeto de lei, havia previsão de parcelamento em 12 vezes no caso de declaração de bens imóveis mantidos irregularmente no exterior (artigo 5o., §§ 3o. e 4o.), obviamente presumindo que a ausência de liquidez imediata desses ativos poderiam dificultar ou impedir a legalização do patrimônio não informado ao Fisco. No entanto, a Presidência da República acabou vetando a possibilidade de parcelamento, sustentando, em sua mensagem de veto, que o *parcelamento é favor fiscal, que deve ser concedido apenas àqueles que tenham reais dificuldades financeiras, dificuldade essa que deve ser mensurada levando-se em consideração a totalidade do patrimônio e dos bens e ativos do contribuinte, e não apenas aqueles bens e ativos objeto do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT.*

a quitar expressivo montante em única parcela e em exíguo prazo, poderá inviabilizar a adesão ao Regime Especial de Regularização ou poderá forçá-lo a alienar seu patrimônio para que consiga atender às exigências impostas pela nova *Lei de Repatriação*. Cabe, ainda, ressaltar que o Imposto sobre a Renda pago a tal título seguirá a sistemática da tributação definitiva, não admitindo qualquer restituição de valores recolhidos anteriormente no mesmo período (artigo 6o., § 7o.).

O prazo específico para se aderir ao RERCT ainda não se encontra especificado, na medida em que a Lei no. 13.254/2016 apenas estabelece que tal adesão poderá ocorrer em 210 dias após a entrada em vigor do ato da Receita Federal do Brasil que vier a regulamentá-la (artigo 7o.).

Por fim, a Lei no. 13.254/2016 impõe, como obrigação acessória adicional ao contribuinte que aderir ao Regime Especial, a necessidade de manter, pelo prazo de 5 anos, em *boa guarda e ordem e em sua posse* toda a documentação que embasar a *Declaração Única* por ele protocolada, de modo a apresentá-la se e quando exigida pela Receita Federal do Brasil. Isso significa dizer que, pelo período de cinco anos após a adesão ao RERCT, o contribuinte poderá sofrer fiscalização e ser auditado acerca do valor dos bens declarados, o que permite concluir que, durante esse quinquênio, será permitido às autoridades fiscais promoverem lançamento de ofício que pretenda cobrar *tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago* (artigo 8o., § 1o.). Verifica-se, de pronto, que tal exigência legal não apenas expõe o contribuinte que pretende aderir ao RERCT a mais uma situação de risco, como também cria prazos inéditos para constituição de crédito tributário, os quais, como se verá em seguida, não poderiam desrespeitar as regras já fixadas no Código Tributário Nacional.

3. FOCOS DE EXPOSIÇÃO A RISCOS NA ADESÃO AO RERCT

É indiscutível que o cometimento de ilicitudes não deve ser incentivado nem pode ser premiado pelo Estado. Partindo dessa premissa, algumas renomadas vozes vem manifestando contrariedade à Lei no. 13.254/2016, principalmente no que se refere às anistias concedidas, às extinções de punibilidade garantidas e à forma privilegiada de pagamento de Imposto sobre a Renda, vantagens essas que seriam ilegítimas e desproporcionais, principalmente porque concedidas a indivíduos que

violaram, no passado, a legislação brasileira. Portanto, sustentam que o novo Regime Especial de Regularização seria anti-isonômico, na medida que atribuiria tratamento diferenciado e privilegiado precisamente àqueles que cometeram ilícitos no passado, os quais, agora, poderão quitar todas as suas obrigações mediante o pagamento de impostos em quantia inferior ao que seria devido caso tivessem, à época, cumprido os seus deveres fiscais.

Prima facie, tal raciocínio aparenta ser procedente. Essa conclusão, porém, engloba uma certa circularidade semântica, uma vez que é inerente ao conceito de anistia, remissão, perdão etc... a necessidade de garantir àqueles que cometeram infrações no passado o reconhecimento de que tais ilícitos serão esquecidos e não mais perseguidos pelo Direito. Desse modo, em todos os casos, os agraciados por esse tipo benefício legal sempre ficarão em posição diferenciada perante aqueles que arcaram com os custos mais elevados que o cumprimento da lei normalmente impõe. Ora, inexistente anistia que não privilegie o anistiado, o qual, por consequência lógica, receberá um tratamento diferenciado daquele recebido pelos indivíduos que não chegaram a cometer o respectivo ilícito no passado. Cabe lembrar que a concessão de qualquer parcelamento tributário acaba privilegiando o devedor contumaz em prejuízo do contribuinte que paga assiduamente os seus tributos, uma vez que o primeiro, além de poder pagar suas dívidas passadas com relevantes descontos em multas e acréscimos moratórios, também terá obtido a vantagem de usufruir dos recursos que não foram, à época, destinados à quitação tempestiva dos seus encargos tributários, enquanto que o segundo, não apenas pagou os seus débitos em dia, arcando com o ônus inerente aos eventuais pagamentos em atraso, como também acabou se “*descapitalizando*” para dar conta do pagamento assíduo dos seus débitos tributários, muitas vezes necessitando captar empréstimos onerosos no mercado financeiro para recompor tais gastos.

Por isso, as regras jurídicas que assumem essa natureza abonadora de ilícitos já cometidos devem ser pensadas em termos predominantemente prospectivos, pois não visam a reparar nem a punir fatos passados, mas sim a restabelecer, para o futuro, a ordem jurídica, tendo em vista algum interesse público superior que justifique o esquecimento das infrações praticadas. Assim, em se partindo do pressuposto de que o interesse público será promovido com a legalização dos bens mantidos

irregularmente no exterior (principalmente em razão do expressivo volume de novas receitas que serão geradas por meio desse processo¹³), não deveria espantar o fato de a Lei no. 13.254/2016 dedicar tratamento diferenciado e conceder vantagens àqueles indivíduos que praticaram ilícitos relativamente ao patrimônio não declarado às autoridades brasileiras.

Não há dúvida, portanto, de que aquele que possui patrimônio no exterior em situação de irregularidade deve valer-se da oportunidade única concedida pela nova *Lei de Repatriação*. Mesmo que assim seja, não se pode deixar de observar que a adesão ao novo Regime de Regularização poderá expor a inúmeros e incontornáveis riscos o contribuinte interessado em sair da situação de ilicitude, não obstante o esforço que esse venha a empenhar para cumprir integralmente todas as exigências legais impostas. Identificamos na nova Lei ao menos três focos de exposição a riscos, quais sejam: (i) a abertura que se atribui às autoridades brasileiras para reverem e desconstituírem a natureza lícita dos bens que serão incluídos no programa de legalização, (ii) a possibilidade de agentes fiscais revisarem o valor dos ativos apurados pelo contribuinte, com poder para promoverem novo lançamento tributário que vise à cobrança da integralidade do crédito tributário que seria devido, como se não tivesse havido qualquer adesão ao RERCT, e (iii) a instauração ou continuação de procedimentos criminais relativamente aos ilícitos espontaneamente confessados pelo particular, caso esse venha a ser excluído do RERCT sob acusação de falsidades contidas na documentação por ele apresentada. Veja-se, portanto, que a Lei no. 13.254/2016, de um lado, pretende garantir uma rota de saída da posição de ilicitude na qual se encontram alguns brasileiros – fixando um procedimento de transição para que regularizem a situação de patrimônio mantido fora do País –, mas, de outro, segura o particular como refém de posteriores revisões e auditorias que poderão ser realizadas pelas

¹³ Estimativas – cujos critérios porém não são totalmente claros – apontam a possibilidade de arrecadação que oscila entre 70 bilhões e 150 bilhões de reais em novas receitas geradas pela Lei no. 13.254/2016. Segundo o relatório de Capitais Brasileiros no Exterior (CBE) do Banco Central do Brasil, o montante total de ativos mantidos por brasileiros no exterior e declarados alcança R\$ 394,2 Bilhões no ano-calendário de 2014 (<http://www4.bcb.gov.br/rex/CBE/Port/ResultadoCBE2014p.pdf>, acesso em 2.2.2016).

autoridades públicas, colocando o contribuinte em um ambiente de absoluta insegurança jurídica relativamente ao seu futuro, na medida em que não terá ele condições de adequadamente prever, controlar e calcular os efeitos jurídicos do ato de adesão ao RERCT¹⁴.

É verdade que a Lei proíbe que os agentes fiscalizadores se valham da “*Declaração de regularização*” apresentada pelo particular como “*único indício*” para a instauração posterior dos expedientes investigatórios que poderão ser movidos contra esse indivíduo que confessou espontaneamente os ilícitos cometidos no passado¹⁵. Essa previsão, porém, está longe de garantir efetiva segurança ao contribuinte contra procedimentos fiscalizatórios abusivos e infundados, uma vez que não esclarece quais outros elementos (*e.g.*, a natureza, a qualidade ou a verossimilhança desse dado indiciário) deverão se somar ao documento declaratório sob suspeita, de modo a permitir que agentes públicos usem o ato confessional praticado espontaneamente pelo particular contra ele próprio. Dizer que um documento não poderá ser o “*único indício*” para a instauração de futuras investigações significa, em outra leitura, que bastará que esse elemento seja somado a qualquer outro “*indício*” levantado pelas autoridades. Assim, a simples invocação de algum outro “*indício*” de suspeita¹⁶, em tese, poderá prontamente legitimar a desconstituição do ato de adesão ao RERCT e sumariamente excluir o indivíduo que foi estimulado a revelar ao Estado o cometimento de ilícitos no passado. Ora, caberia questionar se os agentes fiscalizadores terão alguma dificuldade em identificar ou em produzir um – e apenas

¹⁴ Sobre a dimensão da calculabilidade para a concretização do princípio da segurança jurídica, vide ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2a. edição, 2011, p. 131.

¹⁵ Art. 4o.. (...) § 12. *A declaração de regularização de que trata o caput não poderá ser, por qualquer modo, utilizada:*

I - como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal;

II - para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes.

¹⁶ Lembre-se que a Lei não exige alguma prova material concreta nem demonstração robusta de origem ilícita dos bens sendo regularizados, mas apenas proíbe que a declaração de regularização seja utilizada como o único indício de ilicitude.

um – elemento adicional de suspeita que se somará à “*declaração de regularização*” já apresentada, de modo a colocar novamente o particular em uma posição de ilicitude, mas agora em situação de maior fragilidade perante as autoridades públicas, pois já terá fornecido um relatório detalhado de todas as ofensas cometidas.

A restrição à possibilidade de regularizar apenas os ativos de procedência lítica é evidentemente justificável, na medida em que não seria plausível nem juridicamente legítimo conceder-se irrestrito perdão estatal pela prática de todo e qualquer tipo de ilícito penal que tenha, no passado, gerado vantagem econômica aos infratores que remeteram ou mantiveram bens no exterior. De qualquer modo, não se pode deixar de questionar se os contribuintes bem intencionados e de boa fé terão, diante de si, um cenário jurídico confiável para retirarem seu patrimônio de uma situação de clandestinidade ou se estarão apenas assumindo o ônus de se colocarem em uma posição jurídica de extrema insegurança e instabilidade. Isso porque, de acordo com a Lei no. 13.254/2016, mesmo tendo confessado o cometimento de ilícitos passados e tendo quitado obrigações tributárias impostas pela nova Lei, os indivíduos que aderirem ao novo programa de anistia estarão expostos ao risco de posterior exclusão do RERCT (artigo 9o.), caso as autoridades nacionais entendam pela existência de falsidades, imprecisões ou omissões na declaração apresentada pelo contribuinte. E as consequências dessa exclusão são extremas, principalmente porque acarretam a cobrança da integralidade do crédito tributário que seria devido, como se nenhuma confissão espontânea tivesse sido praticada, e levam invariavelmente o particular ao desgaste de se submeter a procedimentos investigatórios, os quais, como se sabe, geram consequências negativas mesmo que venham a se mostrar infundados e sejam, ao final, considerados nulos. Como nenhuma lei contém, em si, a garantia de sua adequada aplicação, não se pode desprezar o risco existente na adesão a um regime que pretende atrair indivíduos que sabidamente praticaram ilícitos, mas que hoje pretendem manifestar arrependimento em relação a eles, de modo a sanar os erros cometidos no passado, oferecendo como contrapartida uma curiosa espécie de “*anistia reversível*”, em que o perdão pelas infrações cometidas poderá ser posteriormente revisto e desconstituído pelos agentes públicos que, em razão das suas funções precípuas, possuem uma inclinação natural a identificarem ilicitudes.

Com efeito, a nova *Lei de Repatriação* acaba obrigando o particular a tomar uma decisão trágica, uma vez que esse estará diante de uma encruzilhada com dois desconfortáveis caminhos a escolher, quais sejam: o aderir ao RERCT, assumindo o risco de sua posterior exclusão do Regime Especial, caso sejam suscitadas suspeitas quanto aos termos da auto-declaração apresentada, ou o manter-se na indesejável posição de ilicitude, com o enorme fardo de, no futuro, ter de responder juridicamente por todos os ilícitos cometidos. Nenhuma das duas alternativas disponíveis, portanto, mostra-se plenamente satisfatória para o contribuinte de boa fé que tem a sincera intenção de regularizar a situação do seu patrimônio mantido fora do País.

4. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS QUESTIONÁVEIS DA LEI NO. 13.254/2016

Além de sérios riscos que serão assumidos pelo contribuinte bem intencionado que aderir ao RERCT, a Lei no. 13.254/2016 introduz inúmeros dispositivos que regulam matéria tributária aparentemente de modo incompatível com a Constituição e com o Código Tributário Nacional. Não há dúvida de que a *Lei de Repatriação* garante vantagens relevantes ao particular que pretender regularizar perante as autoridades brasileiras a sua situação patrimonial, de modo que os defensores incondicionais dessa Lei poderão alegar que esses possíveis vícios de validade teriam que ser deixados de lado por aqueles realmente interessados em se beneficiar do Regime Especial, os quais estariam obrigados a abdicar de qualquer pretensão de questionamento desses aspectos perante o Judiciário, até porque são obrigados a apresentar confissão irrevogável e irretratável dos débitos declarados (artigo 6o., § 8o.). Seria como se o Estado estivesse oferecendo ao particular uma proposta do estilo “*pegar ou largar*”, ou seja, em que o contribuinte estaria obrigado ou a se submeter a um regime jurídico marcado por nulidades, abrindo mão da possibilidade de questionar judicialmente tais defeitos pontuais, ou a se resignar com a sua posição de ilicitude, aceitando as consequências extremas de ter de responder, no futuro, a processos tributários e criminais. Obviamente esse tipo de raciocínio – marcado por um radical relativismo – não pode ser aceito, na medida em que sugere que essa lei específica, ao conceder vantagens a indivíduos

que cometeram ilícitos no passado, deveria ser interpretada e aplicada de modo apartado do sistema jurídico-constitucional, como se o Estado de Direito pudesse, nesse caso particular, ser colocado entre parênteses, tendo em vista os destinatários finais desse diploma legal, os quais supostamente não seriam dignos de receber a observância integral da Constituição e do Código Tributário Nacional. Ora, o cumprimento da Constituição não pode ser visto como uma questão negociável pelos Poderes Constituídos, como se esses pudessem oferecer ao contribuinte uma via de regularização de suas ilicitudes, impondo a renúncia à parcela das garantias consagradas no Texto Constitucional, como se fosse moeda de troca a ser oferecida em contrapartida de vantagens mais relevantes¹⁷.

Com efeito, a Lei no. 13.254/2016 deverá ser interpretada e aplicada de acordo com a integralidade dos dispositivos constantes da Constituição e do Código Tributário. Isso significa dizer que o contribuinte interessado em aderir ao RERCT deverá estar autorizado a se valer dos benefícios oferecidos pelo novo diploma legal, especialmente das anistias, remissões e extinções de punibilidade garantidas, sem qualquer prejuízo de postular posteriormente o reconhecimento judicial da invalidade daqueles aspectos incompatíveis com as normas constitucionais e com as normas gerais de direito tributário. Com isso, deve-se permitir ao particular afastar judicialmente a aplicação dos artigos inválidos contidos na nova Lei, bem como reverter os efeitos jurídicos por ela provocados que estejam em contradição com o restante do sistema tributário.

Uma leitura atenta da Lei no. 13.254/2016 permite identificar ao menos cinco aspectos tributários que aparentam estar afrontando a Constituição e o Código Tributário Nacional, principalmente no que se refere à violação à norma de competência do Imposto sobre a Renda, ao desrespeito às regras de prescrição e decadência em matéria tributária e à agressão à irretroatividade e à isonomia. É o que se passa a demonstrar.



¹⁷ Sobre os limites na renúncia a Direito Fundamental, vide ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a Direito Fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011: *Caso se aceite a renúncia e a “confissão irretratável e irrevogável” em caso de tributo inconstitucional, indiretamente estar-se-ia aceitando a não observância da supremacia da Constituição e a possibilidade de manutenção de diplomas legislativo (rectius: de seus efeitos) inconstitucionais por via de lei ordinária e, o que é pior, por simples assentimento do contribuinte.* (p. 195)

4.1. TRIBUTAÇÃO DE PATRIMÔNIO COMO SE RENDA FOSSE

O artigo 6o. da Lei no. 13.254/2016¹⁸ cria novo fato gerador do Imposto sobre a Renda, fabricando hipótese de suposto *ganho de capital*, em que o contribuinte é obrigado a reconhecer a ocorrência, no ano-calendário de 2014, de acréscimo patrimonial referente à totalidade dos bens mantidos no exterior sem declaração, não obstante tenha essa riqueza sido adquirida em período anterior. Isso significa dizer que o particular, por imposição legal, deverá tratar como se tivesse sofrido, no ano de 2014, enorme variação patrimonial positiva, mesmo que, em realidade, esse acúmulo de riqueza nova tivesse se originado de modo gradual e prolongado no tempo. Aliás, não se pode desprezar a possibilidade de o patrimônio mantido irregularmente no exterior ter sido gerado a partir de rendimentos mensais de baixa monta (*e.g.*, pequenas remunerações por trabalhos esporádicos) que foram sendo acumulados de modo contínuo por décadas, os quais, caso tivessem sido analisados como fatos tributáveis em cada período de apuração, poderiam se enquadrar em faixas de isenção do imposto sobre renda. Assim, mesmo que hoje tenha o particular um valor expressivo de ativos mantidos no exterior, a tributação de *todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País* como se renda fosse – ainda mais a título de ganho de capital – aparenta não se compatibilizar com a norma de competência do imposto de renda, prevista no artigo 153, III, da CF/1988¹⁹ nem com a norma geral de direito tributário que fixa, no artigo 43 do CTN²⁰, o fato

¹⁸ Art. 6o. Para fins do disposto nesta Lei, o montante dos ativos objeto de regularização será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda que nessa data não exista saldo ou título de propriedade, na forma do inciso II do caput e do § 1o. do art. 43 da Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento do imposto de renda sobre ele, a título de ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento), vigente em 31 de dezembro de 2014.

¹⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

²⁰ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

gerador possível desse tributo. Tal incompatibilidade surge porque a Lei ordinária que institui o Regime Especial de Regularização de ativos no exterior promove uma completa subversão do conceito constitucional e legal de renda, de modo a tratar, por pura ficção legal, uma dimensão de patrimônio já incorporado à esfera jurídica do contribuinte como se fosse acréscimo patrimonial gerado por meio de ganho de capital em um único ano. Neste ponto, portanto, alguns esclarecimentos conceituais devem ser aqui realizados.

Ninguém seriamente colocaria em disputa que, em nosso ordenamento jurídico, o elemento nuclear do fato gerador do imposto de renda seja a existência de “*acrécimo patrimonial*”²¹, sendo, por outro lado, indisputado que esse imposto federal jamais possa ter a pretensão de tributar diretamente o próprio patrimônio do contribuinte. De qualquer modo, não se pode perder de vista que o núcleo semântico da expressão “*acrécimo patrimonial*” contém, em si, uma referência ao vocábulo “*patrimônio*”. Isso significa reconhecer que *patrimônio* e *acrécimo patrimonial* são conceitos intimamente ligados, o que, porém, de nenhum modo significa admitir que sejam termos idênticos e intercambiáveis. Obviamente não! A dimensão econômica ilustrada e captada por cada um desses conceitos jurídicos é invariavelmente distinta. Senão, vejamos.

O “*patrimônio*” representa uma universalidade jurídica de bens, direitos e obrigações, passíveis de apreciação econômica, as quais são identificadas com base na titularidade jurídica de um indivíduo²². Tal universalidade de bens, portanto, não é um dado natural, verificado empiricamente, mas é o reconhecimento jurídico de que um conjunto de direitos e deveres está vinculado à esfera de imputação de uma

²¹ ...*acrécimo patrimonial* é o próprio objeto da incidência do imposto de renda, segundo a norma complementar definidora do seu fato gerador, de modo que o *patrimônio* se apresenta como parte integrante e essencial desta hipótese de incidência, pois é a partir dele que se pode determinar a ocorrência ou não do acréscimo visado pela tributação. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41)

²² ...o *patrimônio* não se resume ao dinheiro, às contas bancárias e aos objetos ostentados por uma pessoa, eis que engloba todos os direitos e obrigações, com valor econômico, que essa pessoa tenha. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 67)

determinada pessoa²³. A tributação do patrimônio, portanto, sempre indica a captação de uma riqueza *estática*²⁴, na medida em que se direciona à manifestação econômica vinculada, não à uma atividade ou à uma ação, mas ao *status*²⁵ de titularidade portado por um indivíduo em relação a um conjunto de bens que já se encontram incorporados à sua esfera jurídica. Normalmente nesses casos, temos a tributação que incide sobre o *fato-propriedade*, como ocorre no Imposto Territorial Rural, no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores e no Imposto Predial e Territorial Urbano.

Já o conceito “*acréscimo patrimonial*” deve ser compreendido por meio do resultado das atividades econômicas que produzem novas riquezas a serem, futuramente, incorporadas à esfera jurídica do particular, de modo a permitir identificar um *plus* no seu patrimônio, após o transcurso de determinado período de tempo. Com efeito, se o patrimônio representa riqueza estática, o acréscimo patrimonial representa riqueza *dinâmica*²⁶, uma vez que este ilustra os movimentos que o patrimônio sofre dentro de determinado intervalo temporal, mais especificamente as mutações patrimoniais positivas tidas pelo indivíduo em um período a ser previamente delimitado pelo legislador. Aliás, considerando a continuidade dos eventos que alteram a posição econômica de qualquer indivíduo, pode-se dizer que todos estamos, dinamicamente²⁷, sofrendo mudanças ininterruptas (positivas

²³ ...o patrimônio é um bem universal instituído pelo direito, composto por uma multidão de direitos referentes a bens físicos, outros direitos relativos a bens imateriais, obrigações pendentes de cumprimento, enfim, direitos e deveres de toda ordem, sempre com expressão econômica, os quais não teriam qualquer associação natural entre si, mas que passam a ter uma adesão ideal porque agrupados segundo uma norma jurídica e em razão de um mesmo sujeito de direito, que é o titular ou o devedor de cada um desses componentes. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 72)

²⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo Dialética, 2001, pp. 66/7.

²⁵ Aliás, *status* é a expressão latina que dá origem ao termo estático, sendo, etimologicamente, o modo de dizer como algo está. Já em grego, estático origina-se da expressão *hístanai*, que significa fazer ficar em pé.

²⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo Dialética, 2001, pp. 66/7.

²⁷ Interessante observar que o termo dinâmico em grego (*δυναμικός* - *dinamikós*), etimologicamente, significa a *potência de movimento ou mudança em um ser...* (ARISTÓTELES. *Metaphysics*, in BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995)

ou negativas) em nossa situação patrimonial, seja por novas rendas adquiridas, seja por reduções patrimoniais que estejamos sofrendo²⁸. Nessa esteira, três são os requisitos intrínsecos para identificação de acréscimo patrimonial tributável como renda²⁹, quais sejam: (i) existir uma fonte produtora de riqueza, já incorporada ao patrimônio do particular (renda de capital) ou oriunda de atividades físicas e intelectuais do indivíduo (renda de trabalho); (ii) haver a demarcação de uma periodicidade que permita verificar o status do patrimônio vinculado ao indivíduo dentro de um quadrante temporal; e (iii) a riqueza nova ser resultado/produto de uma atividade econômica referível a uma das fontes produtoras de riqueza manejadas pelo particular.

Fixados os critérios essenciais para a apuração de acréscimo patrimonial, pode-se identificar o campo de incidência do Imposto sobre a Renda, tal como definido na Constituição e no CTN. Isso significa dizer que o fato gerador do Imposto de Renda jamais poderá levar em consideração uma universalidade de bens que seja de titularidade de um contribuinte, em si considerada, mas deverá avaliar, de modo dinâmico, a oscilação positiva no volume do seu patrimônio, tendo em vista um determinado período de apuração. Não é por outro motivo que *a base de cálculo do imposto de renda corresponde à diferença entre o patrimônio do contribuinte no início e no fim do período-base de apuração da obrigação tributária*³⁰.

Pois bem, dentro desse esquadro semântico, o *ganho de capital* inclui-se no conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial gerado pela alienação de parcela dos bens formadores do patrimônio do contribuinte. Dito de outro modo, o ganho de capital representa a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição³¹. Como se vê, portanto, a noção de *todos*

²⁸ Por isso mesmo, considerando que o fato gerador do imposto de renda é sempre o aumento no patrimônio do contribuinte, ele somente ocorrerá se houver, dentro do período de apuração, uma soma algébrica positiva de todos os fatores positivos (direitos) e negativos (obrigações) que tenham afetado, de tal sorte que se pode dizer que o fato gerador do imposto de renda se exprime pela equação “mais direitos menos obrigações é igual a lucro” e, ao contrário, “menos direitos, mais obrigações é igual a prejuízo”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 74)

²⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo Dialética, 2001, pp. 68/9.

³⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 39.

³¹ Vide Lei no. 11.196/2005 e IN SRF no. 599/2005.

*os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País que estejam no exterior e não tenham sido declarados às autoridades brasileira não se enquadra nem no conceito de ganho de capital nem no conceito mais amplo de renda enquanto acréscimo patrimonial. Assim, representando o patrimônio do particular, tal grandeza não pode ser levada à tributação como se fosse acréscimo patrimonial obtido no ano-calendário de 2014, obrigando o particular a recolher imposto sobre realidade econômica incompatível (aliás, expressivamente mais ampla) com a sua respectiva norma de competência. Em verdade, a Lei no. 13.254/2016 cria evidente ficção jurídica, a qual exige sejam tratados como ganho de capital fatos econômicos que sabidamente não possuem essa natureza. Tal expediente normativo, porém, não se encontra à disposição do legislador tributário, pois esse somente está autorizado a impor tributos nos estritos limites das normas de competência fixadas na Constituição. Além disso, a ficção jurídica agora imposta sequer permite que o contribuinte produza prova em contrário, no sentido de poder demonstrar, dentre a totalidade dos recursos mantidos no exterior, a quantidade específica de riqueza que veio a ser gradualmente acumulada por ele em cada ano-calendário, de modo a submeter ao regime de tributação criado pela nova Lei de Repatriação apenas aquelas manifestações econômicas condizentes com o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Aliás, no que se refere à ilegitimidade das ficções jurídicas criadas pelo legislador no campo das imposições tributárias, mostra-se sempre pertinente a lição do ex-Ministro Carlos Velloso, proferida no RE no. 201.465-MG quando destacou que ...*não seria possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo a título oneroso; (...) [n]ão me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, ..., estabelecer, como renda, uma ficção legal.**

4.2. INCIDÊNCIA SOBRE FATOS NÃO ALCANÇÁVEIS PELO IMPOSTO SOBRE RENDA: HERANÇA E DOAÇÕES

Feitos os esclarecimentos sobre a efetiva dimensão econômica captável pelo conceito de *acrécimo patrimonial*, cabe apontar que não serão todas as mutações patrimoniais positivas que poderão ser alcançadas pela tributação da renda. Isso porque existem situações de puras transferências patrimoniais que culminam em mudanças positivas

no patrimônio do contribuinte, mas que não poderão ser submetidas à incidência do imposto sobre renda. Essa constatação, portanto, leva à conclusão de que o fato gerador do imposto de renda *é sempre acréscimo patrimonial, mas nem todo fator de acréscimo patrimonial integra o fato gerador, pois este somente compreende os aumentos no patrimônio que forem derivados de rendas ou de proventos de qualquer natureza, mas não os provenientes de transferências patrimoniais recebidas.*³²

Conforme antes destacado, a identificação de acréscimo patrimonial tributável pelo imposto de renda exige que se resgate a fonte produtora da riqueza nova, uma vez que, em alguns casos, é possível experimentar aumento de patrimônio sem que esse tenha sido gerado por uma atividade econômica específica promovida pelo particular. Com efeito, tais casos de transferências patrimoniais não representam efetivos fatos geradores do Imposto de Renda, uma vez que não estão vinculados a nenhum tipo de atividade econômica que possa representar a fonte produtora dessa riqueza nova. Representam, em verdade, ingressos novos que entram diretamente no patrimônio do particular³³ e que poderão ser aplicados no aumento da produtividade de novas receitas e rendimentos, os quais serão, por sua vez, tributados no futuro³⁴. Assim, deve-se excluir do âmbito de incidência do IR os acréscimos patrimoniais oriundos, por exemplo, de subvenções, de subscrição de capital, no caso de pessoas jurídicas, e de doações³⁵ e de heranças³⁶, no caso de pessoas físicas.

³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 75.

³³ *Sob o ponto de vista contábil, ...o procedimento ideal, por guardar coerência com a natureza jurídica das transferências patrimoniais, é o seu registro direto a crédito de uma reserva de capital, sem trânsito por receita e resultado, isto é, sem qualquer ingerência no lucro líquido.* (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, P. 152)

³⁴ *... as transferências patrimoniais distinguem-se das receitas, porque, ao contrário destas, que são produtos dos esforços do próprio patrimônio ou do seu titular, aquelas são injetadas de fora para dentro do patrimônio, para que este passe a contar com novos recursos necessários à produção de suas receitas e, por conseguinte, para frutificar.* (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 150)

³⁵ *...se há recebimento de uma doação, não há receita, porque sua natureza jurídica das doações é de transferência patrimonial.* (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, P. 131)

³⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 144

Essa questão introduz um segundo aspecto polêmico da Lei no. 13.254/2016, pois esse diploma legal impõe o pagamento de imposto sobre a totalidade do patrimônio mantido fora do país, sem dar qualquer atenção à natureza da fonte produtora que gerou a riqueza nova. Isso, com certeza, acabará gerando, em alguns casos concretos, o dever de o particular apurar imposto de renda sobre bens que foram adquiridos por meio de atos jurídicos que não se reproduzem em efetiva renda ou provento de qualquer natureza, o que ocorrerá tipicamente nos casos de transmissão de bens por sucessão *causa mortis* ou por doação. Ora, não é nada incomum para aqueles que hoje são proprietários de bens no exterior que essa riqueza tenha tido como causa o falecimento de seus parentes que sempre mantiveram patrimônio fora do País e que, por motivos de negligência, desconhecimento ou até pelo argumento (questionável) de proteção contra a instabilidade de nossa Economia, jamais chegaram a comunicar a sua existência às autoridades brasileiras. Com efeito, o contribuinte que agora quiser regularizar a sua situação jurídica desses ativos perante o Fisco Federal estará obrigado a pagar imposto de renda sobre fatos que estão fora do escopo de incidência desse tributo.

Aliás, mesmo que se rejeite o argumento da não-incidência do IR sobre meras transferências patrimoniais, ainda assim não se poderia perder de vista que a riqueza que vem a ser adquirida por meio de sucessão ou de doação encontra-se, por escolha legislativa, qualificada como hipótese de matéria *isenta ou não tributável*, conforme artigo 6o., XIV, da Lei no. 7.713/1988, artigo 23 da Lei no. 9.532/1997 e artigo 39, XV, do Regulamento do Imposto de Renda³⁷. E a Lei no. 13.254/2016 de nenhum modo dispõe sobre a revogação dessas regras isentivas, as quais, portanto, continuam valendo mesmo em relação aos bens não declarados que estejam no exterior. Aliás, sequer se pode dizer que a riqueza manifestada por essas transferências patrimoniais esteja totalmente imune à tributação, uma vez que são elas já captadas por norma de competência que foi atribuída pela Constituição aos Estados, *ex vi* o disposto no artigo 155, I, da CF/1988.

³⁷ Art. 39. Não entrarão no *cômputo do rendimento bruto*: XV - o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119.

Nesse particular, mais um esclarecimento se impõe, na medida em que a Lei no. 13.254/2016, no seu artigo 1o., § 4o., prevê que *os efeitos desta Lei serão aplicados também ao espólio cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014*. Novamente a interpretação conforme a Constituição se impõe nesse caso, pois, conforme já visto, o Imposto de Renda não pode tributar a universalidade de bens que são deixados pelo *de cujus* aos seus sucessores. Isso porque o fato *abertura de sucessão* de nenhum modo se qualifica como renda ou provento daquele que faleceu, motivo pelo qual não pode, em si e na sua integralidade, ser levado à tributação pelo IR. De outro lado, é evidente que poderá ser o caso de haver imposto de renda que ficará sob responsabilidade do espólio e, eventualmente, dos sucessores, mas isso se dará exclusivamente em relação aos débitos passados desse imposto que não foram tempestivamente quitados pelo *de cujus*. Assim, a aplicação do artigo 1o., § 4o., exigirá que se identifique dentre os bens formadores do espólio aquela parcela que se qualifica como rendas auferidas pelo *de cujus* que, no passado, que não foram corretamente levadas à tributação. No entanto, a *Lei de Repatriação* jamais pode ser interpretada como estando a determinar a incidência do IR sobre a universalidade dos bens transmitidos por herança³⁸.

Nesses termos, mais uma vez, a interpretação da Lei no. 13.254/2016 compatível com o sistema jurídico-tributário exige que o montante do imposto a ser pago como condição de regularização dos ativos no exterior seja apurado mediante a exclusão daqueles bens que, comprovadamente, foram integrados ao patrimônio do residente ou domiciliado no País por força de herança ou doação³⁹. Em verdade, nesses casos, a regularização da situação jurídica do patrimônio não declarado exigirá o pagamento do imposto estadual incidente na transmissão *causa mortis* e nas doações, até porque o legislador federal sequer teria competência para perdoar as dívidas tributárias e anistiar as penalidades relacionadas a tais fatos jurídicos.

³⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 214.

³⁹ Tal reconhecimento, aliás, poderá ser requerido judicialmente após a adesão ao RERCT, inclusive com a repetição de indébito referente aos valores pagos a maior.

4.3. CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS SEM OBSERVÂNCIA DOS PRAZOS PREVISTOS NO CTN

Um terceiro aspecto questionável da Lei no. 13.254/2016 diz respeito à sua clara inobservância às regras do CTN relacionadas à prescrição e decadência em matéria tributária.

Antes de mais nada, impõe-se sublinhar que é indisputada, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, a conclusão de que somente lei complementar está autorizada a dispor sobre normas que regulem os prazos extintivos de direitos a serem observados no campo tributário. Isso se dá porque o artigo 146, III, *b*, da Constituição prevê de modo expresso que somente o diploma legislativo complementar poderá fixar normas gerais de direito tributário sobre *obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*⁴⁰. De outro lado, se lida *a contrario sensu*, tal regra constitucional vem a proibir que lei ordinária venha a regular as matérias descritas no artigo 146 da CF, motivo pelo qual o uso desse tipo de veículo legislativo acarretará a sua inconstitucionalidade por usurpação da competência de lei complementar. Por isso, o Supremo Tribunal Federal tem o costume de decretar a inconstitucionalidade formal das leis ordinárias que venham a modificar as regras de prescrição e decadência em matéria tributária previstas no CTN, mesmo quando essa modificação seja apenas para criar hipóteses de exceção aos prazos já estabelecidos em lei complementar. Para fins ilustrativos, cabe lembrar o relevante Julgado produzido no RE no. 556.664/RS⁴¹, em que a Corte Suprema reafirmou o entendimento de que *normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar*, razão pela qual veio a declarar a inconstitucionalidade *dos arts. 45 e 46 da Lei no. 8.212/1991*,

⁴⁰ Nesse sentido, preciso o alerta de SANTI: *Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinado prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito e do direito de ação) das regras da decadência e da prescrição do direito do Fisco e da decadência e prescrição do direito do contribuinte, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.* (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2a. edição, 2001, p. 92)

⁴¹ STF, Pleno, RE no. 556.664/RS, Ministro Gilmar Mendes, DJ 13.11.2008.

por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5o. do Decreto-Lei no. 1.569/1977, em face do § 1o. do art. 18 da Constituição de 1967/69, os quais haviam pretendido (i) aumentar prazos prescricionais e decadenciais relativamente às contribuições de seguridade social, bem como (ii) criar nova hipótese de suspensão de prescrição.

Pois bem, feitas tais considerações preliminares, não se pode deixar de observar que a nova *Lei de Repatriação* veio não apenas a criar novos prazos para constituição de crédito tributário relacionado ao Imposto de Renda incidente sobre acréscimo patrimoniais ocorridos no passado, como também veio a fixar nova possibilidade de as autoridades fiscais promoverem lançamento de ofício suplementar relativamente aos valores declarados e pagos pelo contribuinte que vier a aderir ao RERCT. Vejamos com vagar essas duas situações distintas.

Em primeiro lugar, como já visto, a Lei no. 13.254/2016 determina que o contribuinte declare a existência de bens mantidos irregularmente no exterior e apure o Imposto de Renda que seria devido sobre a totalidade desses ativos, como se tivessem gerado ganho de capital em 31 de dezembro de 2014, impondo ao contribuinte o dever de promover o *autolancamento* do correspondente crédito tributário, aparentemente fazendo incidir, nesse caso, a modalidade constitutiva prevista no artigo 150 do CTN. Veja-se, pois, que a lei tributária fabrica uma nova hipótese de apuração do Imposto de Renda, a qual, supostamente, se materializou no dia 31 de dezembro de 2014, mesmo que, em realidade, não tenha havido qualquer acréscimo patrimonial nessa data, criando, com isso, um novo termo inicial para a contagem do prazo de constituição dos respectivos créditos tributários. De acordo com a nova Lei, o contribuinte terá o prazo de 210 dias contados da regulamentação a ser expedida pela Receita Federal do Brasil (artigo 7o.) para declarar o valor total do patrimônio mantido no exterior em situação de irregularidade, apurar o valor do imposto devido, aplicando a alíquota de 15% (artigo 6o.), calcular a penalidade que aplicável ao caso, *i.e.*, de 100% do tributo devido (artigo 8o.) e promover o recolhimento espontâneo da quantia devida, submetendo-se à fiscalização posterior das autoridades fiscais. Ora, não há dúvida de que o contribuinte, nesse caso, estará sendo chamado a cumprir as obrigações previstas no artigo 142 combinado com o artigo 150, ambos do CTN, praticando assim, ato de lançamento por homologação.

Ocorre que tais marcos temporais para constituição de crédito tributário inovam a ordem jurídica e não mantêm qualquer semelhança com as hipóteses já previstas no CTN. Como bem se sabe, o Código Tributário estrutura as suas principais regras decadenciais com base em prazo quinquenal que assume como termo inicial de seu transcurso ou *a ocorrência do fato gerador* – no caso de lançamento por homologação com pagamento antecipado, *ex vi* o disposto no seu artigo 150, § 4o. – ou o *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* – no caso de lançamento de ofício, previsto no seu artigo 170, § 3o., I. Ora, a Lei no. 13.254/2016 não observa nenhum desses parâmetros fixados em lei complementar, motivo pelo qual manifesta evidente inconstitucionalidade formal.

Aliás, relativamente às rendas que geraram os bens mantidos no exterior até 31 de dezembro de 2014 é muito provável que grande parcela delas tenha sido produzida em período muito anterior a essa data pré-fixada na lei ordinária. Em verdade, mostra-se bastante plausível pressupor que os acréscimos patrimoniais que se acumularam de modo a gerar o patrimônio hoje mantido irregularmente no exterior tenham sido gerados em anos anteriores a 2009, motivo pelo qual qualquer crédito tributário que se poderia pretender apurar com base em tais fatos econômicos já se encontra hoje integralmente extinto pela decadência, conforme determina categoricamente o artigo 156, V, do CTN. Com efeito, a Lei (ordinária) no. 13.254/2016 jamais poderia ter a pretensão de fabricar um fato gerador do imposto de renda como se ocorrido em 31 de dezembro de 2014, do mesmo modo que não poderia pretender ressuscitar crédito tributário já extinto pela decadência. Aliás, relativamente a tais aspectos, entendemos que sequer lei complementar teria legitimidade para agir de modo tão arrojado, trazendo de volta ao mundo jurídico créditos que já encerraram a sua vida útil. Mais uma vez aqui, a correta aplicação do diploma legal aqui sob análise impõe que se reconheça a possibilidade de o contribuinte aderir ao RERCT e requerer, posteriormente, a restituição do indébito tributário relacionado ao montante pago que já se encontrava extinto pela decadência⁴².

⁴² Quanto a esse argumento, devemos agradecer ao Prof. Luís Eduardo Schoueri que sustentou, com brilhantismo, esse ponto de vista.

Novamente, em relação a esse ponto, um defensor incondicional da Lei no. 13.254/2016 poderia alegar que o argumento da extinção pela decadência não poderia ser suscitado pelo contribuinte que desejar passar o seu patrimônio para a situação de legalidade, uma vez que teria ele promovido, no momento da adesão ao RERCT, uma confissão irrevogável e irretratável do débito pago. Tal interpretação, porém, mais uma vez peca ao pressupor que o Estado possa oferecer, por lei, ao particular regimes jurídicos em que o indivíduo ou submete-se a algumas inconstitucionalidades ou mantém-se em posição de ilicitude. Para esses, não haveria meio termo, seria um programa estatal do estilo “*pegar ou largar*”! Além disso, tal leitura passa a impressão de que um ato de vontade do contribuinte poderia permitir que ele renunciasse a garantias individuais consagradas na Constituição e, indiretamente, revogasse em parte determinados dispositivos legais constantes do CTN, o que se mostra, certamente, absurdo. Nesse sentido, é a lição de ADAMY:

Após consumada a causa de extinção do crédito, o consentimento do contribuinte é absoluta e invariavelmente irrelevante. Repise-se: o crédito tributário prescrito não pode ser ‘resgatado’ da prescrição pelo contribuinte. Sua vontade é irrelevante quer para a ocorrência de prescrição, que para a definição de seus efeitos. Prescrito o crédito tributário, assim permanecerá, não podendo o contribuinte, mesmo que queira, confessar ou transigir.⁴³

Em segundo lugar, também chama atenção o disposto no artigo 4o., § 6o., combinado com o artigo 9o., os quais fixam a obrigação acessória de manutenção por cinco anos de todos os documentos comprobatórios dos fatos objeto da Declaração de adesão ao RERCT, os quais poderão ser, posteriormente, submetidos à fiscalização das autoridades, o que poderá culminar, não apenas na exclusão do contribuinte do Regime Especial, caso apresentadas informações consideradas falsas, mas também na possibilidade de lançamento posterior da integralidade do tributos, multas e juros que seriam devidos⁴⁴. Curiosamente, a Lei não fixa o



⁴³ ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a Direito Fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 197.

⁴⁴ Nesse ponto, seria interessante definir qual a lei tributária que seria aplicável para a apuração do Imposto de Renda devido. Havendo exclusão do RERCT, teria o contribuinte (pessoa física, por exemplo) direito de apurar o imposto apenas sobre os rendimentos auferidos no exterior,

termo inicial do quinquênio para a boa guarda dessa documentação, de modo que se pode supor que esse intervalo deva ser contado a partir da data em que o contribuinte tenha aderido ao Regime Especial. Desse modo, pode-se estimar que as autoridades fiscais, de acordo com a nova *Lei de Repatriação*, terão a prerrogativa, nesses casos, de promoverem o lançamento de ofício da diferença do crédito tributário no prazo de cinco anos contados da data da adesão ao RERCT. Ocorre que, mais uma vez, tal inovação trazida por lei ordinária não se mostra compatível com as normas gerais de decadência e prescrição previstas no CTN, estando assim também marcada por inconstitucionalidade. Pode-se argumentar, portanto, pela nulidade dos futuros lançamentos a serem realizados com base no artigo 4o., § 6o., combinado com o artigo 9o., da Lei no. 13.254/2016.

4.4. VIOLAÇÃO À IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Em quarto lugar, identifica-se evidente afronta cometida pela Lei no. 13.254/2016 à regra constitucional contida no artigo 150, inciso III, alínea *a*, a qual proíbe a cobrança de tributo *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. Com efeito, além das invalidades acima detalhadas, pode-se coerentemente sustentar que a nova *Lei de Repatriação* também violou a regra da *irretroatividade tributária*, violação essa que chama atenção, não só pela clareza com que tal vício veio a ser cometido pelo legislador, mas também pelos efeitos contundentes que o reconhecimento dessa inconstitucionalidade poderá exercer sobre a real eficácia do Regime Especial de Regularização, uma vez que, em sendo correto o argumento que aqui proposto, estará comprometida a aplicação da maioria das regras de tributação criadas pela Lei no. 13.254/2016. Desse modo, vejamos.

Seguindo a lição de Ávila, a regra da proibição de retroatividade da lei *descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou a majoração de tributos relativamente a fatos*

com possibilidade de dedução e ajuste de valores já pagos em cada exercício e seguindo a tabela progressiva do IRPF, condições essas que não são permitidas pela Lei no. 13.254/2016? Veja-se que, dependendo do caso concreto, a apuração do Imposto de Renda nessas condições poderá ser economicamente mais vantajosa – mesmo com pagamento de todas as penalidades – do que o recolhimento de 30% sobre o valor total dos ativos mantidos no exterior.

que já se tenham consolidado completamente no passado, tendo como finalidade o dever de buscar um ideal de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade⁴⁵. Em síntese, dito de modo bastante simples, uma lei tributária, hoje, não poderá jamais pretender estabelecer o regime de tributação a ser aplicado em relação a fatos já materializados em data anterior à sua entrada em vigor, sob pena de violar o contexto de expectativas individuais legítimas protegido pelo princípio da segurança jurídica.

Pois bem, a Lei no. 13.254/2016 indubitavelmente tem a pretensão de fixar um fato gerador do Imposto de Renda, o qual, como se viu, por ficção jurídica, deverá ser considerado ocorrido em 31 de dezembro de 2014 (artigo 1o., § 1o., c/c artigo 6o.). E relativamente a tal fato, qual deverá ser a legislação tributária aplicável? Obviamente não será a legislação do Imposto de Renda vigente nessa mesma data nem serão as diferentes leis tributárias que vigoraram em cada ano-calendário em que o contribuinte veio a auferir *rendas e proventos de qualquer natureza* que se somaram ao ponto de gerar o patrimônio hoje mantido em clandestinidade no exterior. Na verdade, sobre esse suposto fato gerador materializado em *31 de dezembro de 2014* deverá incidir a lei ordinária que foi publicada e passou a vigor em *14 de janeiro de 2016* (artigo 12). Ora, não se poderia imaginar exemplo mais paradigmático de violação à irretroatividade tributária! Trata-se de situação que os juristas norte-americanos qualificariam como sendo um “*textbook case*”, em razão da clareza, simplicidade e do traço didático de que se reveste determinado caso marcante a ser invocado no esclarecimento de um conceito ou de uma tese jurídica.

Aliás, se analisada a partir da classificação doutrinária acerca das diferentes modalidades de aplicação da irretroatividade tributária, percebe-se que a Lei no. 13.254/2016 acabou cometendo a forma mais intensa de violação a tal regra constitucional, denominada por ÁVILA como sendo a modalidade de *ligação retroativa da hipótese de incidência com leis com referência pretérita total*, em que os pressupostos de fato já ocorreram antes da publicação da nova lei, mas o que ocorreu depois da nova lei foi a implementação da consequência jurídica, que ainda dependia de

⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1a. edição, 2004, p. 142.

*alguma circunstância*⁴⁶. A *Lei de Repatriação* vem a incorrer precisamente nesse defeito, pois cria, em 2016, inédita regra de tributação de ganho de capital (em verdade, como se viu, a norma pretende incidir sobre o patrimônio e não sobre efetiva renda), o qual, por determinação do legislador, deve considerar-se ocorrido no ano de 2014, fixando, de outro lado, os efeitos prospectivos que serão gerados pelo ato de pagamento do correspondente tributo, quais sejam, regularização da situação jurídica de patrimônio no exterior, anistias, remissão de crédito tributário, extinção de punibilidade por determinados crimes etc...

Diante de tudo isso, cabe questionar o que se poderia preservar da Lei no. 13.254/2016 em havendo a necessidade de reconhecer a cristalina violação à irretroatividade tributária. Primeiramente, a regra da irretroatividade tributária não teria o condão de invalidar todos os dispositivos da Lei sob análise, uma vez que essa proteção constitucional do contribuinte aplica-se tão somente à instituição e à majoração de tributos. Com efeito, em sendo procedente o argumento de violação à irretroatividade aqui suscitado, deverão ser afastadas as normas tributárias que dispõem sobre a forma de apuração do imposto de renda sobre ganho de capital, compreendido como *todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País*, à alíquota de 15%, sem possibilidade de deduções e ajustes. Em substituição a tal regra inconstitucional, deverão ser aplicadas as leis tributárias vigentes nos respectivos períodos em que o contribuinte veio a auferir acréscimos patrimoniais no exterior.

De outro lado, a regra que atribui ao contribuinte a possibilidade de pagamento de multa fiscal de 100% (artigo 8o.), excluindo-se todas as demais penalidades e acréscimos moratórios, não chega a ser afetada pelo reconhecimento de violação à irretroatividade tributária, na medida em que tais disposições não criam nem aumentam tributos, mas consagram um benefício ao contribuinte e, conforme dispõe o artigo 112 do CTN, a aplicação retroativa mais vantajosa ao particular nesses casos mostra-se adequada. Do mesmo modo, pode-se defender que todas as demais regras da Lei no. 13.254/2016 que dispõem sobre anistias e extinções de punibilidade em matéria penal continuam intocadas, pois não são reguladas pela regra da irretroatividade tributária.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1a. edição, 2004, p. 146.

4.5. VIOLAÇÃO À ISONOMIA TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO A AGENTES POLÍTICOS

Por fim, pode-se sustentar que a *Lei de Repatriação* contém um defeito pontual no que se refere a tratamento discriminatório dedicado a uma determinada classe de indivíduos em relação aos demais contribuintes que poderão aderir ao Regime Especial de Regularização, principalmente se considerados os objetivos pretendidos pelo legislador e os limites já fixados nesse diploma legal. E ao assim proceder, a Lei no. 13.254/2016 vem a agredir o disposto no inciso II do artigo 150 da CF/1988 que proíbe os Entes Estatais de darem *tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

O referido tratamento anti-isonômico é praticado pela Lei em comento quando essa exclui do seu âmbito de aplicação os *detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação desta Lei* (artigo 11). Não é necessário grande esforço especulativo para identificar quais razões motivaram o legislador a afastar do RERCT os exercentes de mandatos eletivos, os detentores de função de comando de órgãos públicos, bem como os seus respectivos parentes. Claramente, o legislador parte da pressuposição de que o indivíduo que está investido em algum cargo público de direção ou de gestão estará mais propenso a praticar atos de corrupção, os quais, em regra, lhe permitirão enriquecer indevidamente a partir de valores desviados dos cofres públicos, riqueza essa que, presume-se, será remetida ou mantida no exterior irregularmente. Assim, partindo-se dessa cadeia de presunções e considerando-se o gravíssimo problema de corrupção que assola nosso País, o Legislador estaria “*prudentemente*” impedindo que tais indivíduos venham a se beneficiar de um regime excepcional de legalização de patrimônio ocultado no exterior, o qual, tendo em vista o cargo ocupado pelo seu titular, teria se originado, provavelmente, de atos ilícitos.

Não há dúvida de que, no contexto atual, a classe dos agentes político – em especial os exercentes de mandato eletivo – não encontra

grande simpatia junto à quase totalidade da população brasileira, uma vez que sempre pende contra essas a enorme suspeita preconcebida de que estão eles envolvidos, direta ou indiretamente, em atos de corrupção. Por isso, é possível que o argumento de ofensa à isonomia, suscitado no presente caso, não seja recebido com muito entusiasmo, tendo em vista a suposição – obviamente disputável – de que a classe de indivíduos recebendo tratamento diferenciado não é merecedora das vantagens previstas na nova *Lei de Repatriação*, uma vez que a lei não poderia beneficiar aqueles que, presumidamente, se valem da *res publica* para obterem vantagens pessoais.

No entanto, o princípio da igualdade não pode ser aplicado com base em parâmetros tão generalizadores nem pode seguir um critério de escolha que se baseia apenas em uma intuição emocional popularmente compartilhada (mesmo que essa seja bastante verossímil). Com efeito, a adequada compreensão dos critérios aplicativos isonomia tributária exige a fixação de determinadas premissas básicas.

Em primeiro lugar, ao que interessa à argumentação aqui desenvolvida, mostra-se pertinente a especificação promovida por MELLO em relação aos elementos que qualificam o chamado “*discrímen legal*”, o qual representa o pressuposto essencial para se verificar se a diferenciação entre indivíduos promovida pela lei respeita ou não o princípio da igualdade. Para MELLO, um *discrímen* legal somente será compatível com a isonomia quando concorrerem quatro elementos, quais sejam:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;*
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;*
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;*
- d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em*

*razão valiosa — ao lume do texto constitucional — para o bem público.*⁴⁷

Isso significa dizer que a legitimidade do *discrímen* eleito pelo legislador não permite que seja escolhido qualquer fator aleatório de diferenciação entre indivíduos nem um traço que pertença apenas a uma pessoa nem exclusões de regimes jurídicos promovidas sem motivações compatíveis com a realidade nem tratamentos diferenciados que não promovam um valor consagrado constitucionalmente. Assim, não havendo correlação lógica entre o critério desigualador e a desigualdade de tratamento promovida pela lei deverá essa ser considerada inconstitucional em razão da violação ao princípio da igualdade que pratica⁴⁸.

Outro aspecto fundamental para a concretização do princípio da igualdade diz respeito à justificação da finalidade a ser promovida pela diferenciação realizada pela lei tributária. Esse ponto é ressaltado com precisão por ÁVILA ao defender que a diferenciação entre as classes de sujeitos qualificadas pela lei somente será legítima quando essa for compatível com uma finalidade que seja prescrita ou não seja proibida pela Constituição, motivo pelo qual se deve questionar, quando da aplicação da isonomia, *qual estado de coisas o Poder Legislativo pretende objetivamente atingir ou manter com os efeitos que supostamente serão provocados pela diferenciação?*⁴⁹

Pois bem, partindo-se desses pressupostos, pode-se sustentar que o impedimento legal de agentes públicos e seus familiares aderirem ao RERCT implica tratamento diferenciador injustificável, uma vez que se escorra em *discrímen* carente de razoabilidade, o qual não promove, em termos realísticos, uma finalidade compatível com o texto da Constituição. Inúmeras são as razões que permitem identificar o tratamento discriminatório sendo promovido pelo artigo 11 da Lei no. 13.254/2016.

⁴⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 41-2.

⁴⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 42.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1a. edição, 2008, pp. 63/72.

Em primeiro lugar, não se pode perder de vista que o RERCT somente permite a regularização de “*recursos, bens ou direitos de origem lícita*”, o que demonstra que o receio manifestado pelo Legislador já se encontra resguardado pela própria Lei, uma vez que os bens mantidos no exterior que tenham sido adquiridos graças a prática de atos de corrupção encontram-se todos, automaticamente, afastados dos efeitos da Lei de Repatriação. Desse modo, o tipo de cargo exercido pelo interessado em aderir ao RERCT não é relevante no caso, pois, se o patrimônio a se legalizar manifestar origem lícita, não se mostra razoável diferenciar alguns agentes públicos dos demais cidadãos que se colocam em posição de equivalência em relação a eles. De outro lado, se tal patrimônio ocultado fora do País, de fato, for proveniente de desvio de recursos públicos, caberá às autoridades brasileiras fiscalizar e apurar tais fatos, demonstrando a sua origem ilícita, o que permitirá a exclusão dos exercentes dos referidos cargos públicos do Regime Especial de Regularização, com a conseqüente instauração de processos fiscais e penais que visem à apuração de todas as ilicitudes cometidas.

De outro lado, poder-se-ia pretender superar esse primeiro argumento sustentando-se que o artigo 11, em verdade, estaria apenas estabelecendo uma presunção legal, no sentido de que todo patrimônio de titularidade de agente político mantido no exterior sem declaração deveria, para fins da *Lei de Repatriação*, ser considerado como sendo de origem ilícita. Ocorre que, nesse caso, estar-se-á cometendo exagerada generalização, a qual agride não apenas o princípio da igualdade, por diferenciação incompatível com a realidade das coisas, mas também violaria a presunção de inocência constitucionalmente garantida. Ora, não se pode admitir que a lei, aprioristicamente, qualifique todo e qualquer bem de titularidade de um ocupante de cargo público como sendo de procedência ilícita, pelo só fato desse não ter sido informado corretamente às autoridades brasileiras. Uma alegação desse calibre, para ser juridicamente aceitável, certamente exige comprovação concreta, bem como a sua submissão ao contraditório e ao devido processo.

Se tais considerações não bastarem, cabe ainda fazer menção ao conteúdo textual do próprio artigo 150, II, da CF/1988, o qual proíbe o tratamento desigual *em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*. Como se vê, o artigo 11 da Lei no. 13.254/2016

vai diretamente de encontro a esse dispositivo constitucional, pois se vale do critério diferenciador *ocupação profissional ou função*, o qual foi expressamente vedado pela Constituição.

Por fim, ainda se poderia questionar a adequação da parte final do mencionado artigo 11, a qual exclui do âmbito de RERCT apenas os agentes públicos investidos em seus cargos *na data de publicação desta Lei*. Tal locução permite concluir que todos os ocupantes de cargos públicos que não mais se encontravam investidos em suas funções no dia 14 de janeiro de 2016 poderão se beneficiar do RERCT sem qualquer restrição, não importando quanto tempo tenham exercido cargos eletivos ou de comando de órgãos públicos, como se a presunção de ilicitude do patrimônio não declarado por agentes públicos – antes criticada – não fosse mais sustentável nesses casos, pelo só fato de hoje não mais ocuparem tais funções. Trata-se obviamente de um limitador temporal arbitrário que mais uma vez diferencia indivíduos – mas agora todos incluídos em uma mesma categoria profissional – de modo absolutamente irrazoável e incompatível com a finalidade da lei (*i.e.*, impedir que seja regularizada a situação de patrimônio mantido no exterior que tenha, presumidamente, se originado de desvios de recursos públicos).

Feitas essas considerações, impõe-se concluir pela inconstitucionalidade do *discrímen* fixado no artigo 11 da Lei no. 13.254/2016, invalidade essa que deve ser reconhecida independentemente do desgosto que a sociedade em geral pode manifestar em relação à classe de agentes públicos que veio a ser excluída do RERCT.

CONCLUSÃO

A questão jurídica relacionada à legalização do patrimônio de brasileiros que foi, no passado, ocultado no exterior não pode ser compreendida apenas como um problema que toca em uma esfera privada de interesses. Trata-se, em verdade, de tema que é relevante não apenas para os indivíduos que terão a oportunidade de regularizar a sua situação jurídica, por meio de perdão oficial pelos ilícitos cometidos, mas também para o Estado que, além das expressivas receitas novas que poderá arrecadar graças ao programa de regularização sendo implementado, assume sempre o dever de encontrar meios que estimulem

os seus cidadãos a se colocarem em posição de conformidade com o ordenamento jurídico. Em um Estado Democrático de Direito é dever do Ente Estatal Soberano não apenas punir os indivíduos que descumprem a lei, mas também, em determinadas situações publicamente justificáveis, criar mecanismos de transição que viabilizem a passagem daqueles que cometeram ilícitos para uma posição de licitude. Exatamente por essa razão, a Lei no. 13.254/2016 não pode ser interpretada e aplicada como se estivesse apenas concedendo um favor legal a indivíduos que deveriam se colocar em uma posição de absoluta subserviência às graças concedidas pelo legislador. Aliás, a nova *Lei de Repatriação* está em linha com a nova ordem mundial que, por força de uma ampla rede de acordos internacionais, está criando um ambiente de intensa troca de informações entre entidades governamentais e de completa transparência relativamente a ativos financeiros mantidos por particulares fora do seu país de domicílio, razão pela qual pode-se estimar que os ilícitos que serão agora anistiados dificilmente poderão ser repetidos no futuro com a mesma intensidade e amplitude que foram praticados no passado.

Considerando-se esse novo contexto, a Lei no. 13.254/2016 representa fundamental instrumento jurídico para a inclusão do Brasil nesse movimento global de legalização de ativos mantidos em situação de precariedade no exterior, podendo ser compreendida como um importante avanço político e institucional. No entanto, o sucesso e a eficácia dessa Lei dependerá diretamente do ambiente de segurança, confiança e previsibilidade que será garantido aos indivíduos que pretenderão aderir ao novo sistema de regularização de ativos. Isso porque aquele que manteve bens irregularmente no exterior encontra-se em uma posição de vulnerabilidade em relação ao seu passado e de inquietude em relação ao seu futuro, na medida em que o caminho para a regularização do seu patrimônio exigirá uma confissão relativamente às suas ilicitudes pretéritas e uma ampla exposição posterior à fiscalização das autoridades públicas, as quais poderão submetê-lo a atos de escrutínio da veracidade daquilo que tiver sido objeto de confissão. Portanto, a Lei em comento somente terá real efetividade se as promessas de perdão e de transição para a licitude não ficarem em um plano de incertezas e de obscuridades.

É, pois, nesse contexto de riscos e de dúvidas que se pretendeu aqui analisar os méritos e deméritos da Lei no. 13.254/2016. Uma leitura

detalhada do diploma legal aqui comentado permite identificar um grande espaço para questionamentos e uma enorme exposição a riscos dos sujeitos que, estando em situação de irregularidade, talvez não se sintam suficientemente seguros e estimulados a aderir a um programa estatal que, com uma mão, pretende atrair para a legalidade, mas, com outra, permite que esses mesmos indivíduos continuem sendo questionados pelas autoridades públicas, as quais poderão, inclusive, retirar posteriormente os benefícios garantidos pela lei. Por isso, pretendeu-se criticar a peculiar modalidade de “*anistia reversível*” criada pela Lei no. 13.254/2016, em que o Estado anuncia estar disposto a perdoar a prática de determinados ilícitos, mas autoriza que esse perdão oficial seja posteriormente retirado com base em juízos avaliativos precisamente daqueles agentes estatais que, de acordo com suas funções, são responsáveis pela apuração daqueles ilícitos que se pretendeu, inicialmente, anistiar.

Além disso, se analisada por uma perspectiva puramente técnica, a nova *Lei de Repatriação* veio a instituir regras tributárias bastante controversas, na medida em que manifestam alto grau de incompatibilidade com a Constituição e com o Código Tributário Nacional. Tais vícios, por sua vez, em sendo reconhecidos pelo Poder Judiciário, poderão levar a declaração de inconstitucionalidade de inúmeros pontos relevantes do RERCT. Nessa esteira, aqui se defendeu que tal lei tributária:

(i) pretende criar nova modalidade de tributação da renda, a qual, em realidade, acaba determinando, por ficção jurídica, a incidência de imposto sobre “*patrimônio*” mantido irregularmente no exterior, base econômica essa que não se coaduna com a respectiva norma de competência fixada no artigo 153, inciso III, da CF/1988;

(ii) permite a tributação de transferências patrimoniais, como no caso de bens adquiridos no exterior por meio de sucessão ou de doação, mesmo que tais situações representem hipóteses de não incidência ou de isenção do Imposto sobre a Renda;

(iii) não respeita as regras de decadência e de prescrição previstas no CTN, pois permite a constituição de crédito tributário dentro de marcos temporais fabricados pelo legislador ordinário, sem observância dos prazos já fixados em lei complementar;

(iv) viola frontalmente a irretroatividade tributária, pois pretende aplicar regime de tributação criado por diploma legal que entrou em vigor no ano de 2016 relativamente a fatos geradores considerados ocorridos no ano de 2014, os quais, inclusive, se analisados pela perspectiva da efetiva aquisição econômica de acréscimos patrimoniais, provavelmente materializaram-se em datas ainda anteriores a 2014; e

(v) viola pontualmente a isonomia tributária, pois exclui de modo arbitrário do RERCT os agentes exercentes de mandatos eletivos e os ocupantes de cargos de comando e direção de órgão públicos, bem como os seus respectivos parentes.

Cabe, por fim, argumentar que, diante de todo esse contexto de dúvidas e inseguranças, seria importante que o Supremo Tribunal Federal viesse a se manifestar previamente sobre todas essas questões em sede de controle concentrado de constitucionalidade, de modo a criar um ambiente de maior proteção e previsibilidade aos particulares que pretendem confessar os ilícitos cometidos no passado para que possam legalizar a situação jurídica do patrimônio mantido no exterior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARISTÓTELES. BARNES, Jonathan (editor). *The Complete Works of Aristotle, Vols. I & II*. Estados Unidos da América: Princeton University Press, 1995;

ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a Direito Fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011;

ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica – entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2a. edição, 2011;

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1a. edição, 2008;

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1a. edição, 2004;

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002;

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e preços de transferência*. São Paulo, Dialética, 2001;

BRAUNNER, Yariv. *What the BEPS?* Estados Unidos da América: Florida Tax Review, Vol. 16, 2, 2014, pp. 55/115;

MASI, Carlo Velho. *Criminalidade Econômica e Repatriação de Capitais: Um estudo à luz da Política Criminal Brasileira*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2011;

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008;

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2a. edição, 2001;

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. São Paulo: Atlas, 6a. Edição, 2006.

WUNDERLICH, Alexandre; LOUREIRO, Antonio Tovo. *Considerações sobre a repercussão jurídico-penal da internação de divisas no País, In Direito Penal Econômico: Crimes Financeiros e Correlatos*. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 117-138.

RESP NO. 1.144.469/PR. ANÁLISE DA VALIDADE JURÍDICA DA
INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E
DA COFINS.

Eduardo Pugliese Pincelli

Rafael Fukuji Watanabe

Atualmente, encontra-se sob a análise do STF e do STJ a questão relacionada à inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, ao fundamento de que o conceito de faturamento e de receita, para os efeitos daquelas contribuições, não pode abranger o ICMS, seja na redação originária das Leis no. 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003, seja a partir das alterações introduzidas pela Lei no. 12.973/2014.

Referida questão já foi apreciada pelo STF, em sessão plenária, nos autos do RE no. 240.785/MG, quando foi declarada a inconstitucionalidade da exigência fiscal. Foi decidido que os contribuintes não faturam o ICMS, imposto cujo valor deve ser destinado aos Estados, devendo a noção de faturamento ser limitada ao montante representativo da venda de mercadoria ou da prestação de serviço, excluído o valor do ICMS, do ICMS-ST e do IPI.

O STF decidiu que o ICMS é um ônus fiscal, e não faturamento da empresa, tratando-se de simples ingresso, cujo valor é destinado, por imposição legal, aos Estados e que apenas transita pela contabilidade do vendedor, não sendo de sua titularidade nem se incorporando ao seu patrimônio. Nesse sentido, o ICMS é receita dos Estados e do Distrito Federal e não pode ser incluído na noção de faturamento ou de receita bruta para a apuração da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

A despeito disso, o tema não está definitivamente decidido, pois permanece submetido à análise do próprio STF, nos autos da ADC no.

(*) Advogado, sócio de Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados

(**) Advogado, sócio de Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados

18, proposta pela União, bem como do RE no. 574.706/PR, afetado à sistemática de repercussão geral, feitos que atualmente aguardam julgamento. Nos autos da ADC no. 18, a União pleiteia a declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, I, da Lei no. 9.718/1998, diante do art. 195, I, da CF/1988, dispositivo que, segundo a Fazenda Nacional, subsiste mesmo após a edição das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003. Por outro lado, o RE no. 574.706/PR trata da questão sob o enfoque do art. 195, I, *b*, da CF/1988.

A matéria também está sob a análise do STJ, nos autos do REsp no. 1.144.469/PR, em julgamento ainda não concluído, que conta com voto do Exmo. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, assegurando a exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, na medida em que o valor do imposto estadual não integra o faturamento ou a receita das sociedades empresárias, pois apenas transita pela sua contabilidade, sendo obrigatoriamente destinado aos cofres públicos estaduais.

Referido julgamento poderá implicar a revisão das Súmulas no. 68¹ e 94² do STJ³, por intermédio das quais foi consolidado o posicionamento no sentido da validade da inclusão do ICM e do ICMS nas bases de cálculo, respectivamente, do PIS e do FINSOCIAL⁴. Com efeito, partindo da decisão do STF manifestada no RE no. 240.785/MG, existe decisão do STJ, no AgRg no REsp no. 593.627/RN, no sentido da invalidade da incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre o ICMS.

O REsp no. 1.144.469/PR, afetado ao rito dos recursos repetitivos, trata da invalidade da inclusão do ICMS na noção de faturamento para os efeitos de apuração das bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, à luz das Leis Complementares no. 7/1970 e 70/1991, e da Lei no. 9.718/1998, não estando em discussão os dispositivos relacionados à sistemática não cumulativa, tampouco as alterações introduzidas pela Lei no. 12.973/2014 à noção de receita bruta.

¹ Súmula no. 68: *A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*

² Súmula no. 94: *A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.*

³ Sem prejuízo da Súmula no. 258 do extinto TFR: *Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM.*

⁴ É cediço que o FINSOCIAL foi sucedido pela COFINS.

A questão possui notória relevância jurídica e econômica, pois inúmeros contribuintes estão sujeitos ao recolhimento do ICMS, exigido com fundamento no art. 155, inciso II, da CF/1988, e na Lei Complementar no. 87/1996, bem como do PIS/PASEP e da COFINS, contribuições sociais incidentes sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, exigidos com apoio, em especial, no art. 195, I, *b*, da CF/1988, e nas Leis no. 9.718/1998, 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nos presentes dias, para a sistemática cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, a Lei no. 9.718/1998⁵ adota como base de cálculo o faturamento, compreendido como a receita bruta prevista no 12 do Decreto-Lei no. 1.598/1978 e suas alterações, em especial, as modificações trazidas pela Lei no. 12.973/2014. Já para a sistemática não cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, respectivamente, as Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003⁶ se utilizam da noção de receita bruta, prevendo, ademais, a inclusão de todas as demais receitas da pessoa jurídica com seus valores decorrentes do ajuste a valor presente.

⁵ Lei no. 9.718/1998:

Art. 2o. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3o. O faturamento a que se refere o art. 2o. compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

⁶ Lei no. 10.637/2002:

Art. 1o. - A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Lei no. 10.833/2003:

Art. 1o. - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Por seu turno, o conceito legal de receita bruta previsto no art. 12, incisos I a IV, do Decreto-Lei no. 1.598/1977⁷, trata do produto das vendas de bens em operações de conta própria, do preço da prestação de serviços, do resultado auferido em operações de conta alheia e outras receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

Além disso, o § 5o. do art. 12 do Decreto-Lei no. 1.598/1977⁸ estabelece que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes, o que torna necessária inclusão do ICMS em sua composição. Por outro lado, o § 4o.⁹ do referido dispositivo prevê que não se incluem na receita bruta os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. No caso, o Fisco considera que a hipótese do § 4o. do art. 12 do Decreto-Lei no. 1.598/1977 contempla apenas o IPI e o ICMS-ST, isto é, o ICMS devido por substituição tributária em relação aos fatos geradores futuros.

É certo que a legislação do PIS/PASEP e da COFINS sofreu mutações ao longo dos anos, partindo da noção de resultado das vendas de mercadorias, serviços e mercadorias e serviços (Decreto-Lei no. 2.397/1987), até as noções ampliativas de faturamento e de receita, inauguradas pela Lei no. 9.718/1998 (declarada parcialmente inconstitucional) e seguidas pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como suas alterações posteriores.

No entanto, a discussão relacionada à exclusão do ICMS das bases de cálculo daquelas contribuições vem resistindo ao tempo, pois o a análise do tema consiste em verificar se o imposto estadual compõe a

⁷ Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

⁸ § 5o. Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4o.

⁹ § 4o. Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

noção de faturamento ou de receita da sociedade empresária que efetue a venda de mercadorias ou a prestação de serviços sujeita ao ICMS, questão que não foi afetada pelas alterações da legislação do PIS/PASEP e da COFINS iniciadas desde a Lei no. 9.718/1998, pois se sustenta que o ICMS não integra quer o faturamento, quer a receita.

Dentro desse contexto, nos autos das demandas em curso, a União alega o valor do ICMS compõe o faturamento e a receita das sociedades empresárias e entidades equiparadas.

Conquanto o ICMS e o IPI sejam tributos classificados como indiretos, a Fazenda Nacional defende que existe disposição legal excluindo tão somente o IPI da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, em razão de o IPI não ser incluído em sua própria base de cálculo, ou seja, de não ser um imposto “calculado por dentro”. Nos dizeres da Fazenda Nacional, o IPI é “calculado por fora” do valor da operação, sendo cobrado em separado, e, com isso, não integra o custo na formação do preço, devendo ser excluído do faturamento.

Ao revés, a União afirma que o ICMS integra o preço da mercadoria e, portanto, o faturamento, por ser incluído em sua própria base de cálculo, isto é, por ser “calculado por dentro”. O ICMS, ao se agregar ao preço da mercadoria ou serviço, compõe o custo das atividades da sociedade empresária e, por ser levado em conta na formação de preços, integra o faturamento, esse último compreendido como a soma das receitas operacionais da pessoa jurídica, isto é, aquelas decorrentes do desempenho das atividades de seu objeto social.

Ademais, a Fazenda reconhece que o ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) não integra a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, devendo ser excluído do faturamento. No entanto, o Fisco entende que compõe o faturamento ou receita o ICMS que não seja apurado pela modalidade de substituição tributária.

A par disso, o Fisco defende que o STF reconheceu a validade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, o denominado “cálculo por dentro”, no RE no. 212.209/RS, pois, supostamente, essa é uma condição, para que se realize o princípio da não cumulatividade aplicável àquele imposto.

Se a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS fosse inconstitucional, também deveria ser inconstitucional a

inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo. Como o faturamento engloba a soma dos preços dos produtos e serviços, não há justificativas para que, por um lado, o ICMS integre sua própria base de cálculo e, por outro, não integre a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

Ademais, o Fisco alega que o ICMS deve integrar as bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, mesmo se considerada a declaração de inconstitucionalidade do § 1o. do art. 3o. da Lei no. 9.718/1998 (RREE no. 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG e 346.084/PR), ocasião em que foi limitada a noção de faturamento ao resultado das vendas de mercadorias e de serviços. Nessa linha, é alegado que a limitação trazida pelas decisões do STF não afeta o fato de que o ICMS, por ser calculado por dentro, compõe o custo e, portanto, o preço da mercadoria ou serviço.

Ainda de acordo com a Fazenda Nacional, por integrar o custo e o preço da mercadoria ou serviço, o ICMS ingressa no patrimônio do vendedor quando do faturamento. Isso se justifica pelo fato de o vendedor não figurar, quanto ao ICMS, como mero intermediário entre o Estado e o adquirente. Vale dizer, o vendedor não figura como depositário e agente arrecadador do valor do ICMS, pois, para efeitos desse imposto, a relação jurídica tributária se dá entre o vendedor (sujeito passivo e contribuinte de direito) e o Estado (sujeito ativo); enquanto o adquirente apenas suporta o ônus financeiro da tributação (contribuinte de fato).

Segundo a União, o ICMS somente poderia ser excluído da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS se no Brasil vigorasse a sistemática tributária norte americana aplicada ao *sales tax*. Além de ser calculado separadamente do preço, ou seja, por fora, não integrando o valor da venda, o *sales tax* tem como contribuinte de direito o adquirente, figurando o vendedor como mero agente arrecadador e intermediário entre o Estado e o adquirente.

O não recolhimento do valor do *sales tax* pelo vendedor implica crime de apropriação indébita, o que não se verifica no ordenamento jurídico brasileiro, sendo que esse dado evidencia ser o ICMS integrante do preço de venda e, portanto, do faturamento do vendedor. O recebimento do valor do ICMS pelo vendedor, acompanhado do não pagamento do imposto, implica um aumento do patrimônio do

vendedor, que será enriquecido por motivo de um custo tributário não suportado, denotando tratar-se de faturamento ou receita.

Além disso, o destaque do valor do ICMS no documento fiscal tem por finalidade apenas e tão somente a operacionalização da não cumulatividade. O vendedor é o contribuinte de direito do ICMS, imposto que, ademais, integra o custo e o preço da venda, compondo o faturamento do contribuinte de direito. O ICMS, de acordo com a Fazenda Nacional, não é um custo de terceiro, mas sim um custo próprio do vendedor, compondo o faturamento decorrente das vendas por ele praticadas.

A par disso, no RE no. 574.706/PR, afetado ao regime de repercussão geral, a União aponta que ao decidir pela validade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo (RREE no. 212.209/RS e 582.461/SP), o STF decidiu que o imposto estadual compõe os valores recebido por operações de vendas. Com isso, segundo a Fazenda Nacional, o ICMS também deve *estar compreendido na base de cálculo do tributo incidente sobre o agregado de tais negócios (“faturamento” ou “receita bruta”)*.

Já no REsp no. 1.444.469/PR, além de se referir a parte dos fundamentos acima expostos, a União sustentou que excluir o ICMS da noção de faturamento ou receita torna necessária a exclusão de todos os demais custos da pessoa jurídica, ainda que devidos a particulares, o que não pode ser admitido, pois o PIS/PASEP e a COFINS não são tributos calculados sobre o lucro líquido, bem como porque todos os custos, destinados a particulares ou a entes de direito públicos, são destinados a terceiros e também integram a noção de faturamento ou de receita.

Ocorre que é indevida a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, pois o conceito de faturamento e de receita, para efeitos de incidência daquelas contribuições, não pode abranger o ICMS, seja na redação originária das Leis no. 9.718/1998 10.637/2002 e 10.833/2003, seja a partir das alterações introduzidas pela Lei no. 12.973/2014.

Em respeito ao art. 195, I, *b*, da CF/1988, e para serem tributados pelo PIS/PASEP e pela COFINS, o faturamento ou a receita devem decorrer de ingressos com caráter de definitividade, oriundos das atividades da pessoa jurídica ou entidade equiparada e capazes de incrementar seu patrimônio, na forma de elementos novos e positivos,

sem reservas ou condições, ou seja, riquezas reveladoras de capacidade contributiva, noção em que não estão inseridos os valores dos créditos tributários a título de ICMS, que, em verdade, são receitas dos Estados e do Distrito Federal.

Nesse sentido, o STF, no julgamento dos RREE no. 357.950/RS, 358.273/RS, 390.840/MG e 346.084/PR, ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3o., § 1o., da Lei no. 9.718/1998, por compreender que os conceitos de faturamento e receita não poderiam ser equiparados, deixou assentado que a palavra faturamento é a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e de serviços, ao passo que receita é conceito mais abrangente, significando todo ingresso resultante direta ou indiretamente do exercício da atividade empresarial, abrangida ou não pelo objeto social específico da pessoa jurídica, que se incorpora ao seu patrimônio.

Em linhas gerais, adotando-se uma análise constitucional da norma atributiva de competência tributária do art. 195, I, *b*, da CF/1988, inclusive à luz do art. 110 do CTN, enquanto o faturamento está circunscrito ao ingresso decorrente da venda de mercadorias ou de serviços, a noção de receita é mais ampla, compreendendo os ingressos de recursos ou as contrapartidas advindas direta ou indiretamente da atividade empresarial, que se incorporam, com definitividade, no patrimônio da pessoa que realiza o esforço econômico, quer circunscrito, quer não, ao seu objeto social.

Nesse sentido é o que esclarece Ives Gandra da Silva Martins¹⁰:

Etimologicamente, “receita” significa a quantia recebida, apurada ou arrecadada, que acresce ao conjunto de rendimentos da pessoa física, em decorrência direta ou indireta da atividade por ela exercida. Salienta, entretanto, a doutrina, que nem toda entrada é receita. Só pode ser tido como receita o ingresso de recursos que passe a fazer parte do patrimônio do contribuinte.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In “PIS e Cofins – Não incidência sobre o reembolso, feito pela Eletrobrás, com recursos da CDE (Lei n. 10.438/02 e Decreto n. 4.541/02) às Usinas Termelétricas, do Custo do Carvão Mineral Nacional Utilizado como Combustível – sua não-inclusão no conceito de receita, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, ‘b’, da CF devidas pela Usina.” in Revista Dialética de Direito Tributário 122, pp. 132/144.

A característica da titularidade da receita é fundamental para que o PIS/PASEP e a COFINS possam incidir sobre determinados ingressos recebidos pela pessoa jurídica em contrapartida de um esforço empresarial. Nesta linha de raciocínio, nem todos os ingressos podem ser considerados receita da pessoa jurídica, para fins de incidência de tais contribuições, porque nem todos os ingressos são de sua titularidade ou são incorporados com definitividade.

O STJ já decidiu que o PIS/PASEP e a COFINS apenas incidem sobre ingressos de que a pessoa jurídica é efetivamente titular, compreendendo-os no conceito de receita. Os valores que passam pela contabilidade da pessoa jurídica, mas que se destinam a repasses, por exemplo, devem ser excluídos da base de cálculo de tais contribuições, conforme o precedente relatado pelo Exmo. Ministro Napoleão Nunes no julgamento do AgRg no REsp no. 1.363.902/RS:

(...) 2. Há generalizado consenso, entre os doutos, que se entende por receita, para fins de incidência de tributos que a têm como suporte, o ingresso financeiro que se incorpore, positiva e definitivamente, ao patrimônio de quem o recebe e, ademais, represente retribuição ou contraprestação de atos, operações ou atividades da pessoa jurídica ou, ainda, seja contraprestacional do emprego de fatores produtivos titulados pela sociedade.

3. Assim, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS (...)

(AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 19.8.2014).

José Antônio Minatel¹¹, em tese de doutorado sobre o conceito de receita, reforça o argumento:

(...) a configuração da receita exige a presença dos seguintes atributos: (a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica; (b) natureza do ingresso:

¹¹ MINATEL, José Antônio. *In* "Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação". Editora MP, 2005, p. 253/255.

vinculada ao exercício de atividade empresarial; (c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos; (d) disponibilidade: pela definibilidade do ingresso; e (e) mensuração instantânea e isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e da periodicidade para sua apuração

Por todo o exposto, com apoio em precedentes do STF, do STJ e em doutrina autorizada, pode-se definir que receita é todo o ingresso advindo da atividade empresarial da pessoa jurídica, abrangida ou não pelo específico objeto social, que se incorpora ao patrimônio da pessoa (titularidade) com “animus” de definitividade.

Apenas e tão-somente os ingressos que corresponderem a esta definição de receita é que deverão ser considerados para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS. Os demais ingressos que, por quaisquer circunstâncias, não forem de titularidade da pessoa tomada como referência, nem se incorporarem com definitividade em seu patrimônio, não correspondem ao conceito de receita nos termos acima propostos, devendo, portanto, ser excluídos do cômputo da base de cálculo destas Contribuições.

Ademais, segundo a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE no. 606.107/RS – ocasião em que foi reconhecida a invalidade da incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas oriundas da transferência de créditos acumulados de ICMS atrelados a exportações –, a receita bruta deve ser definida, sob o prisma constitucional, “como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”, tratando-se de conceito autônomo em relação às definições contábeis, *in verbis*:

A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, ‘b’) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2o., I, e 155, § 2o., X, ‘a’, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. (RE 606.107/RS).

(...)

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. (RE 606.107/RS, Relatora: Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22.5.2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-231 divulg 22.11.2013 public 25.11.2013).

Muito embora o STF tenha se distanciado do plano contábil, cumpre destacar que o conceito contábil de receita, de acordo Instituto de Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), é *a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou cotistas* (NPC – 14).

Ainda nesse sentido, a Resolução no. 1.187, de 28.8.2009, do Conselho Federal de Contabilidade, aprovou a NBC T 19.30, que, por sua vez, define receita como o *ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários*.

Conforme as definições acima, os tributos incidentes sobre a receita, como é o caso do ICMS, não implicam acréscimo de patrimônio nem exercem sobre ele qualquer efeito positivo, mas sim, negativo, sendo evidente que a inclusão de tributos na receita bruta desrespeita o conceito constitucional de receita.

Ou seja, o ICMS não é faturamento nem receita das sociedades empresárias e entidades equiparadas, não revelando qualquer capacidade contributiva, mas sim ônus fiscal e receita dos Estados e do Distrito Federal. Não se trata, pois, de importância de titularidade da sociedade empresária, tampouco de ingresso com *animus* de definitividade.

Neste sentido, ao julgar o RE no. 240.785/MG, o STF entendeu que o valor retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento. Em seu voto, o Exmo. Ministro Marco Aurélio destacou o seguinte:

(...) A base de cálculo da Cofins não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta. Descabe assentar que os contribuintes da Cofins faturam, em si, o ICMS. O valor deste revela, isso sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo. A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora da competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido, a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre o imposto, quando a própria Lei Complementar no. 70/1991, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. Difícil é conceber a existência de tributo sem que se tenha em vantagem, ainda que mediata, para o contribuinte, o que se dirá quanto a um ônus, como é o ônus fiscal atinente ao ICMS. O valor correspondente a este último não tem a natureza de faturamento. Não pode, então, servir à incidência da Cofins, pois não revela medida de riqueza apanhada pela expressão contida no preceito da alínea “b” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Cumpre ter presente a advertência do ministro Luiz Gallotti, em voto proferido no Recurso Extraordinário no. 71.758: “se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” – RJT 66/165. Conforme salientado pela melhor doutrina, “a Cofins só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrario sensu, qualquer valor diverso desta não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins. (...) Da mesma forma que esta Corte excluiu a possibilidade de ter-se, na expressão “folha de salários”, a

inclusão do que satisfeito a administradores, autônomos ou avulsos, não pode, com razão maior, entender que a expressão “faturamento” envolve, em si, ônus fiscal, como é o relativo ao ICMS, sob pena de desprezar-se o modelo constitucional, adentrando-se a valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, como é o relativo ao ICMS.

O ICMS, além de um ônus fiscal, é receita dos Estados, nos termos do art. 11, *caput*, da Lei no. 4.320/1964, não se tratando de faturamento ou receita dos vendedores de mercadorias e dos prestadores de serviços sujeitos ao imposto estadual. O valor do ICMS representa mero ingresso de caixa, que apenas transita nas contabilidades das sociedades empresárias, sem se incorporar com definitividade aos seus patrimônios. Evidente, assim, que o referido imposto estadual não deve ser levado em consideração para o cômputo das bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS.

O valor relativo ao ICMS é destacado na nota fiscal para fins de controle e recolhido em favor dos Estados. Isso significa, em termos práticos, que a quantia do ICMS não é valor que se incorpora, que pertença, que seja de titularidade das sociedades empresárias e entidades equiparadas. Trata-se, na realidade, de montante que pertence exclusivamente aos Estados, sendo que os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços têm o dever apenas de transferir necessariamente essa parcela de ICMS contida nas vendas que pratiquem.

Ressalte-se que a própria Lei Complementar no. 87/1996 prevê expressamente que o ICMS está contido na sua própria base de cálculo (o chamado cálculo por dentro), o que significa que em todas as vendas de mercadorias ou prestações de serviços o valor do ICMS será segregado e destinado aos cofres públicos. Em outras palavras, essa é uma modalidade de apuração que se destina a garantir o adimplemento da obrigação tributária atinente ao ICMS, assegurando a destinação dos recursos aos Estados e ao Distrito Federal.

Referida técnica de apuração não torna o ICMS uma receita dos vendedores de mercadorias ou dos prestadores de serviços. O valor imposto é devido aos Estados e não se trata de uma importância de titularidade das pessoas jurídicas, pois os recursos não ingressam em seus patrimônios com “animus” de definitividade. Referido montante é

receita dos Estados e do Distrito Federal, que devem contabilizá-lo como receita derivada ou corrente, nos exatos termos da Lei no. 4.320/1964.

Sobre o tema, cabe destacar a decisão do STF no julgamento do RE no. 240.785/MG, assentando que o valor retido a título de ICMS não reflete a riqueza obtida com a realização da operação, pois constitui ônus fiscal e não faturamento. Em seu voto, o Exmo. Ministro Marco Aurélio Mello assim salientou:

Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor de mercadorias. Admitir o contrário é querer, como salientado por Hugo de Brito Machado em artigo publicado sob o título “Cofins – Ampliação da base de cálculo e compensação do aumento de alíquota”, em “CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – PROBLEMAS JURÍDICOS”, que a lei ordinária redefine conceitos utilizados por norma constitucional, alterando, assim, a Lei Maior e com isso afastando a supremacia que lhe é própria. Conforme previsto no preceito constitucional em comento, a base de cálculo é única e diz respeito ao que faturado, ao valor da mercadoria ou do serviço, não englobando, por isso mesmo, parcela diversa. Olvidar os parâmetros próprios ao instituto, que é o faturamento, implica manipulação geradora de insegurança e, mais do que isso, a duplicidade de ônus fiscal a um só título, a cobrança da contribuição sem ingresso efetivo de qualquer valor, a cobrança considerando, isso sim, um desembolso. Por tais razões, (...) não se inclui na base de cálculo da contribuição, considerando faturamento, o valor correspondente ao ICMS. (...)

Sobre o tema, o STJ já decidiu, nos autos do AgRg no AREsp no. 593.627/RN, que: *Constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.*

Assim, o ICMS não está inserido quer no conceito de faturamento, quer no conceito de outras receitas, pois o seu valor compõe as receitas dos Estados e do Distrito Federal. Dito de outro modo, o ICMS não pertence definitivamente à sociedade empresária ou entidade equiparada, tampouco incrementa seu patrimônio.

Ademais, a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo é mera técnica de apuração tributária adotada pelo legislador, que não torna esse imposto estadual parte integrante do faturamento nem da receita do vendedor ou do prestador de serviços.

O art. 13, § 1o., I, da Lei Complementar no. 87/1996, estabelece que o ICMS integra a sua própria base de cálculo e isso não significa que o seu valor deve ser oferecido à incidência de outras espécies tributárias, conforme já apontou José Carlos Graça Wagner¹², ainda sob a vigência do antigo ICM:

Ora, o multiplicador não integra o fato multiplicando e, portanto, o valor da circulação não é um posterius à incidência do imposto. É um plus. O ICM surge no ato da saída e, portanto, não é um custo da operação tributada. É uma despesa de circulação da fase de circulação e não antes dela. Enquanto não circula, inexistente valor do ICM. O próprio faturamento é anterior à saída e é impróprio falar de um custo de faturamento antes de ocorrer o fato gerador desse “custo”.

Importa, nessa matéria, considerar o disposto no § 7o. do art. 2o. citado (DL no. 406/1968), que reza:

“O montante do ICM integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”

Leia-se em vernáculo corrente: O ICM integra a base de cálculo do ICM. Para fins exclusivos de cálculo do ICM, o ICMS integra a sua base de cálculo. Só para fins de base de cálculo do ICMS e não para qualquer outra base de cálculo de qualquer outro tributo ou contribuição.

A par disso, o ICMS não se caracteriza como faturamento ou receita, pois o seu valor é apenas e tão somente recebido pelo vendedor ou prestador, que, por imposição legal, deve obrigatoriamente repassar o montante ao Estado ou Distrito Federal. O vendedor ou o prestador é mero intermediário, sobre o qual recai o dever jurídico de receber o valor do ICMS e de efetuar o seu recolhimento. Essa racionalidade, que vem sendo historicamente adotada para justificar a exclusão do IPI e do ICMS-ST da noção de receita bruta, deve ser também aplicada para o ICMS.

Vale dizer, o ICMS-ST, o IPI e o ICMS são tributos indiretos, cujo ônus financeiro é, em regra, repassado ao adquirente, sendo que os vendedores recebem os valores de tais tributos de modo apenas

¹² WAGNER, José Carlos Graça. In “Imposto de Renda – Estudos no. 3, Resenha Tributária, São Paulo, 1987, pp. 226/227.

transitório e são obrigados a repassar os montantes aos cofres públicos. Não compõem, em qualquer dos casos, o faturamento nem a receita, independentemente de ser aplicado ou não a disciplina jurídica da figura do depositário.

A par disso, o fato de o vendedor de mercadorias ou prestador de serviços ser contribuinte de direito do ICMS, em nada afeta a invalidade da inclusão do imposto estadual nas bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS. Com efeito, o vendedor que dê saída de produto industrializado também é contribuinte de direito do IPI e, do mesmo modo, transfere ao adquirente o ônus financeiro do tributo.

Em relação a ambos os tributos, o vendedor, além de figurar como contribuinte de direito, atua como agente de arrecadação, recebendo os recursos do adquirente, para, em seguida, destiná-los ao ente de direito público competente, por força de dever legalmente previsto. Não há fundamentos para conferir tratamentos diferenciados ao IPI e ao ICMS, devendo ambos os tributos serem excluídos das bases de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, com o que se respeita, inclusive, a capacidade contributiva.

Conclui-se que o ICMS é receita dos Estados e do Distrito Federal, com destinação legalmente fixada, que apenas transita na contabilidade dos vendedores de mercadorias ou dos prestadores de serviços sujeitos ao imposto estadual, não se tratando de faturamento nem de receita das sociedades empresárias e entidades equiparadas, uma vez que não são ingressos com caráter de definitividade, tampouco incrementadores de patrimônio e oriundos de atividades empresariais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, STJ, AgRg no REsp 1.363.902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, julgado em 5.8.2014, DJe 19.8.2014.

BRASIL, STJ, AgRg no AREsp 593.627/RN, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, Primeira Turma, julgado em 10.3.2015, DJe 7.4.2015.

BRASIL, STF, RE 212.209, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Relator p/ Acórdão: Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 23.6.1999, DJ 14.2.2003 pp-00060 Ement Vol-02098-02 pp-00303.

BRASIL, STF, RE 240.785, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 8.10.2014, DJe-246 divulg 15.12.2014 public 16.12.2014 Ement Vol-02762-01 pp-00001.

BRASIL, STF, RE 346.084, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, DJ 1.9.2006 pp-00019 Ement Vol-02245-06 pp-01170.

BRASIL, STF, RE 357.950, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, DJ 15.8.2006 pp-00024 Ement Vol-02242-01 pp-00001 RTJ Vol-00199-02 pp-00748.

BRASIL, STF, RE 358.273, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, DJ 15.8.2006 pp-00025 Ement Vol-02242-02 pp-00187.

BRASIL, STF, RE 390.840, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 9.11.2005, DJ 15.8.2006 pp-00025 Ement Vol-02242-03 pp-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215.

BRASIL, STF, RE 582.461, Relator: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18.5.2011, Repercussão Geral - Mérito DJe-158 divulg 17.8.2011 public 18.8.2011 Ement Vol-02568-02 pp-00177.

BRASIL, STF, RE 606.107/RS, Relatora: Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22.5.2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-231 divulg 22.11.2013 public 25.11.2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *In* “PIS e Cofins – Não incidência sobre o reembolso, feito pela Eletrobrás, com recursos da CDE (Lei n. 10.438/02 e Decreto n. 4.541/02) às Usinas Termelétricas, do Custo do Carvão Mineral Nacional Utilizado como Combustível – sua não-inclusão no conceito de receita, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, ‘b’, da CF devidas pela Usina.” *In* Revista Dialética de Direito Tributário no. 122.

MINATEL, José Antônio. *In* “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”. Editora MP, 2005.

WAGNER, José Carlos Graça. *In* “Imposto de Renda – Estudos no. 3, Resenha Tributária, São Paulo, 1987.

CONFORMAÇÃO DO ITCMD CAUSA MORTIS E A SUA EQUALIZAÇÃO PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Fernando Brandão Whitaker**

Introdução

Considerações sobre o regramento do ITCMD *causa mortis* na Constituição Federal e na legislação federal

Apontamentos sobre a conformação do fato jurídico tributário do ITCMD

Enfrentamento da questão pelo STJ

Conclusões

INTRODUÇÃO

A adequada interpretação e aplicação das regras sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) é assunto recorrente que aflige inúmeros jurisdicionados e militantes do Direito.

Tal circunstância inspira a elaboração do presente artigo, que almeja enfocar de forma sintética e adstrita ao Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, o entendimento doutrinário e jurisprudencial que vem sendo dispensado a esta espécie tributária e a necessidade de sua equalização pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, tendo em conta o propósito acima delimitado, deixarão de ser analisadas situações jurídicas e decisões relativas às transmissões advindas de doação, também ensejadoras da incidência e cobrança do ITCMD e que, igualmente, despertam dúvidas e questionamentos merecedores de exame e discussão em seara própria.

(*) Advogado graduado pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP

Mestre em Direito do Estado pela mesma Universidade, aonde é professor nos cursos de graduação e pós-graduação.

Palestrante convidado em diversas instituições de ensino

Vice-Presidente da Associação dos Advogados de São Paulo - AASP

CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGRAMENTO DO ITCMD CAUSA MORTIS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NA LEGISLAÇÃO FEDERAL

Como em nosso país o Direito Tributário se distingue pela disciplina rígida e extensa expressa no texto da Constituição Federal, aonde estão gizados os princípios e regras a serem observados e cumpridos pelos legisladores infraconstitucionais, quando da criação das leis locais, pela administração pública, quando do exercício da atividade arrecadatória, e também pelos julgadores, ao dirimir os conflitos que lhe forem submetidos, cumpre indicar sucintamente o tratamento constitucional dado ao ITCMD.

De início, cabe destacar a natureza jurídica de imposto conferida pela Carta Magna ao ITCMD, cominando a esta exação o respeito às regras e princípios inerentes aos tributos não vinculados, ou seja, instituídos com lastro em uma situação jurídica ou ato jurídico praticado pelo contribuinte independentemente de qualquer atividade estatal¹.

No caso do ITCMD, temos que a Lei Maior indicou (artigo 155, I) como aspecto material possível para compor a regra matriz de incidência tributária o verbo ‘transmitir’, seguido da complementação ‘bens ou direitos via *mortis causa*’, confirmando a desvinculação de alguma atividade estatal, pois tal transmissão se situa na esfera do particular.

Nesta medida, a instituição e cobrança do ITCMD deverá se orientar e conformar-se ao princípio da capacidade contributiva, “o princípio informador dos impostos”², consistente na imprescindibilidade de que a imposição fiscal por meio desta espécie de tributo não vinculado a uma atividade estatal, deva levar em conta a situação econômico-financeira espelhada pelo contribuinte no fato jurídico descrito na legislação instituidora do gravame.

Isso implica na imprescindível constatação e presença do ‘fato signo presuntivo de riqueza’ para incidência do imposto, nos exatos termos das seguintes disposições constitucionais impositivas, veiculadoras de verdadeiro princípio fundamental de nosso ordenamento.

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

¹ Ataliba, *in* Hipótese de Incidência Tributária, p. 121

² Carrazza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, p.

I - impostos;

...

§ 1o. - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (g.n.)

Outra imposição constitucional acerca do ITCMD trata da outorga da competência para sua instituição e cobrança aos Estados e ao Distrito Federal, conforme expressa disposição do artigo 155, inciso I:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

Deste modo, a criação legislativa do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* (princípio da estrita legalidade, artigo 150, inciso I da CF), se dará no âmbito das Assembleias estaduais e distrital, respeitando os ditames da Carta Magna, inclusive sob pena de invalidade do produto legislado e desvirtuação da atividade arrecadatória pretendida.

Nesse sentido, escorreito o ensinamento de José Eduardo Soares de Melo, ao apontar que *as entidades governamentais não podem instituir ou exigir tributos por meros interesses pessoais, discricionários e arbitrários, segundo procedimento que lhe parecer mais conveniente e oportuno, uma vez que devem estrita obediência aos superiores postulados da Constituição Federal.*³

Apesar disso, por conta da insaciável necessidade de arrecadação de recursos, tornou-se muito usual os fiscos estaduais deixarem de observar os ditames estabelecidos em nossa Carta Magna quando do exercício de suas competências, adotando posturas ilegítimas que lesam os contribuintes de forma indevida, violando seu direito subjetivo de se submeterem a uma tributação conforme as prescrições constitucionais.

Por outro lado, cumpre indicar suscintamente algumas disposições do Código Tributário Nacional (CTN) acerca do objeto deste breve

³ in Curso de Direito Tributário, p. 13

estudo, lembrando que, como é sabido, apesar ter sido instituído por meio de Lei Ordinária (Lei no. 5.172/1966), tendo em vista grande parte das matérias abarcadas pelo CTN, ele foi recepcionado pelo ordenamento em vigor com status de Lei Complementar, de caráter nacional.

Nesta toada, reputa-se que o CTN veicula, em diversas passagens, verdadeiras normas gerais de Direito Tributário, na exata medida da prescrição do artigo 146, inciso I da Constituição Federal que, por conta disso, devem ser cumpridas e observadas por todas pessoas políticas.

Ao tratar sobre o Imposto de Transmissão *Causa Mortis*, o CTN abarcou as transferências imobiliárias, únicas hipóteses previstas na Constituição em vigor à época de sua edição, estabelecendo que:

Art. 35. O Imposto, de competência dos Estados, sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I. a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II. a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III. a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

Interessante destacar que, quando o CTN dispõe sobre a necessária existência de efetiva transmissão patrimonial para se configurar a subsunção do fato concreto à norma de incidência tributária instituidora do ITCMD, é descabido falar-se que a regra codificada implicaria em uma negação à autonomia das pessoas políticas e ou em limitação do legislador ordinário infraconstitucional.

Isto porque, ao dispor deste modo, o CTN atua como verdadeira norma geral sistematizadora do princípio constitucional da capacidade contributiva que orienta a tributação pela via dos impostos, orientando o legislador ordinário das pessoas políticas competentes para criação e cobrança do ITCMD.

Sobre isso, e nos moldes da abalizada doutrina de Roque Antonio Carrazza⁴, o CTN acaba por colorir com cores mais fortes aquilo que a Constituição Federal já desenhou, orientando também o legislador infraconstitucional.

Por outro lado, reitera-se que, tendo em vista a data de sua edição, o CTN limita-se a referir sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, pois, até a promulgação da Constituição Federal em vigor, o aspecto material da hipótese de incidência (fato gerador *in abstracto*) do imposto sobre transmissão *causa mortis* restringia-se às transmissões de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Com o advento da Constituição Federal de 1988, foi ampliado o espectro de abrangência dos fatos jurídicos ensejadores da incidência tributária, passando a permitir a tributação das transmissões a título gratuito (*causa mortis* e doações), de todos e quaisquer bens ou direitos (art. 155, I da CF).

De toda forma, interessante destacar a parte final do inciso I acima transcrito, que positiva a característica da sobreposição inerente ao Direito Tributário e já retratada pelo mestre Alberto Xavier, em seu clássico “Manual de Direito Fiscal”⁵:

O Direito Tributário reporta-se a situações da vida reveladoras de capacidade contributiva, as quais são — na sua grande generalidade — objecto de regulamentação por outros ramos do Direito, de harmonia com o ponto de vista objectivo e peculiar que os informam. Esse facto, que está na origem do tão discutido problema da interpretação dos conceitos próprios de outros ramos jurídicos que o legislador fiscal emprega na previsão das normas tributárias, revela bem a multiplicidade de contactos que o Direito Fiscal mantém com os restantes sectores do ordenamento jurídico. A tributação da família, das sociedades comerciais, dos juros de empréstimos titulados por letras, da compra e venda de imóveis, por exemplo, envolve o recurso a noções de Direito da família, de Direito Comercial, de Direito Civil. O Direito Fiscal como que se sobrepõe a estas várias disciplinas, tratando os fenómenos por estas regidos em primeira linha, de acordo com seu espírito e exigências próprios: pode neste sentido dizer-se que o Direito Fiscal é um direito de sobreposição.

⁴ in Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 129.

⁵ in Manual de Direito Fiscal, p. 22 e 23

Nesta toada, para descrever a hipótese de incidência tributária do ITCMD, necessariamente, o legislador estadual e distrital deverá se socorrer das previsões do Direito Civil para uma adequada conformação da regra matriz do imposto, já que a diretiva constitucionalmente imposta exige a presença da transmissão de determinado bem ou direito em decorrência do falecimento de seu proprietário original (*de cujus*), de forma que o beneficiário desta transmissão (herdeiro ou legatário), tenha uma variação positiva em seu patrimônio (capacidade contributiva).

Aliás, ainda que por meio de uma linguagem passível de críticas sob o aspecto científico, o CTN estabelece o seguinte:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I. tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II. tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Tratando-se de transmissões decorrentes da sucessão, as disposições legais que regulam tais relações jurídicas estão dispostas na Lei no. 10.406/2002, ou seja, o Código Civil Brasileiro.

E, no caso da transmissão *causa mortis*, o nosso Código Civil estabeleceu diversas regras, inclusive para a definição do momento em que configura ocorrida a transferência patrimonial aos sucessores do falecido e a forma adequada de se dimensionar o monte partível quando houver dívidas, como pode se observar dos dispositivos a seguir transcritos:

Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.

Art. 1.792. O herdeiro não responde por encargos superiores às forças da herança; incumbe-lhe, porém, a prova do excesso, salvo se houver inventário que a escuse, demonstrando o valor dos bens herdados.

Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.

Por conta disso, já existindo conceitos jurídicos estabelecidos acerca da transmissão *causa mortis* na legislação civil de regência, estas disposições se aplicam e devem ser observadas na seara tributária quando da instituição e cobrança do ITCMD.

APONTAMENTOS SOBRE A CONFORMAÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO DO ITCMD

Todas as disposições constitucionais e legais acima referidas evidenciam que, ao pretender instituir o ITCMD *causa mortis*, o legislador estadual ou distrital, não detém amplo campo para eleição dos fatos tidos como relevantes para descrição dos aspectos formadores da regra matriz de incidência na legislação local de regência, devendo, necessariamente, representar algum signo presuntivo de riqueza pelo contribuinte atrelado à transferência de bens ou direitos não onerosa e decorrente de óbito.

Em outras palavras, a lei estadual ou distrital que criar o ITCMD, deverá indicar como circunstância ensejadora da incidência tributária a variação positiva, o acréscimo patrimonial, apurado por conta do recebimento de bens ou direitos pelo herdeiro, ou legatário, que obteve tal incremento econômico de seu patrimônio em virtude do falecimento de algum parente ou conhecido que lhe tenha atribuído herança ou legado.

Até por isso que, para as hipóteses em que a viúva sucede os bens do falecido na qualidade de meeira, não há que se falar em tributação pelo ITCMD, pois ela já detinha a meação do patrimônio antes do falecimento, inexistindo assim transmissão a ser gravada pelo imposto, conforme pacífico entendimento jurisprudencial.

Imposto sobre transmissão causa mortis e doação. Incidência sobre meação partilhável. Viúva meeira. Ilegitimidade passiva. 1. Não se aplica Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação, ITCD, nos bens pertencentes à viúva meeira, pois ela não é herdeira, incidindo o imposto somente sobre a meação partilhável. Precedentes do STJ. 2. Ressalta-se que, se o tributo fosse devido, correto seria cobrá-lo da herdeira. Está evidenciada, portanto, a ilegitimidade passiva da agravada para figurar como contribuinte do imposto em discussão. 3.

Agravo Regimental não provido. (STJ, AgRg no REsp 821.904/DF, 2a. Turma, HERMAN BENJAMIN, Julgamento 3.9.2009, DJe 11.9.2009)

Além disso, e como decorrência do princípio da capacidade contributiva, caso o Espólio seja detentor de dívidas, estas deverão ser sanadas com o próprio patrimônio do monte mor, não se transferindo tais débitos aos herdeiros e/ou legatários, caso representem importâncias superiores ao valor dos bens deixados pelo falecido. (artigos 1.792 e 1.997 do Código Civil)

Assim, a circunstância de existir patrimônio extenso deixado por alguém a título de herança é insuficiente para ensejar, por si só, a incidência de ITCMD, já que deverá ser analisado o caso concreto, conferindo-se as dívidas e obrigações deixadas pelo *de cujus*, de forma que o imposto recairá somente sobre o saldo positivo (se houver) da conjugação entre o montante dos bens herdados (monte mor), menos o valor dos débitos a serem adimplidos, chegando-se ao monte partível, conforme ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coelho.

Em suma, o monte não é tributado como se fora ele próprio objeto da tributação. O que se tributa é o ACRÉSCIMO PATRIMONIAL atribuído a cada qual (partilha ou adjudicação).⁶

Cabe ressaltar ainda que, para tal apuração, afigura-se equivocada a distinção feita por parte de alguns entes tributantes entre dívidas 'pessoais do falecido' e débitos 'pertencentes aos bens' por ele deixados.

Segundo esta classificação, como espécies de dívidas pessoais do falecido faz-se referência, por exemplo, a empréstimos por ele contraídos, a tributos devidos em função de atividades exercidas em vida (p. ex. Imposto de Renda), ao passo que, débitos inerentes aos bens por ele deixados seriam, também exemplificativamente, o saldo devedor de financiamento para a aquisição de um imóvel ou mesmo tributos decorrentes da propriedade que não tenham sido adimplidos até a data do óbito (p. ex. Imposto Predial e Territorial Urbano).

Contudo, e seguindo os escorritos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁷, em verdade, todas as relações jurídicas se instauram entre

⁶ in Curso de Direito Tributário Brasileiro, p.458, *g.n.*

⁷ in Curso de Direito Tributário, p. 281

pessoas, pois somente elas poderão figurar como sujeitos portadores de direitos ou de deveres, conforme ocupem o polo ativo ou o polo passivo de determinado liame jurídico, de modo que os débitos existentes na data do óbito sempre serão do *de cuius*.

Por conta disso, se após a abertura da sucessão vier a ser constatada a existência de dívidas, tanto as ditas pessoais como as vinculadas aos bens, elas terão que ser apuradas e levadas em consideração para se aferir a real dimensão da herança, do monte mor que será passível de transmissão decorrente do falecimento de seu antigo detentor, ou seja, do efetivo monte partível.

Isto faz com que, caso os herdeiros e ou legatários nada recebam como herança ou legado, tendo em vista a necessidade de serem quitados os débitos existentes, sejam eles pessoais do *de cuius* ou advindos de seus bens, estaremos diante de manifesta ausência da prática do fato jurídico constitucional e legalmente previsto, ou seja, da transmissão de bens ou direitos por conta do falecimento, inviabilizando a incidência do ITCMD.

Tal circunstância deverá ser levada em consideração em conjunto com a escolha feita pelo ordenamento jurídico brasileiro de adotar a regra conhecida como 'princípio da *saisine*', por meio da qual se considera transmitida a herança (e os seus encargos) no momento do óbito, conforme disposto no artigo 1784 do Código Civil, acima transcrito.

Aliás, o momento da abertura da sucessão constitui o aspecto temporal da hipótese de incidência deste imposto, considerando-se a data do óbito como o marco para ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador *in concreto*), devendo ser aplicada a legislação em vigor nesta data, ainda que a apuração do monte mor e dos quinhões de cada herdeiro e ou legatário ocorra posteriormente, conforme já decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Tributário. ITCD. Fato gerador. Princípio da saisine. Súmula 112/STF. 1. Cinge-se a controvérsia em saber o fato gerador do ITCD – Imposto de Transmissão Causa Mortis. 2. Pelo princípio da saisine, a lei considera que no momento da morte o autor da herança transmite seu patrimônio, de forma íntegra, a seus herdeiros. Esse princípio confere à sentença de partilha no inventário caráter meramente declaratório, haja vista que a transmissão dos bens aos herdeiros e

legatários ocorre no momento do óbito do autor da herança. 3. Forçoso concluir que as regras a serem observadas no cálculo do ITCD serão aquelas em vigor ao tempo do óbito do de cujus. 4. Incidência da Súmula 112/STF. Recurso especial provido. (STJ, REsp 1.142.872/RS, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, Julgamento 20.10.2009, DJe 29.10.2009)

Isto não impede a possibilidade de, no momento da apuração do monte partível ser constatada a inexistência de acréscimo patrimonial, não ocorrendo qualquer transferência de bens ou direitos aos herdeiros e legatários do inventário (ausência de capacidade contributiva), quando o valor das dívidas deixadas pelo *de cujus* superarem o valor dos bens por ele deixados, configurando-se o descabimento da pretensa cobrança do ITCMD.

O fato gerador ou jurígeno do imposto [ITCMD] é a transferência patrimonial apenas na aparência. Na verdade, o que se tributa são os acréscimos patrimoniais obtidos pelos donatários, herdeiros e legatários. (...) A base de cálculo é o acréscimo patrimonial.⁸

Ora, se os herdeiros fossem compelidos a pagar imposto sobre monte mor cujo valor das dívidas supera o dos bens e direitos a ser transmitidos, responderiam pelos encargos do *de cujus* além das forças da herança, o que se afigura estapafúrdio.

Nesta linha, há tempos o posicionamento dos juristas Euclides de Oliveira e Sebastião Amorim, ao abordarem o tema, indica a tendência da doutrina e da jurisprudência em admitir que, para o cálculo do monte líquido tributável, devem ser deduzidas as dívidas e passivos do falecido, despesas e honorários do advogado.⁹

Em consonância com a posição da melhor doutrina, nossos Tribunais também têm reconhecido a necessidade de observância da capacidade contributiva quando da apuração do ITCMD *causa mortis*, como exemplificativamente se denota dos seguintes julgados:

ITCD. Imóvel. Compra e venda. Reformado o acórdão que não isentou do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCD

⁸ in Curso de Direito Tributário Brasileiro, p.458

⁹ in Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões: Teoria e Prática, p. 420.

imóveis que foram objeto de compra e venda ou promessa de venda a terceiros, por terem permanecido no patrimônio do falecido na ocasião do óbito. À luz da Súmula n. 590-STF, a Turma entendeu que o referido imposto só incide sobre o benefício econômico deixado aos herdeiros. (STJ, REsp 177.453-MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, 2a. Turma, j. 3.4.2001)

Agravo de instrumento. Arrolamento. Recolhimento do ITCMD, depois de descontadas as dívidas do espólio e as despesas com funeral. Admissibilidade. O imposto de transmissão 'causa mortis' não incide sobre o monte-mor total, mas sim sobre o monte partível, deduzidas todas as dívidas e encargos. Aplicação dos artigos 1.792 e 1.997 do novo Código Civil. Interlocutória mantida. Agravo desprovido. (TJSP, AI no. 2173122-35.2014.8.26.0000, Rel. MAURO CONTI MACHADO, 9a. Câmara de Direito Privado, j. 11.11.2014)

Na mesma toada, ao analisar o tema da apuração do ITCMD, o Supremo Tribunal Federal, em reiteradas oportunidades, decidiu que o seu cálculo deve levar em consideração apenas a parcela patrimonial efetivamente outorgada ao herdeiro ou legatário, inclusive culminando com a edição da Súmula no. 590, no ano de 2007, lavrada nos seguintes termos:

Calcula-se o imposto de transmissão causa mortis sobre o saldo credor da promessa de compra e venda de imóvel, no momento da abertura da sucessão do promitente vendedor.

Tudo isso indica ser inafastável a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva pelos entes tributantes quando da instituição e cobrança do ITCMD, sob pena de se ferir direito subjetivo constitucional e legalmente garantido aos contribuintes, além de implicar ofensa direta ao regime de competência estatuído pela Lei Maior e delineado pelo Código Tributário Nacional.

ENFRENTAMENTO DA QUESTÃO PELO STJ

Não obstante as claras disposições legais, os ensinamentos doutrinários e a posição jurisprudencial acima referidas, é comum nos depararmos com situações em que a exigência do ITCMD *causa mortis* deixa de observar e cumprir tais ditames, buscando infligir o recolhimento do imposto a herdeiros e legatários cuja situação não se amolda, não se subsume aos aspectos da regra matriz de incidência.

Diante deste cenário, têm se tornado cada vez mais frequentes os casos em que o Poder Judiciário necessita ser provocado a dirimir a controvérsia instaurada entre o herdeiro/legatário e o ente tributante, em especial nas hipóteses de existência de dívidas deixadas pelo *de cujus*.

Nestas situações, invariavelmente, a discussão travada necessita ser submetida à apreciação dos Tribunais Superiores, com o fito de se buscar a pacificação do entendimento aplicável ao caso específico, estando a celeuma dotada de inegável abrangência e repercussão que supera apenas a lide instaurada, passando a ter interesse e feições mais amplas.

Dada a característica eminentemente constitucional do Direito Tributário pátrio, é sabido que as discussões travadas nesta seara acabarão sendo resolvidas na via do Recurso Extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal (STF), Corte encarregada de zelar pela adequada interpretação e aplicação da Lei Maior.

Nesta esteira, devem ser ressaltadas as disposições veiculadas no inciso III do artigo 102 da Lei Maior, cuja abrangência foi ampliada por meio da Emenda Constitucional no. 45 de 2004, abarcando especificamente os questionamentos de lei local em face da legislação federal, através da inserção da alínea *d*:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

...

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

- a) contrariar dispositivo desta Constituição;*
- b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;*
- c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.*
- d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal*

Contudo, e seguindo o raciocínio até aqui desenvolvido, vislumbra-se que, para determinadas questões envolvendo o ITCMD, também há possibilidade do STJ ser instado a ter que deliberar sobre a correta observância da legislação federal, quando da apreciação de julgados dos Tribunais locais acerca da exigência deste imposto, em que pese a lei que o criar ser estadual ou distrital.

Em outras palavras, apesar do STJ não ser o campo adequado para se proceder a análise da violação de dispositivos constitucionais, ou mesmo de lei local, na via estreita do Recurso Especial, conforme aplicação por analogia do Enunciado no. 280 da Súmula/STF¹⁰, em algumas situações identifica-se a possibilidade de se superar estes óbices, de modo a se pacificar as relações jurídicas acerca do ITCMD.

Aliás, os julgados acima transcritos desta Corte Superior já indicam a viabilidade das discussões acerca do ITCMD serem resolvidas por meio do Recurso Especial, inclusive como forma de se atender aos princípios da inafastabilidade da jurisdição e da celeridade processual, prestigiados por nosso ordenamento e recentemente reforçados pelo novo Código de Processo Civil.

Para que seja possível esta apreciação pelo STJ, é certo que os litigantes não poderão revolver a matéria fática, ante o óbice da Súmula no. 7, tampouco se adstringir ao aspecto constitucional do tema debatido, e nem focar na pretensa revisão dos dispositivos da lei local instituidora do ITCMD.

Da mesma forma, imprescindível que as violações da legislação federal de regência do ITCMD tenham sido invocadas e deliberadas na instância originária, para deixar caracterizada a figura do prequestionamento.

Em suma, deverá a parte inconformada com o julgado do Tribunal local assegurar a presença dos pressupostos recursais extrínsecos e intrínsecos, a legitimidade para recorrer e a ausência de obstáculos regimentais ou legais ao cabimento do seu Recurso, e, estando demonstrado o cumprimento desses requisitos, será inexorável a submissão do Apelo heroico ao C. Superior Tribunal de Justiça, como ensina a melhor doutrina:

Os requisitos de admissibilidade dos recursos, são aqueles elencados no o Código de Processo Civil, quais seja: cabimento, legitimação para recorrer, interesse de recorrer, tempestividade, preparo, regularidade formal e inexistência de fato impeditivo ou extintivo do poder de recorrer.(...) Conclui-se, portanto, que o tribunal a quo receberá o recurso extremo realizando uma análise dos pressupostos objetivos,

¹⁰ *Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário*

podendo, se for o caso, indeferir o seu seguimento. Esta análise, deixando a cargo dos tribunais superiores a palavra final sobre a admissibilidade do recurso, parece bastante lógica, adequando-se ao disposto na norma constitucional, esgotando a instância ordinária, incumbindo aos tribunais superiores o controle do direito federal. (Fernando Anselmo Rodrigues, in “Aspectos Polêmicos e Atuais do Recurso Especial e do Recurso Extraordinário”, Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier, p. 186: g.n.)

Ou seja, atendidas as previsões retro expensadas, e se os debates travados no Apelo heroico se ativerem à necessária observância das previsões contidas na legislação federal que regem a tributação das transmissões *causa mortis*, perfeitamente possível e adequado o conhecimento e apreciação das razões recursais pelos Ministros do Tribunal da Cidadania.

Do mesmo modo, se forem identificados julgados de distintos Tribunais locais acerca de uma mesma questão envolvendo o ITCMD, aonde possa ser demonstrada a similitude das situações com interpretações distintas da legislação federal, reputa-se perfeitamente possível o STJ adentrar na análise do mérito recursal, buscando uma uniformização do entendimento aplicável àquelas questões.

CONCLUSÃO

Para concluir as breves digressões sobre a conformação do ITCMD ao nosso ordenamento jurídico, cumpre ressaltar inicialmente a sua natureza de imposto, ou seja, de tributo não vinculado a uma atividade estatal, cujo fato signo presuntivo de riqueza eleito pela Constituição Federal consiste em transmissão de bens ou direitos, não onerosa, via *causa mortis*.

Nesta toada, somente pode se falar em instauração do liame obrigacional do ITCMD quando os herdeiros e ou legatários tiverem efetivo acréscimo patrimonial por conta da transferência da herança e do legado, nos termos dos respectivos quinhões/legados, de acordo com o efetivo monte partível, e não apenas levando-se em consideração o monte mor.

Tais exigências decorrem das disposições constitucionais estatuídas no § 1o. do artigo 145 e inciso IV do artigo 155 da Constituição Federal,

e também das previsões expressas do Código Tributário Nacional (artigo 38) e do Código Civil (artigos 1.792 e 1.997), devendo os legisladores estaduais e distrital observarem estas prescrições quando do exercício de suas competências constitucionais na criação do ITCMD, e também quando da cobrança do gravame.

Tendo em vista a necessária observância e submissão da legislação federal no exercício da atividade tributária pelos Estados e pelo Distrito Federal, vislumbra-se perfeitamente possível que as questões surgidas em torno da exigência do ITCMD possam vir a ser resolvidas em sede de Recurso Especial pelo E. Superior Tribunal de Justiça, desde que observada a ritualística e atendidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos deste apelo heroico.

BIBLIOGRAFIA

AMORIM, Sebastião; OLIVEIRA, Euclides de. *Inventários e Partilhas – Direito das Sucessões: Teoria e Prática*. 17a. ed. São Paulo: LEUD, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24a. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20a. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

RODRIGUES, Fernando Anselmo. *Aspectos Polêmicos e Atuais do Recurso Especial e do Recurso Extraordinário*. Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier. São Paulo: RT, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 9a. ed. São Paulo: Dialética. 2010.

XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal, Vol. I*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa. 1981.

O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E A NECESSIDADE DE REVISITAR A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ACERCA DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

*Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro**

1. INTRODUÇÃO

O Código de Processo Civil promulgado pela Lei 13.105, de 2015, trouxe importantes inovações visando assegurar a efetividade da prestação jurisdicional, tanto em relação à razoável duração quanto no tocante à solução justa, previsível e uniforme das demandas.

Merece destaque a previsão no sentido de que *os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente* (art. 926)¹. A preocupação se explica porque o legislador determinou que os *juízes e os tribunais observarão*, entre outras decisões judiciais, os *acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos* (art. 927), conferindo-lhes inequívoco caráter vinculante. Daí porque foi realçada a necessidade de fundamentação que trate de forma específica e suficiente de todos os argumentos que possam influir na decisão (art. 927, § 1o.)².

* Mestres em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Sócios do escritório Dias de Souza Advogados Associados.

¹ *Este dispositivo revela, de forma inequívoca, uma preocupação que esteve presente, como pano de fundo, em todos os momentos da elaboração do novo CPC. Esta preocupação diz respeito à extrema desuniformidade da jurisprudência brasileira, que ocorre mesmo em torno de temas extremamente relevantes, desuniformidade esta que compromete de maneira profunda e indesejável a previsibilidade segurança jurídica. (...) Trata-se de dispositivo que nada mais faz do que enunciar, em forma de regra norteadora da conduta dos magistrados, o princípio da isonomia, prestigiado pela Constituição Federal Brasileira e pelos Estados Democráticos de Direito, em geral.* (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim Wambier... [et al.]. Primeiros Comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 1.313, 1.315).

² *Trata-se de uma previsão mais rígida do que a do art. 489, §1º, IV, que exige apenas o enfrentamento dos argumentos contrários à conclusão adotada. A razão de ser do dispositivo é garantir um grau elevado de legitimidade desta decisão que, afinal de contas, servirá de parâmetro hermenêutico e normativo abstrato para o futuro. O debate sério e comprometido com argumentos contrários e favoráveis deve ser exigido de todas as decisões do rol do art. 927, já que todas elas detêm o mesmo grau de influência normativa.* (SCHMITZ, Leonard Ziesemer. Fundamentação das decisões judiciais: a crise na construção de respostas no processo civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 337).

Nesse contexto, justifica-se a análise crítica da jurisprudência firmada pelos Tribunais Superiores no sistema processual anterior, a respeito de matérias de interesse nacional, de modo a assegurar a estabilidade, integridade e coerência do entendimento refletido nos acórdãos que, doravante, deverão a ser obrigatoriamente observados, não só pelos magistrados, como pelos operadores do direito em geral.

O presente trabalho tem por objetivo examinar como o Superior Tribunal de Justiça tem interpretado as normas do Código Tributário Nacional referentes ao lançamento por homologação, no julgamento das diversas situações concretas que lhe são apresentadas.

O tema é relevante, pois a maioria dos tributos submete-se a tal modalidade de lançamento e as consequências do entendimento adotado pela Corte Superior acerca da caracterização e contornos do instituto são fundamentais para delimitar os direitos da Fazenda Pública e dos contribuintes, que estão em permanente tensão.

2. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

A Constituição Federal outorga competência à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária, *especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários* (art. 146, III, *b*), como forma de assegurar a racionalidade do sistema tributário, evitar conflitos federativos e conferir tratamento igualitário e previsível aos contribuintes³.

Assim, somente lei complementar pode estabelecer regras sobre lançamento tributário, definindo-o e determinando os seus contornos e as suas modalidades. Nenhuma lei ordinária pode dispor sobre matéria, sob pena de invasão do campo constitucionalmente reservado à lei complementar⁴.

³ A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, “gerais” não significa “genéricas”, mas sim “aptas a vincular todos os entes federados e os administrados” (STF, RE 433.352 AgR/MG, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA Segunda Turma, julgado em 12.6.2008, DJe 27.5.2010).

⁴ I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de

O Código Tributário Nacional, conquanto editado como lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com eficácia de lei complementar⁵ e dispõe sobre o lançamento tributário no Capítulo II (“Constituição de Crédito Tributário”) do Título III (“Crédito Tributário”) do seu Livro II (“Normas Gerais de Direito Tributário”).

Portanto, a dinâmica do lançamento tributário deve estrita obediência às normas do Código Tributário Nacional, não havendo, nesse campo, espaço para regramento diverso por parte dos entes tributantes.

2.1. NATUREZA ADMINISTRATIVA DO LANÇAMENTO E SUA OBRIGATORIEDADE.

O Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador (art. 113) e que o crédito tributário resultante deve ser regulamente constituído pelo lançamento (arts. 139, 141 e 142), no prazo de cinco anos contados a partir dos momentos definidos em cada caso (arts. 149, parágrafo único, 150, § 4o. e 173), sob pena de caducar o direito à cobrança do valor devido (arts. 156, V).⁶

direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1o., da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei no. 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias(...). (STF, RE 556.664/RS, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe 13.11.2008). No mesmo sentido: ADI 124, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Plenário, julgamento em 1.8.2008, DJe 17.4.2009; RE 407.190/RS – Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Plenário, julgado em 27.10.2004, DJ 13.5.2005.

⁵ STF – Pleno – RE 229.096/RS - Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA – DJ: 16.8.2007.

⁶ *Na terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional obrigação e crédito tributário não se confundem, porque, embora designem a mesma relação jurídica obrigacional, designam essa relação em situações diversas. Obrigação designa a relação obrigacional tributária desde o seu nascimento, com o fato gerador respectivo, até quando se consuma o lançamento. Crédito tributário designa essa mesma relação obrigacional a partir do lançamento, quando à obrigação tributária são acrescidas liquidez e certeza, e a conseqüente exigibilidade. (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III. São Paulo: Atlas, 2005, p. 57).*

Nessa conformidade, o art. 142 do Código Tributário Nacional atribui competência privativa à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário pelo lançamento, definido como *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido e, sendo o caso, propor a penalidade cabível*. O parágrafo do dispositivo estabelece, ainda, que *a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*.⁷

O lançamento tributário consiste, portanto, em ato jurídico sujeito ao regime próprio dos atos administrativos, consistentes em *toda e qualquer manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nesta qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir, e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria*.⁸

Desse modo, uma vez ocorrido o fato descrito na norma tributária geral e abstrata como apto a dar nascimento à obrigação tributária, deve a autoridade administrativa proceder ao lançamento, a fim de que seja constituído o crédito tributário que lhe é correspondente.⁹ A ausência de lançamento poderá resultar na decadência do direito do Fisco de exigir o crédito tributário (CTN, arts. 149, parágrafo único, 150, § 4o. e 173).

2.2. MODALIDADES DE LANÇAMENTO.

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento: (a) por declaração ou misto, em que cabe ao sujeito passivo prestar as informações necessárias para que a autoridade administrativa

⁷ *Atos vinculados ou regradados são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se a eficácia do ato praticado, tornando-se passível de anulação (...)*. (MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 172).

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Op. cit.*, p. 154.

⁹ *Não cabe à Administração tributária decidir sobre a conveniência, oportunidade e conteúdo do lançamento. Apresentando-se os requisitos legais, no tempo certo, deverá ser efetuado o lançamento, sem margem de discricção, como refere o parágrafo único do art. 142*. (BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.189).

realize o lançamento (CTN, art. 147); (b) de ofício, em que a autoridade administrativa deve realizar o lançamento independentemente de provocação (CTN, art. 149); e (c) por homologação, em que compete ao sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo e ao Fisco homologar ou não tal procedimento (CTN, art. 150).

2.2.1. O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Por razões de eficiência e praticabilidade administrativa, a maioria dos tributos está submetida ao regime de lançamento por homologação, que opera-se quando o sujeito passivo tenha o *dever de antecipar o pagamento* do tributo e a autoridade administrativa, *tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado*, a homologa, de forma expressa ou tácita (CTN, art. 150, *caput* e §§ 1o. e 4o.).

A atividade sujeita à homologação administrativa é o pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo, como deixam claro o § 1o. do art. 150¹⁰ e o inciso VII do art. 156¹¹ do Código Tributário Nacional. Na ausência de qualquer pagamento, não haverá o que ser homologado pela autoridade administrativa e, portanto, não restará caracterizada a figura do lançamento por homologação.

Por essa razão, o art. 149, V, do Código Tributário Nacional determina o lançamento de ofício do tributo *quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte*, qual seja, o pagamento antecipado do tributo de que trata o art. 150 do *Codex*.¹²

¹⁰ Art. 150...

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

¹¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

.....
VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1o. e 4o.;

¹² O lançamento de ofício é ato sempre necessário para dotar de exigibilidade o direito de crédito que lhe preexiste e iniciar o procedimento de formação do título, imprescindível à execução judicial, mesmo se o procedimento originariamente previsto para o lançamento for homologatório, conforme estabelece o art. 149 do CTN. (DERZI, Misabel Abreu Machado. In: Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966)/Carlos Valder do Nascimento (coordenador), Ives Gandra da Silva Martins... [et al.]. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 368). Ou seja, se o

Acentue-se que, embora seja frequentemente denominado de autolancamento, o lançamento por homologação não prescinde de providências administrativas para que se verifique a constituição do crédito tributário¹³. É que *os atos praticados pelos particulares não são atos administrativos, sendo o lançamento definido como ato privativo da Administração (art. 142)*¹⁴. Sucede que, diferentemente das demais modalidades de lançamento, em que o pagamento é posterior ao procedimento administrativo, no lançamento por homologação o pagamento do tributo antecede o aludido procedimento administrativo, sendo este feito posteriormente.

A leitura do *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional aponta claramente nesse sentido, ao dizer que o lançamento por homologação *opera-se pelo ato* da autoridade administrativa que homologa o pagamento antecipado do sujeito passivo. Mesmo na ausência de ato expresso da autoridade fiscal, o Código atribui eficácia homologatória ao silêncio da administração (CTN, art. 150, § 4o.). Ou seja, a atividade do contribuinte não é suficiente para constituir o crédito tributário. Para tanto, deve haver homologação administrativa do pagamento antecipado do tributo, de forma expressa ou tácita.¹⁵

devedor se omitir quanto à sua obrigação de apurar e recolher o tributo (ou se o fizer em valor menor do que o legalmente devido), o sujeito passivo é obrigado à prática do ato de lançamento para poder exigir o cumprimento de obrigação tributária; nessa eventualidade, a lei comina penalidade aplicável ao sujeito passivo, em razão do descumprimento do seu dever legal de (antes da prática de qualquer ato pelo credor) recolher o tributo devido (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335).

¹³ O fato de o contribuinte antecipar no autolancamento o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa não quer dizer que n]ao fique sujeito ao controle genérico da fiscalização e à homologação expressa ou tácita. O ato é administrativo, é ato de lançamento sujeito à homologação expressa ou ficta. (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 4. Ed. São Paulo: IBDT, 1976, p. 198).

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 408.

¹⁵ A esse respeito, é pertinente relembrar a lição do Ministro Carlos Velloso, transcrita no voto do Ministro Demócrito Reinaldo, no EREsp 42.720-5/RS (Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, Primeira Seção, julgado em 14.3.1995, DJ 17.4.1995): (...) *à luz do CTN, mesmo efetivado por antecipação do pagamento, não há que se falar, ainda, em lançamento, por isso que, não custa repetir, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Com rigor técnico-jurídico-tributário, lançamento por homologação só haverá no momento em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade do contribuinte, expressamente a homologa, ou no caso de homologação ficta.*

Portanto, embora corriqueira, deve-se utilizar com cautela a expressão “autolancamento”, pois a regular constituição do crédito tributário supõe sempre um procedimento administrativo, em sintonia com a regra do art. 142 do Código Tributário Nacional, disposição básica aplicável a todas as modalidades de lançamento.

3. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu diversas questões específicas envolvendo o lançamento por homologação. Como, porém, os julgamentos são realizados em momentos distintos e, muitas vezes, com alteração na composição do órgão julgador, as premissas nas quais se fundamentam as conclusões dos acórdãos nem sempre são congruentes umas com as outras. Em consequência, as decisões proferidas nos casos concretos tendem a ser casuísticas e, quando analisadas em conjunto, podem apresentar inconsistências jurídicas e gerar perplexidades no cumprimento dos deveres tributários.

3.1. A “PRIVATIZAÇÃO” DO LANÇAMENTO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR MERA DECLARAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO EM LEI COMPLEMENTAR.

Com efeito, é antiga a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o lançamento por homologação seria caracterizado pela mera entrega de declaração do valor do tributo devido:

A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, e Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro TEORI ALBIÑO ZAVASCKI, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008). O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco.” (REsp 1.120.295/SP, Relator

Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 12.5.2010, DJe 21.5.2010)

Certo, do ponto de vista prático, faria todo o sentido que a declaração do sujeito passivo quanto ao tributo devido pudesse constituir o crédito tributário e viabilizar a sua imediata cobrança. Seria algo equivalente à “confissão de dívida”, permitindo à Fazenda Pública a imediata cobrança do valor declarado.

Ocorre que o Código Tributário Nacional não contempla qualquer modalidade de lançamento por ato unilateral do sujeito passivo. A declaração do valor devido pode caracterizar, quando muito, informação (obrigação acessória) quanto à instauração da obrigação tributária, da qual decorre o crédito tributário (CTN, arts. 113 e 139). Mas a declaração particular não é suficiente para a constituição e conseqüente exigibilidade do crédito, tendo em vista que é de competência privativa da autoridade lançadora fazê-lo, por meio do procedimento administrativo denominado lançamento (CTN, art. 142), cujas modalidades são taxativamente previstas nos arts. 147 a 150 do Código Tributário Nacional. Isso se explica em razão da natureza *ex lege* da obrigação tributária e da oficialidade da atividade de tributação, que exclui por completo a vontade das partes envolvidas na relação jurídica estabelecida entre o ente público e o particular.

Assim é que, mesmo nos casos de lançamento por declaração, em que compete ao sujeito passivo prestar à autoridade administrativa as informações indispensáveis ao lançamento, este deve ser efetuado de ofício, a teor do art. 147 c/c art. 149, II a IV, do Código Tributário Nacional. Da mesma forma, exige-se lançamento de ofício no caso de o sujeito passivo não antecipar o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, nos termos do art. 149, V, do mesmo Código. E, sem crédito regularmente constituído, não há o que ser cobrado do sujeito passivo (CTN, art. 141).

Bom ou ruim, é esse o modelo de obrigação, lançamento e crédito tributários adotado pela lei complementar vigente que veicula as normas gerais a serem observadas pelos sujeitos da relação tributária, por força do art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

Pela mesma razão, deve o Poder Judiciário restringir as formas de constituição do crédito tributário às modalidades previstas na lei

complementar, não podendo inovar na matéria, sob pena de atuar em campo próprio do Poder Legislativo, em violação aos princípios basilares da separação de poderes¹⁶ e segurança jurídica¹⁷ (CF, arts. 2o. e 5o.).

Além de não prevista pelo legislador competente, a dispensa do procedimento administrativo homologação do pagamento antecipado, quando há declaração unilateral da obrigação pelo sujeito passivo, gera inconsistências que ferem a racionalidade do sistema delineado pelo Código Tributário Nacional, valendo apontar as seguintes:

(a) subverte o procedimento previsto nos art. 150, *caput* e §§ 1o. e 4o. c/c art. 156, VI, ao equiparar a entrega de documento fiscal (obrigação acessória) ao pagamento antecipado do tributo (obrigação principal), misturando os distintos conceitos de obrigação principal e acessória, constantes do art. 113;

(b) inviabiliza a aplicação do art. 149, V, que determina o lançamento de ofício de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não tenha sido antecipado pelo sujeito passivo;

(c) confere tratamento anti-isonômico e mais benéfico aos sujeitos passivos que não cumprem obrigações acessórias, em detrimento

¹⁶ É remansosa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o *princípio da divisão funcional do poder impede que estando em plena vigência o ato legislativo, venham os Tribunais a ampliar-lhe o conteúdo normativo e a estender a sua eficácia jurídica a situações subjetivas nele não previstas* (RMS 21.662/DF, Relator Min. CELSO DE MELLO, Plenário, julgado em 5.4.1994, DJ: 20.5.1994). Em outras palavras, o Poder Judiciário não tem o poder de agir como legislador positivo, para criar norma diversa da instituída pelo Poder Legislativo (RP 1.417/DF, Relator Ministro MOREIRA ALVES, julgado em 9.12.1987, DJ: 15.4.1988).

¹⁷ *Para que a segurança jurídica seja alcançada e, por seu intermédio, a justiça, é indispensável, em primeiro lugar, que o Estado adote certos padrões de organização interna. A clássica divisão dos poderes, em legislativo, executivo e judiciário, enunciada por Aristóteles e desenvolvida em seus principais aspectos por Montesquieu, é considerada essencial. Cada órgão possui a sua faixa de competência peculiar, a sua especialização. Não se acham separados por um sistema hermético, mas conjugam as suas funções em uma atividade harmônica e complementar. Desenvolvem, por assim dizer, uma forma de solidariedade orgânica. O que traduz um imperativo de segurança é a impossibilidade de um mesmo poder açambarcar as funções próprias de um outro poder. Quando isto ocorre, configura-se uma anomalia, que coloca em risco a segurança jurídica. A partir do momento, por exemplo, em que o Poder Judiciário passe a criar o Direito que irá aplicar, de uma forma genérica e sistemática, estará praticando uma subtração de competência do Poder Legislativo e ameaçando seriamente a segurança jurídica. Esta prática institucionalizaria a incerteza do Direito vigente* (NADER, Paulo. Introdução ao Estudo do Direito. 36a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014 (e-book). Item 64).

daqueles que as cumprem, na hipótese de não recolhimento do tributo por qualquer um deles, pois: (c.1) apenas os primeiros podem valer-se de denúncia espontânea, caso no futuro decidam recolher o tributo, antes de qualquer procedimento fiscal; (c.2) apenas os primeiros serão notificados do lançamento e poderão defender-se administrativamente, caso repute indevido o tributo, cuja exigibilidade ficará suspensa até final decisão (CTN, art. 151, III), tendo em vista que o débito declarado pelos últimos poderá ser inscrito em dívida e executado, ensejando a constrição do patrimônio do sujeito passivo (Lei no. 6.830/1980).

Embora a jurisprudência continue admitindo a possibilidade de constituição do crédito tributário por mera declaração do contribuinte, as inconsistências das premissas nas quais se sustenta essa orientação pretoriana foram implicitamente reconhecidas por ocasião do julgamento do termo inicial do prazo decadencial para lançamento de ofício dos tributos sujeitos a lançamento por homologação:

A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação. “[...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4o. do art. 150 do CTN” (AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Seção, DJ 10.4.2006). Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo. (AgRg nos EREsp 1.199.262/MG, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, Primeira Seção, julgado em 26.10.2011, DJe 7.11.2011)

Como se vê, a Corte Superior considerou determinante, para efeito de aplicação da regra do art. 150, § 4o. (tributos sujeitos a lançamento por homologação), ou da regra do art. 173, I (tributos sujeitos às

demais modalidades de lançamento), a existência ou não de pagamento antecipado do tributo pelo sujeito passivo, em estrita conformidade ao art. 150, *caput* e § 1o., c/c art. 156, VII, do Código Tributário Nacional. A declaração da obrigação pelo sujeito passivo foi considerada irrelevante para fins de caracterização do lançamento por homologação.

Além de prestigiar a letra e o espírito do Código, o entendimento adotado para fins de contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação afastou a possibilidade de o contribuinte, declarando valor de tributo irrisório, submeter-se a prazo decadencial mais benéfico (contado da ocorrência do fato gerador), nos termos do art. 150, § 4o., o que aumentaria o risco de tornar-se incobrável o tributo.

Essa interpretação realça a inconsistência da tese de que a mera declaração do sujeito passivo caracterizaria o lançamento por homologação. Afinal, se a conclusão estivesse correta, por coerência, deveriam ser aplicadas, nesse caso, todas as regras pertinentes a tal modalidade de lançamento. Logo, a mera declaração do tributo pelo sujeito passivo teria o condão de afastar as regras aplicáveis às demais modalidades de lançamento, como o art. 173, I, do CTN, que posterga o início do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

3.2. EQUIPARAÇÃO DO DEPÓSITO AO PAGAMENTO ANTECIPADO – USO DE ANALOGIA EM FAVOR DA FAZENDA PÚBLICA – VEDAÇÃO EXPRESSA NA LEI COMPLEMENTAR.

Em outra oportunidade, apesar de reconhecer que o lançamento por homologação supõe o pagamento antecipado do tributo (e não a mera declaração do *quantum* devido), o Superior Tribunal de Justiça equiparou o recolhimento ao depósito judicial:

No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário,

implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito. (EREsp 464.343/DF, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, Primeira Seção, julgado em 10.10.2007, DJ 29.10.2007)

A equiparação do depósito (causa de suspensão da exigibilidade) ao pagamento (causa de extinção) do tributo, além de não ter previsão e confundir institutos previstos em dispositivos (art. 151, II e art. 156, I) localizados topograficamente em capítulos diferentes (III e IV) do Título III do Código Tributário Nacional, viola frontalmente o seu art. 108, § 1o., que proíbe a exigência de tributo por analogia.

Com feito, o lançamento por homologação opera-se após o pagamento antecipado do tributo e não com o depósito do respectivo valor. Incluir o depósito como atividade do contribuinte passível de homologação administrativa é introduzir regra nova, não prevista no art. 150 do Código Tributário Nacional, que rege a matéria.

Trata-se de caso típico de integração analógica pelo Poder Judiciário, expressamente vedada por implicar a cobrança de tributo que, na falta do pagamento antecipado, deveria ser constituído de ofício pelo Fisco, na forma do art. 142, parágrafo único c/c 149, V, do Código Tributário Nacional, para interromper o prazo decadencial, sob pena de extinção da obrigação tributária (CTN, art. 113, § 1o. c/c art. 156, V).

Nada obstante, uma vez admitida a equiparação do depósito ao pagamento antecipado, para fins de caracterização do lançamento por homologação, por medida de coerência, aquele deveria produzir todos os efeitos deste, possibilitando não só a interrupção do prazo decadencial em favor da Fazenda Pública, como também a configuração da denúncia espontânea em favor do contribuinte. Assim, todavia, não entendeu a Corte Superior, invocando motivos que não constam do Código Tributário Nacional:

O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma

do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp no. 464.343/DF, Rel. Min. JOSÉ DÉLGADO, DJ de 29.10.2007; EREsp no. 898.992/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 27.8.2007; EREsp no. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre custo de conformidade e custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo. (EREsp 1.131.090/RJ, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 28.10.2015, DJe 10.2.2016)

Em suma, constata-se que a jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça em matéria de lançamento por homologação: (a) admite a declaração da obrigação pelo sujeito passivo como modalidade de constituição do crédito tributário para permitir a sua execução pela Fazenda Pública, mas não para viabilizar a aplicação do termo inicial de contagem do prazo decadencial mais favorável ao sujeito passivo (CTN, art. 150, § 4o.); e (b) equipara o depósito judicial ao pagamento antecipado para elidir a decadência do direito da Fazenda Pública, mas não para possibilitar ao sujeito passivo usufruir dos benefícios da denúncia espontânea (CTN, art. 138).

4. CONCLUSÃO.

Diante do exposto, conclui-se que:

(a) o crédito resultante da obrigação tributária deve ser obrigatoriamente constituído por lançamento realizado pela autoridade administrativa competente, dentro do prazo decadencial (CTN, arts. 113, 139, 141, 142, 149, 150, § 4o. e 173);

(b) o lançamento por homologação opera-se pelo ato da autoridade administrativa que homologa o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, de forma expressa ou tácita (CTN, art. 150, *caput* e §§ 1o. e 4o. c/c art. 156, VII);

(c) a ausência ou insuficiência do pagamento antecipado afasta a possibilidade de homologação do lançamento e torna obrigatória a constituição do crédito tributário por meio de lançamento de ofício (CTN, art. 149, V);

(d) a Súmula 436 do STJ está em testilha com a sistemática do Código Tributário Nacional, pois a entrega de declaração pelo contribuinte é dever formal (obrigação acessória) inconfundível com o pagamento do tributo (obrigação principal) e, portanto, não dispensa a constituição administrativa do tributo por intermédio de lançamento de ofício (CTN, art. 149, V). Por isso mesmo, a Corte só admite a aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4o. nos casos em que tenha havido pagamento de tributo pelo sujeito passivo (AgRg nos EREsp 1.199.262/MG);

(e) o entendimento manifestado no EREsp 464.343/DF também está em desacordo com o Código Tributário Nacional, pois não se confunde depósito (causa de suspensão da exigibilidade) com pagamento (causa de extinção) do crédito tributário e não se pode constituir tributo por analogia, em face do princípio da reserva legal (CTN, art. 108, § 1o., 151, II e 156, I). Tanto são inconfundíveis os institutos que a Corte só admite denúncia espontânea mediante pagamento e não com o depósito do tributo (EREsp 464.343/DF).

Assim sendo, e com vistas a concretizar as normas do novo Código de Processo Civil, convém que o Superior Tribunal de Justiça revise os diversos temas associados à sistemática do lançamento por homologação para assegurar a integridade e coerência de sua jurisprudência, de sorte a viabilizar o adequado funcionamento do sistema de tributação previsto no Código Tributário Nacional, cuja observância é determinada pelo art. 146, III, *b*, da Constituição Federal.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *In: Comentários ao Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25.10.1966)/Carlos Valder do Nascimento (coordenador), Ives Gandra da Silva Martins... [et al.]*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III*. São Paulo: Atlas, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

NADER, Paulo. *Introdução ao Estudo do Direito*. 36a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014 (e-book).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4. Ed. São Paulo: IBDT, 1976.

SCHMITZ, Leonard Ziesemer. *Fundamentação das decisões judiciais: a crise na construção de respostas no processo civil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim... [et al.]. *Primeiros Comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MUDANÇA DE JURISPRUDÊNCIA E PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

*Henry Gonçalves Lummertz**

INTRODUÇÃO

O presente artigo analisa a aplicação do princípio da proteção da confiança em caso de mudança de jurisprudência.

A jurisprudência exerce um papel cada vez mais importante na orientação da conduta dos indivíduos. Esse papel é ainda mais relevante quando se adota uma concepção argumentativa da interpretação, segundo a qual, na decisão judicial, o sentido das normas que integram o ordenamento jurídico é reconstruído a partir de núcleos de significado adscritos nos enunciados normativos e de estruturas argumentativas e hermenêuticas. Nesse cenário, especial destaque merecem as decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, cortes encarregadas de dar a última palavra acerca do conteúdo das normas constitucionais e federais.

Ocorre que o Direito, como fenômeno cultural, passa por constantes alterações no tempo. Algumas dessas alterações envolvem a mudança de jurisprudência, com a modificação do conteúdo das normas reconstruídas pelo Poder Judiciário a partir da interpretação dispensada aos enunciados normativos¹.

Apesar de constituir fenômeno inerente ao Direito, a mudança de jurisprudência pode prejudicar a segurança jurídica. Por isso, é necessário que o ordenamento jurídico disponha de instrumentos para assegurar a proteção da segurança jurídica em caso de mudança de jurisprudência. O princípio da proteção da confiança constitui um desses instrumentos, voltado para a proteção da dimensão subjetiva da segurança jurídica, com a manutenção de situações subjetivas individuais em casos concretos.

* Doutor em Direito

¹ Citem-se, a título de exemplo, as modificações da jurisprudência em relação ao crédito de IPI na aquisição de produtos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero; à isenção da COFINS referente às sociedades civis de prestação de serviços profissionais; e, mais recentemente, à cobrança do IPI na revenda no mercado interno de produto importado.

A NECESSIDADE DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA EM CASO DE MUDANÇA DE JURISPRUDÊNCIA

Pode-se afirmar que a jurisprudência é vocacionada para a mudança², constituindo a modificação da jurisprudência um instrumento necessário para sua adaptação à evolução do Direito e dos fatos³.

A mudança de jurisprudência não representa, em si mesma, um desrespeito ao princípio da segurança jurídica, que não impõe a imobilidade e nem veda a mudança da jurisprudência⁴.

Por outro lado, é essencial que os tribunais se comportem de forma que os indivíduos sejam capazes de planejar racionalmente seu futuro⁵ e que possam definir a conduta que adotarão levando em conta um desenvolvimento refletido e sistemático das normas jurídicas⁶.

A mudança de jurisprudência pode colocar em cheque planos e previsões que o indivíduo construiu a partir do entendimento jurisprudencial anterior⁷. O indivíduo define sua conduta com base em

² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 617.

³ LE BERRE, Hugues. *Les revirements de jurisprudence en Droit Administratif de l'an VIII à 1998*. p. 362; MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 14; MOULY, Christian. *Le revirement pour l'avenir*. p. 325; NOVOA, César Garcia. *El Principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. p. 206.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 463-464; BARROSO, Luís Roberto. *Recurso Extraordinário. Violação indireta da Constituição. Ilegitimidade da alteração pontual e casuística da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. p. 17; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance légitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 144; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 270; LE BERRE, Hugues. *Les revirements de jurisprudence en Droit Administratif de l'an VIII à 1998*. p. 364; MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 11; OST, François. *L'heure du jugement. Sur la rétroactivité des décisions de justice. Vers un droit transitoire de la modification des règles jurisprudentielles*. p. 114; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. p. 152, 339.

⁵ AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. p. 4.

⁶ RORIVE, Isabelle. *Le Revirement de Jurisprudence*. p. 502.

⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária*. p. 465; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. p. 617; MALTZ, Earl. *The nature of precedent*. p. 368; MARMOR, Andrei. *Law in the age of pluralism*. p. 189; MOULY, Christian. *Comment limiter la rétroactivité des arrêts de principe et de revirement?* p. 2-3; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. p. 339; STHAL, Jacques-Henri. *Les conséquences des revirements de jurisprudence*. p. 88.

um entendimento jurisprudencial que entende — e pode legitimamente entender — que será aplicado a seu caso, e, posteriormente, esse entendimento jurisprudencial é abandonado, sendo adotado outro entendimento que, então, é aplicado ao caso do indivíduo e conduz à valoração jurídica de sua conduta passada, com efeitos retroativos⁸. A aplicação retroativa do novo entendimento jurisprudencial faz com que o indivíduo determine a conduta que vai adotar com base no entendimento jurisprudencial anterior, vigente no tempo em que toma a decisão, mas veja sua conduta ser valorada com base no entendimento jurisprudencial surgido em momento posterior àquele em que a conduta foi adotada, que não existia nem poderia ser levado em consideração quando o indivíduo determinou a conduta que adotaria⁹. O novo entendimento jurisprudencial se projeta para o passado, atingindo a conduta pretérita do indivíduo ou a ela atribuindo efeitos futuros¹⁰.

Os efeitos negativos da mudança de jurisprudência dos tribunais superiores foram ilustrados com clareza pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, no voto que proferiu no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial no. 382.736-SC, em que se discutia a alteração da jurisprudência espelhada no Enunciado no. 276 da Súmula da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em decorrência da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário no. 377.457-PR:

Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores

⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 477, 479, 481.

⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 478-479; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 154; MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 16-17; RODGER, Alan. A time for everything under the law: some reflections on retrospectivity. p. 63; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securité juridique em Droit Français*. p. 88; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: *civil law* e *common law*. p. 135.

¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 556, 570, 597.

do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.

Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.

Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança.

Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.

Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.

Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos. Em matéria tributária, como condutor daqueles que pagam, dos contribuintes.

Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:

**PROCESSUAL. STJ. JURISPRUDÊNCIA.
NECESSIDADE DE QUE SEJA OBSERVADA.**

O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo especial: orientar a aplicação da lei federal e unificar-lhe a interpretação, em todo o Brasil. Se assim ocorre, é necessário que sua jurisprudência seja observada, para se manter firme e coerente. Assim sempre ocorreu em relação ao Supremo Tribunal Federal, de quem o STJ é sucessor, nesse mister. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança. Se deixarmos que nossa jurisprudência varie ao sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não

observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la. (AEREsp 228.432).

Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no. 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.

Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados.¹¹

Dadas as consequências extremamente negativas que pode desencadear, a mudança de jurisprudência deve cercar-se de determinadas cautelas.

¹¹ Agravo Regimental no Recurso Especial no. 382.736/SC, STJ, 1a. Seção, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, j. 8.12.2003, DJe 25.2.2004. Voto do Ministro Humberto Gomes de Barros.

Primeiro, a mudança de jurisprudência deve ser devidamente avaliada, ser implementada apenas quando houver uma justificativa adequada, plausível e razoável, e ser fundamentada de forma rigorosa, precisa e consistente¹². A mudança de jurisprudência não pode se dar de forma arbitrária, casuística ou injustificada¹³. Essa necessidade de ponderação e de adequada fundamentação para a alteração de jurisprudência transparece no Código de Processo Civil, que prevê que a revisão da tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos *poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese*¹⁴ e que a modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos *observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia*¹⁵.

Segundo, é necessário assegurar a proteção do planejamento jurídico realizado com base no entendimento jurisprudencial anterior, assegurando-se que a mudança de jurisprudência respeite as expectativas que, com base nele, foram legitimamente construídas¹⁶, inclusive com a

¹² ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 201-202; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 462-463, 618; BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 271; CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Precedente judicial como fonte do Direito*. p. 180-181; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 287, 294; DIDIER JR., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. p. 386; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: civil law e common law. p. 160.

¹³ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 271; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Boa-fé objetiva no Direito Tributário. Princípio ou cláusula geral? p. 367; TARUFFO, Michele. Precedente e giurisprudenza. p. 720.

¹⁴ CPC, art. 927, § 2o.

¹⁵ CPC, art. 927, § 4o.

¹⁶ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 177, 186, 203; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 463-464; BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 271-272, 276; CALMES, Sylvia.

não aplicação do novo entendimento aos indivíduos que tenham definido sua conduta a partir do entendimento jurisprudencial anterior ou com a aplicação de regras de transição¹⁷. Essa necessidade de se proteger o planejamento jurídico definido a partir do entendimento jurisprudencial superado também é reconhecida pelo Código de Processo Civil, ao prever que, em caso de modificação de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, *pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica*¹⁸.

A aplicação do princípio da proteção da confiança em caso de mudança de jurisprudência é bem ilustrada pela decisão proferida pela quinta turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Habeas

Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français. p. 137; CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos. p. 26, 28; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária. p. 466; DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. p. 748; LE BERRE, Hugues. *Les revirements de jurisprudence en Droit Administratif de l'an VIII à 1998.* p. 146, 354; OST, François. L'heure du jugement. Sur la rétroactivité des décisions de justice. Vers un droit transitoire de la modification des règles jurisprudentielles. p. 115; PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica.* p. 327; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique.* p. 373, 576, 579; RORIVE, Isabelle. *Le Revirement de Jurisprudence.* p. 511-512; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en Droit Français.* p. 448.

¹⁷ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança.* p. 177, 186; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica.* p. 184; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français.* p. 137; COELHO, Sacha Calmon Navarro. A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária. p. 464; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário.* p. 294; LUCAS-ALBERNI, Katia; SUDRE, Frédéric (dir.). *Le revirement de jurisprudence de la Cour Européenne des Droits d l'Homme.* p. 307; MELLERAY, Fabrice. *Décision juridictionnelle et règle jurisprudentielle.* p. 38; MUIR WATT, Horatia. «Never say never»: *post-scriptum* comparatif sur la rétroactivité des revirements de jurisprudence. p. 62, 68, 70; OST, François. L'heure du jugement. Sur la rétroactivité des décisions de justice. Vers un droit transitoire de la modification des règles jurisprudentielles. p. 97, 103, 114-116; PACTEAU, Bernard. Comment aménager la rétroactivité de la Justice? Sécurité juridique, sécurité juridictionnelle, sécurité jurisprudentielle. p. 114; PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica.* p. 327; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique.* p. 348, 373, 560, 565, 571; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en Droit Français.* p. 17.

¹⁸ CPC, art. 927, § 3o.

Corpus no. 28.598/MG¹⁹, em que se discutia a tempestividade de recurso interposto pelo Ministério Público. Quando da interposição do recurso, o entendimento sedimentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça era o de que o termo inicial do prazo para a interposição do recurso pelo Ministério Público correspondia à data do lançamento do “ciente” do órgão ministerial nos autos, independentemente do momento em que os autos houvessem sido retirados em carga pelo funcionário do Ministério Público ou houvessem ingressado nas dependências da instituição. Posteriormente, quando do julgamento do Habeas Corpus no. 83.255/SP²⁰, o Supremo Tribunal Federal alterou sua jurisprudência, passando a entender que o termo inicial do prazo para o Ministério Público recorrer se inicia com a carga do processo, independentemente da data da aposição do “ciente” pelo membro do *Parquet*. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça alinhou-se à do Supremo Tribunal de Federal e esse era o entendimento jurisprudencial pacificado quando da análise da tempestividade do recurso. Ao proferir seu voto, a Ministra Laurita Vaz assim se manifestou:

De fato, o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento plenário do Habeas Corpus no. 83.255/SP (Informativo no. 328), decidiu que o prazo recursal para o Ministério Público conta-se a partir da entrada do processo nas dependências da Instituição.

[...]

O Superior Tribunal de Justiça, por seu turno, aderiu à nova orientação da Suprema Corte.

Não se pode olvidar, todavia, que o entendimento jurisprudencial, até então, há muito sedimentado no STF e no STJ, era justamente no sentido inverso, ou seja, entendia-se que a intimação pessoal do Ministério Público se dava com o “ciente” lançado nos autos, quando efetivamente entregues ao órgão ministerial.

[...]

Dessa maneira, constata-se que o Ministério Público Federal, nos idos anos de 2000, tendo em conta a então sedimentada

¹⁹ Habeas Corpus no. 28.598/MG, STJ, 5a. Turma, Rel. Min. LAURITA VAZ, j. 14.6.2005, DJe 1.8.2005.

²⁰ Habeas Corpus no. 83.255/SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 5.11.2005, DJe 12.3.2004.

jurisprudência das Cortes Superiores, valendo-se dela, interpôs o recurso dentro do prazo legal.

Não se poderia, agora, exigir que o órgão ministerial recorrente se pautasse de modo diverso, como se pudesse antever a mudança do entendimento jurisprudencial. Essa exigência seria inaceitável, na medida em que se estaria criando obstáculo insuperável. Vale dizer: depois de a parte ter realizado o ato processual, segundo a orientação pretoriana prevalente à época, seria apenas com o não-conhecimento do recurso, quando não mais pudesse reagir à mudança. Isso se traduziria, simplesmente, em usurpação sumária do direito de recorrer, o que não pode existir em um Estado Democrático de Direito, mormente se a parte recorrente representa e defende o interesse público.

Em face de tais considerações, ao que se me afigura, a mudança de entendimento implementada pela nova leitura feita pelas Cortes Superiores deve alcançar os casos futuros, não aqueles consolidados na constância da orientação anterior.²¹

Apesar de não mencionar expressamente o princípio da proteção da confiança, a decisão segue claramente a lógica de sua aplicação. Primeiro, evidencia a existência de um entendimento jurisprudencial pacificado tanto no Supremo Tribunal Federal como no Superior Tribunal de Justiça. Segundo, indica que o Ministério Público, ao exercer seu direito de recorrer — protegido, entre outros, pela garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa —, seguiu a orientação desse entendimento jurisprudencial, nele confiando. Terceiro, aponta a existência de uma mudança do entendimento jurisprudencial, mudança essa que não era previsível quando o Ministério Público interpôs o recurso. Quarto, reconhece que a aplicação retroativa do novo entendimento jurisprudencial ao caso concreto traria prejuízo ao Ministério Público — seu recurso seria considerado intempestivo. Quinto, diante de todas essas circunstâncias, deixa de aplicar a jurisprudência então dominante, julgando o caso com base no entendimento jurisprudencial prevalente quando da interposição do recurso. Sexto, a proteção se dá no caso concreto e em função de suas características peculiares, uma vez que, no julgamento do Habeas Corpus no. 83.255/SP, o Supremo Tribunal

²¹ Habeas Corpus no. 28.598/MG, STJ, 5a. Turma, Rel. Min. LAURITA VAZ, j. 14.6.2005, DJe. 1.8.2005. Voto Min. Laurita Vaz.

Federal, não obstante reconhecesse a “virada jurisprudencial”²², não modulou os efeitos da decisão.

O princípio da segurança jurídica e o princípio da proteção da confiança contribuirão para a definição de critérios destinados a orientar a alteração do entendimento dos tribunais²³, a fim de que se compatibilize a mudança característica do Direito e da jurisprudência com o respeito e a proteção do planejamento jurídico realizado a partir do entendimento jurisprudencial superado²⁴.

O PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA

A proteção da confiança situa-se fundamentalmente na perspectiva dinâmica da segurança jurídica²⁵, voltada para a transição do passado para o presente, e visa à proteção, no presente, da liberdade exercida no passado sob a orientação do Direito.

O princípio da proteção da confiança volta-se precipuamente para a garantia de situações subjetivas individuais daqueles que, no passado,

²² Habeas Corpus no. 83.255/SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 5.11.2005, DJe. 12.3.2004. Voto do Min. Sepúlveda Pertence.

²³ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 203; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 463; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 144; MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 27.

²⁴ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 273, 276; MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. p. 279; MELLERAY, Fabrice. *Décision juridictionnelle et règle jurisprudentielle*. p. 51; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 78, 123; OST, François. *L'heure du jugement. Sur la retroactivité des décisions de justice. Vers un droit transitoire de la modification des règles jurisprudentielles*. p. 114, 119, 124; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. p. 576, 579.

²⁵ Deve-se observar que, apesar de vinculado ao princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança com ele não se confunde e nem guarda com ele uma relação de conteúdo e continente. Acerca da relação e diferenciação entre o princípio da proteção da confiança e o princípio da segurança jurídica, ver: ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 140 e 362-365; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 157-182; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. p. 256; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. p. 84-86 e 370-372; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en Droit Français*. p. 18, 237-238, e 348-356.

confiaram em uma manifestação estatal, na hipótese de essa manifestação, no presente, vir a ser alterada²⁶. Diante da mutabilidade e da flexibilidade do Direito, o princípio da proteção da confiança busca assegurar a intangibilidade de situações subjetivas individuais em um caso concreto, vedando restrições injustificadas, quando o indivíduo, no passado, praticou conduta que envolva a disposição dos direitos fundamentais de liberdade, propriedade e igualdade com base em determinada norma e, no presente, vê ameaçada a confiança que depositou nessa norma, pela descontinuidade da própria norma ou de seus efeitos jurídicos, em decorrência de sua modificação, revogação, anulação ou declaração da invalidade²⁷.

Na medida em que constitui instrumento para a defesa de situações subjetivas individuais em um caso concreto, para que se possa aplicar o princípio da proteção da confiança, deve-se demonstrar que um determinado indivíduo, confiando — e podendo legitimamente confiar — em determinada manifestação do Poder Público, adotou uma conduta concreta no exercício de seus direitos fundamentais de liberdade, de propriedade ou de igualdade, vendo sua expectativa frustrada em um momento posterior, pela descontinuidade da manifestação estatal ou de seus efeitos²⁸.

Assim, para que se possa acionar o princípio da proteção da confiança, devem estar presentes: *a)* uma base de confiança; *b)* a confiança; *c)* o exercício da confiança por meio de condutas concretas; e *d)* a frustração da confiança pelo Poder Público²⁹.

²⁶ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 276; COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/99). p. 274-276; MEDAUAR, Odete. *Segurança jurídica e confiança legítima*. p. 117; PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. p. 370; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en Droit Français*. p. 60.

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 174, 360, 399-400.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 139, 174.

²⁹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 82; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 360.

a) Base de confiança: a base de confiança corresponderá à manifestação do Poder Público capaz de gerar confiança no indivíduo³⁰ e na qual ele haja baseado sua conduta³¹.

Na hipótese de mudança de jurisprudência, a manifestação estatal que constituirá a base de confiança corresponde à jurisprudência. A jurisprudência pode ser formada a partir de diversas decisões sucessivas, proferidas pelos órgãos fracionários dos tribunais, que, em seu conjunto e por sua reiteração, permitem concluir que representam o entendimento daquele tribunal acerca de determinada matéria. Pode também ser formada por apenas uma decisão sobre a matéria, especialmente naqueles casos em que o tribunal aplica um dos procedimentos destinados a prevenir a divergência ou a uniformizar sua jurisprudência ou a definir o entendimento jurisprudencial a ser adotado diante de uma multiplicidade de casos relativos a uma mesma controvérsia ou questão de direito, ou quando se trata de decisão proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, hipóteses em que as decisões são proferidas pelo órgão máximo do tribunal com competência para decidir sobre a matéria e possuem vocação para serem aplicadas em julgamentos futuros sobre a mesma questão. Evidentemente, mesmo que a jurisprudência seja originariamente formada a partir de uma única decisão, o normal é que a essa decisão sucedam-se outras, que serão proferidas pelos órgãos fracionários do tribunal ou mesmo pelos relatores, aplicando o entendimento fixado na decisão originária e que, juntamente com essa, passarão a compor a jurisprudência, integrando, por conseguinte, a base de confiança.

Para que a jurisprudência possa atuar como base de confiança, ela deve ser capaz de atuar como parâmetro para a definição da conduta a ser adotada pelo indivíduo, o que ocorrerá nas hipóteses em que o indivíduo tiver a expectativa legítima de que ela corresponde ao entendimento

³⁰ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 83; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 360; BLANCO, Federico A. Castillo. *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*. p. 98; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 301; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securité juridique em Droit Français*. p. 241-242.

³¹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 83; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 367; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 318.

definitivo do tribunal acerca da matéria, de que não será modificada no futuro e de que sua conduta será valorada juridicamente de acordo com o entendimento nela consagrado³² O indivíduo deve ter a expectativa legítima de que, se seu caso for submetido ao Poder Judiciário, esse será o entendimento aplicado na decisão definitiva a ser proferida. A partir de então, o indivíduo poderá legitimamente fundar a definição da conduta que adotará no entendimento consagrado pela jurisprudência.

Essa expectativa decorre fundamentalmente da autovinculação do Poder Judiciário, entendida como a observância, pelo próprio Poder Judiciário, de sua jurisprudência: devendo o Poder Judiciário observar sua jurisprudência, o indivíduo pode legitimamente esperar que, se seu caso for levado a juízo, o entendimento aplicado será aquele consagrado na jurisprudência.

Os contornos da autovinculação do Poder Judiciário podem ser definidos com base em princípios, como o princípio da igualdade e o princípio da segurança jurídica, e em postulados hermenêuticos, como o postulado da unidade e o postulado da coerência. Os contornos da autovinculação do Poder Judiciário podem também ser definidos a partir de mecanismos processuais característicos do ordenamento jurídico brasileiro, que lhe atribuem notas peculiares. Trata-se de mecanismos que denotam preferência do ordenamento jurídico brasileiro por aqueles entendimentos manifestados pela jurisprudência dotada de determinado grau de definitividade e cuja aplicação cria para o indivíduo a expectativa de que essa jurisprudência será também aplicada a seu caso, não apenas pelo Poder Judiciário, mas também, em alguns casos, pela Administração Pública.

O ordenamento jurídico brasileiro dispõe de diversos mecanismos para que o Poder Judiciário uniformize e estabilize a interpretação a ser dada aos textos normativos constitucionais e federais. Apresenta também diversos mecanismos processuais destinados a assegurar a aplicação do entendimento consagrado na jurisprudência que apresenta determinado grau de definitividade nos demais casos que versem sobre a mesma matéria, entre os quais se pode citar: *a*) mecanismos que impedem ou dificultam a reforma de decisões que estejam de acordo com a

³² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 482.

interpretação definida pelo Poder Judiciário; *b*) mecanismos que facilitam a reforma de decisões que não estejam de acordo com o conteúdo da norma definido pelo Poder Judiciário; e *c*) medidas procedimentais que contribuem para facilitar a aplicação aos demais casos do conteúdo da norma definido pelo Poder Judiciário.

Esses mecanismos permitem que, em todos os casos que versem sobre a mesma matéria, seja aplicado o entendimento consagrado na jurisprudência que apresenta determinado grau de definitividade. Possibilitam, ainda, que o Poder Judiciário, por intermédio especialmente do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, outorgue unidade ao Direito, seja por meio da aplicação da interpretação por ele definida, seja pela recondução de eventuais decisões divergentes ao entendimento jurisprudencial predominante, por meio de recursos e outros procedimentos previstos na legislação processual.

Na medida em que a jurisprudência que apresenta determinado grau de definitividade tem vocação para ser aplicada a todos os casos que sejam submetidos ao exame do Poder Judiciário, o indivíduo alimenta a legítima expectativa de que, se seu caso for levado ao Poder Judiciário, esse será o entendimento aplicado. Nesse contexto, não pode haver dúvida de que, na medida em que a jurisprudência ostente determinado grau de definitividade, o indivíduo pode legitimamente esperar que ela servirá de padrão para a valoração jurídica de sua conduta.

Portanto, a partir dos diversos mecanismos previstos no ordenamento jurídico brasileiro para que o Poder Judiciário uniformize e estabilize a interpretação dos textos normativos, e para que se assegure que, a partir do momento em que essa interpretação apresente determinado grau de definitividade, ela seja adotada em todas as hipóteses em que as normas reconstruídas a partir desses textos normativos devam ser aplicadas, é possível construir a aptidão da jurisprudência que apresenta certo grau de definitividade para atuar como base de confiança.

b) Confiança: para que exista proteção da confiança, é necessário que o indivíduo haja confiado na base de confiança³³ e em sua

³³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 397; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 349, 661; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securité juridique em Droit Français*. p. 240.

manutenção³⁴. Assim, para que haja proteção da confiança em caso de mudança de jurisprudência, o indivíduo deve haver depositado confiança na jurisprudência modificada³⁵.

Isso pressupõe, antes de tudo, que o indivíduo conhecesse a base de confiança quando determinou a conduta que adotaria, pois só assim pode haver nela confiado³⁶. Esse conhecimento pode ser deficiente, mas a deficiência informativa não pode ser radical, a confiança não pode se dar às cegas³⁷. O reconhecimento da existência de confiança quando o indivíduo não conhecia a base de confiança consubstanciaria uma construção estranha e absurda: a confiança fortuita ou descoberta *a posteriori* não merece nenhuma proteção, pois não é uma confiança real³⁸.

Mas não basta que o indivíduo conhecesse a base de confiança; ele deve haver efetivamente confiado em sua permanência³⁹. A confiança não se confunde com mera esperança, devendo corresponder a uma expectativa confiável, a uma esperança fundada, capaz de interferir na determinação da conduta a ser adotada pelo indivíduo⁴⁰. Além disso,

³⁴ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 89; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securité juridique em Droit Français*. p. 242.

³⁵ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 482, 489; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 126.

³⁶ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 89; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 367, 397; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 359; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 330.

³⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 330.

³⁸ CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 361.

³⁹ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 90.

⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais*. p. 278; BROWN, Alexander. *Rawls, Buchanan, and the Legal Doctrine of Legitimate Expectations*. p. 634; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. p. 371; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 329, 337, 562; PIAZZON, Thomas. *La securité juridique*. p. 370; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securité juridique em Droit Français*. p. 242.

a confiança supõe a existência de um risco, a dependência daquele que confia, não havendo que se falar em confiança quando o indivíduo possui controle sobre os eventos ou acontecimentos⁴¹.

Quanto ao conhecimento que o indivíduo deve possuir da jurisprudência, não se trata de um conhecimento específico e detalhado nem se deve exigir o conhecimento da decisão judicial em si, sendo suficiente que o indivíduo demonstre que tinha conhecimento do entendimento jurisprudencial nela estabelecido e que sua conduta foi planejada e adotada de acordo com esse entendimento⁴². Essa observação é especialmente importante no Brasil, diante das inúmeras oportunidades que o indivíduo tem de conhecer a jurisprudência, especialmente aquela dos tribunais superiores, seja por meio do acesso à íntegra das decisões e de mecanismos para o acompanhamento das matérias que tiveram reconhecida sua repercussão geral ou que estão submetidas à sistemática de recursos repetitivos, disponíveis nos sítios dos próprios tribunais superiores na Internet, seja por meio da cobertura jornalística dada às principais decisões dos tribunais superiores, tanto pela mídia especializada como pela mídia em geral.

c) Exercício da confiança: para que exista proteção da confiança é necessário que haja exercício da confiança, que a confiança haja sido colocada em prática pelo indivíduo, mediante a adoção de alguma conduta concreta⁴³. O que se protege não é a esperança ou a confiança abstrata, mas sim o exercício da confiança, materializado em condutas concretas⁴⁴. O indivíduo deve haver adotado condutas concretas em razão da jurisprudência modificada⁴⁵.

⁴¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 337, 562.

⁴² ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 198-199.

⁴³ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 95-99; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 398, 400 e 490; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 593; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado*. p. 745; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 126; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique em Droit Français*. p. 242.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 490.

⁴⁵ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009. p. 99; ÁVILA, Humberto.

Além disso, deve existir uma relação de causalidade entre a conduta adotada e a confiança: é preciso que o indivíduo haja adotado a conduta em virtude da confiança depositada na base de confiança; se o indivíduo não houvesse confiado na base de confiança, não haveria adotado aquela conduta⁴⁶. Para que se justifique a proteção da confiança, deve existir uma relação causal entre a jurisprudência modificada e a adoção das condutas concretas: as condutas devem haver sido adotadas em decorrência da jurisprudência modificada⁴⁷. Se o indivíduo adotaria a conduta independentemente da base de confiança, não há confiança a proteger. As condutas que não foram adotadas com base na jurisprudência modificada não devem ser colocadas a salvo dos efeitos da mudança de jurisprudência⁴⁸.

Aqui se constata que não há como se admitir a proteção da confiança em relação a condutas adotadas antes da prolação da decisão ou das decisões que deram origem à jurisprudência modificada, na medida em que, nesse período, não há como se cogitar da vinculação causal entre a jurisprudência modificada e as eventuais condutas concretas adotadas pelo indivíduo: se a jurisprudência modificada ainda não existia, não se pode conceber que haja atuado como base de confiança⁴⁹. Admitir-se a aptidão da jurisprudência para servir de base de confiança em relação a condutas adotadas antes que ela existisse seria atribuir-lhe eficácia retroativa, desrespeitando a vedação da retroatividade⁵⁰.

Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 491-492; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 127.

⁴⁶ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança.* p. 98; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français.* p. 359; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário.* p. 593; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de securité juridique em Droit Français.* p. 242.

⁴⁷ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança.* p. 98, 198; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica.* p. 481, 491; MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios.* p. 441, 443.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica.* p. 480-481; MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios.* p. 441.

⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica.* p. 492.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica.* p. 492.

Deve-se observar, no entanto, que, não obstante apenas as condutas adotadas já sob a égide da jurisprudência modificada possam suscitar proteção da confiança, isso não significa que essa proteção não possa atingir momentos anteriores à prolação da decisão ou das decisões que originaram a jurisprudência modificada. Isso porque a decisão que vier a ser proferida nos casos concretos, espelhando a jurisprudência modificada, não terá seus efeitos limitados ao período posterior à prolação da decisão ou das decisões de que ela se originou, senão que retroagirão nos limites da eventual prescrição dos direitos a que diz respeito.

Considere-se, por exemplo, a hipótese de uma pessoa jurídica que discute no Poder Judiciário a cobrança de determinado tributo. Dadas as evidências disponíveis, em especial a situação da jurisprudência (decisões contrárias dos tribunais inferiores e ausência de decisões dos tribunais superiores, por exemplo), a pessoa jurídica, na data dos balanços relativos aos anos anteriores, havia considerado ser mais provável que sim do que não que existia a obrigação de pagar o tributo. Em consequência, nos anos anteriores havia reconhecido a provisão do valor do tributo a pagar⁵¹.

Considere-se, ainda, que, posteriormente, decisão proferida por órgão máximo de um tribunal superior — uma decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral ou pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática de recursos repetitivos, por exemplo —, no exercício da competência que lhe é reservada pela Constituição Federal, adota entendimento no sentido de que o tributo não é devido. Nesse momento, surge, para a pessoa jurídica, a expectativa legítima de que, no seu caso concreto, seja aplicado o mesmo entendimento jurisprudencial adotado na decisão do tribunal superior, considerando que o tributo não é devido. A partir de então, passa a ser mais provável que não do que sim que exista a obrigação de pagar o tributo. Inclusive porque, dependendo do contexto em que se formou a decisão do tribunal superior, pode mesmo passar a ser vedado à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir os créditos tributários relativos ao tributo⁵², de modo

⁵¹ NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovada pela Resolução CFC no. 1.180/2009, item 16, “a”; Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, item 16, “a”.

⁵² Lei no. 10.522/2002, art. 19, §§ 4o. e 7o.; Decreto no. 2.346/1997, art. 4o., *caput*.

que, se até aquele momento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituiu o crédito tributário, a partir da decisão do tribunal superior, não mais poderá fazê-lo, e não apenas em relação ao período posterior à prolação da decisão, mas também em relação ao período anterior. Pode-se afirmar, por conseguinte, que, a partir da prolação da decisão do tribunal superior, a pessoa jurídica possui expectativa legítima de que nenhum tributo lhe será cobrado, não apenas no período posterior à prolação da decisão, mas também no período anterior a ela.

Em tal contexto, a partir da prolação da decisão do tribunal superior, a pessoa jurídica não apenas deverá deixar de reconhecer a provisão relativa ao tributo — não divulgando nem mesmo um passivo contingente, pois a possibilidade de uma saída de recursos para o pagamento do tributo passou a ser remota —⁵³, mas também deverá reverter a provisão relativa aos períodos anteriores⁵⁴. Isso porque, diante da decisão do tribunal superior, passou a ser provável que a decisão que será proferida no caso da pessoa jurídica reconhecerá que o tributo não é devido, alcançando não apenas o período entre a prolação dessa decisão e a prolação da decisão do tribunal superior, mas também o período anterior à decisão modificada, respeitados os limites da prescrição do direito da pessoa jurídica. Nesse caso, entende-se que, se a decisão do tribunal superior for posteriormente substituída por outra decisão, que venha a dizer que o tributo é devido, a proteção da confiança deve atingir as consequências da ausência de provisão inclusive no período anterior ao da primeira decisão do tribunal superior.

Veja-se que a conduta — reversão da provisão — foi adotada após a prolação da primeira decisão do tribunal superior, mas desborda para períodos anteriores a sua prolação. Entende-se que, nessa hipótese, essas condutas, inclusive no que diz respeito às consequências que se projetam para o período anterior ao da prolação da primeira decisão do tribunal superior, podem dar ensejo à proteção da confiança, uma vez que praticadas com base naquela decisão.

⁵³ NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovada pela Resolução CFC no. 1.180/2009, item 16, “b”; Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, item 16, “b”.

⁵⁴ NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, aprovada pela Resolução CFC no. 1.180/2009, item 30; Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, item 30.

d) Frustração da confiança: por fim, para que o princípio da proteção da confiança possa ser acionado, é necessário que haja frustração da confiança. É necessário que o indivíduo veja a confiança que exerceu com fundamento na base de confiança, frustrada pela alteração dessa base de confiança⁵⁵. É preciso que haja frustração da confiança legitimamente depositada na jurisprudência modificada⁵⁶.

No entanto, nem toda frustração justifica a proteção da confiança⁵⁷. É necessário que a alteração da manifestação do Poder Público seja desfavorável ao indivíduo, causando-lhe um prejuízo real, gerando inconvenientes ou perdas⁵⁸. Exige-se que a mudança de jurisprudência acarrete uma restrição, um prejuízo para o indivíduo⁵⁹. O novo entendimento jurisprudencial deve trazer resultado diverso e mais gravoso para o indivíduo do que aquele por ele esperado com base na decisão modificada⁶⁰. O indivíduo deve haver agido com base na jurisprudência modificada e posteriormente ser negativamente surpreendido com sua modificação⁶¹. Se a modificação da manifestação estatal for neutra ou favorável ao indivíduo, não haverá fundamento para que se acione o princípio da proteção da confiança⁶².

⁵⁵ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 103; ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 401; VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique en Droit Français*. p. 352.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 490; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 126.

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 401.

⁵⁸ ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 103; CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. Paris: p. 167-168.

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 482, 490; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 127.

⁶⁰ MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 19, 21; MOULY, Christian. Le revirement pour l'avenir. p. 332; NOVOA, César Garcia. *El Principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. p. 205; STHAL, Jacques-Henri. Les conséquences des revirements de jurisprudence. p. 91-92.

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 490.

⁶² ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança*. p. 103.

UMA ANÁLISE DE CASO: A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NO. 370.682/SC

A análise de um caso concreto poderá ilustrar a aplicação dos critérios propostos no presente artigo para se assegurar a proteção da confiança em caso de mudança de jurisprudência.

No julgamento do Recurso Extraordinário no. 212.484-RS⁶³, o Supremo Tribunal Federal reconheceu o direito ao crédito do IPI em relação aos insumos adquiridos sob o regime de isenção. Posteriormente, em 18 de dezembro de 2002, no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446-PR⁶⁴, 353.668-PR⁶⁵, 357.277-RS⁶⁶ e 358.493-SC⁶⁷, o Supremo Tribunal Federal entendeu que também em relação aos insumos adquiridos sob o regime de alíquota zero ou não tributados (NT) havia direito ao crédito do IPI.

Vale destacar que, embora não fossem dotadas de força normativa formal — já que desprovidas de efeito vinculante —, tais decisões apresentavam intensa força normativa material.

A força normativa material deriva do grau de definitividade que a jurisprudência apresenta, da presunção de que ela veicula o entendimento definitivo do Poder Judiciário acerca da matéria, o que permite pressupor que esse será o entendimento aplicado pelo Poder Judiciário aos demais casos que versam sobre a mesma matéria⁶⁸.

No caso em exame, deve-se observar, inicialmente, que se tratava de decisão do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua competência para fixar a interpretação da Constituição Federal.

⁶³ Recurso Extraordinário no. 212.484/RS, STF, Tribunal Pleno, Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 5.3.1998, DJU 27.11.1998.

⁶⁴ Recurso Extraordinário no. 350.446/PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. NELSON JOBIM, j. 18.12.2002, DJU 6.6.2003.

⁶⁵ Recurso Extraordinário no. 353.668/PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. NELSON JOBIM, j. 18.12.2002, DJe. 13.6.2003.

⁶⁶ Recurso Extraordinário no. 357.277/RS, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 18.12.2002, DJe. 13.6.2003.

⁶⁷ Recurso Extraordinário no. 358.493/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 18.12.2002, DJe. 13.6.2003.

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 484.

Decisões proferidas pelo órgão de cúpula do tribunal competente para dar a última palavra sobre a matéria apresentam elevada força normativa material, já que apresentam intensa pretensão de permanência e de definitividade e pouca probabilidade de que sejam alteradas no futuro. Deve-se observar, ainda, que a afetação do julgamento ao Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal constitui procedimento adotado quando se verifica o reconhecimento da relevância da matéria e a pretensão de formar entendimento com vocação para ser aplicado aos demais casos relativos à mesma matéria⁶⁹. Tendo em vista sua função uniformizar a jurisprudência do Tribunal e prevenir divergências, a expectativa é a de que as decisões proferidas representem o posicionamento definitivo do tribunal, que deverá ser aplicado aos demais casos que tratem da mesma matéria. Além disso, eventuais decisões divergentes poderão ser reconduzidas ao entendimento fixado nessas decisões por meio de mecanismos como os embargos de divergência, o que faz surgir a presunção de que esse será o entendimento que, ao final, prevalecerá. Some-se a isso que decisões que declaram a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, tomadas pela maioria qualificada do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, constituem “jurisprudência dominante”, independentemente da existência de outras decisões, tendo em vista que o artigo 101 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal afirma que a decisão tomada nesses termos aplica-se aos novos feitos submetidos às turmas e ao Plenário⁷⁰ e possui efeito vinculante em relação ao Tribunal Pleno, às turmas e aos relatores em suas decisões monocráticas⁷¹.

⁶⁹ RISTF, art. 22, par. único, *b*.

⁷⁰ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 224.249/CE, STF, 1a. Turma. Rel. Min. ILMAR GALVÃO, j. 8.2.2000, DJU 10.3.2000. Voto do Min. Ilmar Galvão.

⁷¹ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 227.221/CE, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 28.5.2002, DJU 28.6.2002; Recurso Extraordinário no. 216.259/CE, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 9.5.2000, DJU 19.5.2000, p. 18. Voto do Min. Celso de Mello; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 408.167/SP, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 17.2.2004, DJU 4.3.2005. Voto do Min. Celso de Mello; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 244.048/SP, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 27.4.2004, DJU 15.4.2005. Voto do Min. Celso de Mello; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no. 160.174/RS, STF, 1a. Turma, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, j. 14-06-1994, DJU 17-02-1005.

Além disso, as decisões beneficiavam-se de uma presunção formal de sua correção, em decorrência da composição do órgão que as prolatou, na medida em que se presume que os tribunais superiores errem menos — inclusive porque integrados por Ministros com notável saber jurídico⁷² — e que a probabilidade de erro seja menor em órgãos colegiados, uma vez que há mais pessoas envolvidas na decisão⁷³. Tratavam-se, ademais, de decisões proferidas por significativa maioria dos ministros do Supremo Tribunal Federal, vencido apenas o Ministro Ilmar Galvão, o que indicaria tratar-se de decisões dotadas de maior estabilidade e, em consequência, de maior força normativa material. Com efeito, a força normativa material da decisão depende da adesão que os componentes do órgão julgador emprestaram ao entendimento nela fixado. Uma decisão tomada por unanimidade ou por larga maioria tende a ser mais estável, uma vez que a tendência é que os integrantes do colegiado mantenham seu entendimento, ao passo que a existência de opiniões dissidentes e a intensidade da irrisignação dos integrantes do colegiado que viram seu entendimento derrotado podem indicar uma eventual mudança da decisão no futuro⁷⁴.

Além disso, em seus votos, alguns Ministros afirmaram que as decisões estavam de acordo com a jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal⁷⁵, de modo que elas se inseririam em uma cadeia uniforme de decisões, o que contribuía positivamente para a intensidade de sua força normativa material, na medida em que a adoção de um mesmo entendimento em diversas decisões sucessivas constitui indicativo de que, em decisões futuras, esse mesmo entendimento continuará a ser adotado.

Tratava-se, ainda, de decisões do Supremo Tribunal Federal, sobre matéria tributária, com potencial para ser aplicada por todos os

⁷² CF, arts. 101 e 104, parágrafo único.

⁷³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 376-377, 438; PECZENIK, Aleksander. *The basis of legal justification*. p. 39; TARUFFO, Michele. *Precedente e giurisprudenza*. p. 718.

⁷⁴ MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 24

⁷⁵ Recurso Extraordinário no. 212.484/RS, STF, Tribunal Pleno. Rel. p/ acórdão Min. NELSON JOBIM, j. 5.3.1998, DJU 27.11.1998. Voto dos Mins. Nelson Jobim, Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Octávio Gallotti, Sydney Sanches e Néri da Silveira.

contribuintes do IPI que adquirissem insumos isentos, não tributados ou submetidos à alíquota zero, apresentando, por conseguinte, elevada capacidade de generalização e finalidade orientadora.

A capacidade de generalização da jurisprudência depende fundamentalmente da especificidade do caso tratado. Decisões de tribunais superiores, especialmente aquelas do Supremo Tribunal Federal, apresentam uma capacidade de generalização mais elevada, pois têm maior teor de abstração⁷⁶. Com efeito, mesmo que os recursos extraordinários e especiais sejam interpostos em processos individuais, eles têm um caráter de recurso de estrito direito, não se destinando à revisão da decisão proferida no caso específico, mas sim à reapreciação exclusivamente da tese de direito, a fim de assegurar a tutela do direito objetivo⁷⁷. Desse modo, a decisão proferida no julgamento desses recursos tem o potencial para ser aplicada em todos os casos que apresentem a mesma questão de direito, o que evidencia sua capacidade de generalização. A capacidade de generalização também pode variar de acordo com o ramo do Direito a que está vinculada a matéria objeto da jurisprudência. Em alguns ramos do Direito, como o Direito Tributário, há maior tendência a existirem casos repetitivos, de modo que o número de decisões capazes de serem generalizadas é maior.

A finalidade orientadora da jurisprudência, por sua vez, pode derivar indiretamente de sua força normativa, na medida em que esta indica que o entendimento nela veiculado é aquele que provavelmente será adotado de forma definitiva pelo Poder Judiciário, com vocação para ser aplicado em uma série de casos sobre a mesma matéria, servindo, em consequência, como parâmetro para a orientação dos indivíduos que se encontrem em situação semelhante⁷⁸. A finalidade orientadora pode decorrer também da própria função da decisão ou das decisões que compõem a jurisprudência, quando oriundas de órgãos jurisdicionais ou tribunais que têm como função precípua a orientação de outros

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 488.

⁷⁷ RODRIGUES NETTO, Nelson. A aplicação da repercussão geral da questão constitucional no Recurso Extraordinário consoante a Lei n. 11.418/06. p. 116; THEODORO JÚNIOR, Humberto. O novo artigo 543-C do Código de Processo Civil (Lei n. 11.672, de 08.05.2008). p. 59-60; YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Julgamento por amostragem e desistência do recurso especial. p. 37.

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 486.

órgãos julgadores e tribunais inferiores e, indiretamente, também dos destinatários dos textos normativos interpretados, por meio de procedimentos de uniformização de jurisprudência⁷⁹. A finalidade orientadora da jurisprudência pode derivar, por fim, da matéria a que ela diz respeito. Em relação a determinadas matérias, o posicionamento adotado pelo Poder Judiciário é mais relevante na definição das condutas do indivíduo. Assim, em ramos do Direito que sejam caracterizados por intensa complexidade ou litigiosidade, como é o caso do Direito Tributário, em que vários aspectos relevantes só podem ser tidos como definidos após a manifestação dos órgãos de cúpula do Poder Judiciário, o que faz com que seja mais frequente a busca de orientação na jurisprudência para a definição de condutas e planos⁸⁰.

A capacidade de generalização e a finalidade orientadora da jurisprudência repercutem diretamente em sua aptidão para atuar como base de confiança: quanto maior a capacidade de generalização e a finalidade orientadora da jurisprudência, mais ampla sua capacidade de funcionar como base de confiança⁸¹.

Por todas essas características, entendesse que se estava diante de decisões com ampla capacidade para gerar confiança.

Posteriormente, em 25 de junho de 2007, o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento dos Recursos Extraordinários no. 370.682/SC⁸² e 353.657/PR⁸³, em que, por escassa maioria de seis votos a cinco, sem que houvesse ocorrido qualquer mudança no contexto fático ou na redação da Constituição Federal⁸⁴, reuiu seu entendimento, passando a

⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 486.

⁸⁰ FULLER, Lon. *The morality of Law*. p. 60; MARMOR, Andrei. *Law in the age of pluralism*. p. 190; TRAYNOR, Roger .J. Quo vadis, prospective overruling: a question of judicial responsibility. p. 780.

⁸¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 486 e 488.

⁸² Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24.

⁸³ Recurso Extraordinário no. 353.657/PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 25.6.2007, DJe 7.3.2008.

⁸⁴ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. *Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais*. p. 263; DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do Direito, a proteção da confiança, a boa-fé e o RE no. 370.682/SC. p. 299.

afirmar que os insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados não ensejam direito ao crédito de IPI.

Em questão de ordem, discutiu-se a eventual existência de mudança de jurisprudência em relação ao entendimento firmado nos julgamentos anteriores sobre a matéria. A questão de ordem foi suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski, afirmando que, *considerando que não houve modificação no contexto fático e nem mudança legislativa, mas sobreveio uma alteração substancial no entendimento do STF sobre a matéria, possivelmente em face de sua nova composição, entendo ser conveniente evitar que um câmbio abrupto de rumos acarrete prejuízos aos jurisdicionados que pautaram suas ações pelo entendimento pretoriano até agora dominante*⁸⁵.

A questão de ordem acabou sendo rejeitada. A maioria dos ministros adotou o entendimento de que, para que se pudesse cogitar de mudança de jurisprudência, seria necessário que houvesse se verificado o trânsito em julgado das decisões modificadas, o que, no caso, não havia ocorrido. Afirmou-se que o tema relativo ao creditamento do IPI não chegou a ser pacificado no Supremo Tribunal Federal, na medida em que os acórdãos que haviam reconhecido o direito ao creditamento do IPI não haviam transitado em julgado, em virtude da oposição de embargos de declaração⁸⁶. Não havendo se verificado o trânsito em julgado, não haveria como se cogitar de jurisprudência consolidada e, conseqüentemente, não haveria como se qualificar como mudança de jurisprudência a adoção, pelo tribunal, de um entendimento diferente daquele adotado nas decisões modificadas. Até que existisse o trânsito em julgado da decisão, ela seria provisória, de modo que sua alteração não poderia ser tida como inesperada. Prevaleceu, portanto, o posicionamento de que uma expectativa legítima, digna de proteção, só pode existir a partir

⁸⁵ Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Ricardo Lewandowski.

⁸⁶ Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Marco Aurélio. Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Joaquim Barbosa. Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Eros Grau.

do trânsito em julgado da decisão em que se formou o entendimento jurisprudencial.

Entende-se, no entanto, que a circunstância de as decisões proferidas nos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC não haverem transitado em julgado, não seria suficiente, por si só, para afastar a proteção da confiança.

Com efeito, a coisa julgada constitui eficácia voltada às partes no processo, destinada a proibir que venham a rediscutir em juízo a mesma matéria⁸⁷. A coisa julgada que se forma em determinado processo de modo algum impede que em outro processo envolvendo a mesma matéria o tribunal decida em sentido diametralmente oposto. Assim, pensa-se que a coisa julgada bem pouco agrega à pretensão de definitividade ou à função orientadora do entendimento jurisprudencial fixado na decisão.

Condicionar a capacidade da jurisprudência para atuar como base de confiança ao trânsito em julgado da decisão em que o entendimento jurisprudencial foi fixado significa confundir o efeito da decisão como parâmetro para as decisões a serem tomadas pelo tribunal nos outros casos que versem sobre a matéria com o efeito da decisão de impedir que as partes voltem a discutir a mesma questão em juízo⁸⁸. Para o primeiro, exige-se que o entendimento seja tido pelo tribunal como definitivo, como o entendimento que deve ser aplicado aos demais casos que versem sobre a matéria, o que não depende do trânsito em julgado da decisão em que o entendimento foi fixado; para o segundo, sim, exige-se a formação de coisa julgada⁸⁹.

Não bastasse isso, a coisa julgada abrange apenas o dispositivo da decisão, a norma judicial individual, voltada para a solução do caso concreto⁹⁰. O que tem capacidade de ser universalizado, contudo, não é

⁸⁷ CARPORAL, Stéphane. Le revirement de jurisprudence, lieu de rapprochement entre les systèmes de *Civil Law* et de *Common Law*. p. 273; CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *Precedent in English Law*. p. 97; DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. p. 384; OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente*. p. 81.

⁸⁸ MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. p. 75; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 126.

⁸⁹ MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. p. 75; MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas*. p. 126.

⁹⁰ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual*

a parte dispositiva da decisão, mas sim o entendimento jurisprudencial que serviu de fundamento para a decisão⁹¹, que não é acobertado pela coisa julgada^{92 93}, não restando imutável ou indiscutível em eventuais processos futuros⁹⁴.

Por outro lado, a aplicação do entendimento adotado na decisão que declara a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, emanada do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida por maioria qualificada, aplica-se aos novos processos submetidos à apreciação das Turmas ou à deliberação dos Ministros, viabilizando o julgamento imediato de causas que versem o mesmo tema, *ainda que o acórdão plenário - que firmou o precedente no leading case - não tenha sido publicado, ou, caso já publicado, ainda não haja transitado em julgado*⁹⁵. Além disso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica quanto à possibilidade de se recorrer aos mecanismos que permitem o julgamento monocrático de recursos, mesmo quando a decisão em que se formou o entendimento jurisprudencial tenha transitado em julgado ou mesmo sido publicada⁹⁶.

Civil. p. 383; MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil*. p. 168-169; OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente*. p. 80 e 96.

⁹¹ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. p. 383-384.

⁹² CPC, art. 504, inc. I.

⁹³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil*. p. 168-169; OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente*. p. 99.

⁹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo código de processo civil comentado*. p. 517.

⁹⁵ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 227.221/CE, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 28.5.2002, DJU 28.6.2002. Voto do Min. Celso de Mello. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 216.259/CE, STF, 2a. Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 9.5.2000, DJU 19.5.2000; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 408.167/SP, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 17.2.2004, DJU 4.3.2005.

⁹⁶ A título de exemplo: Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no. 244.688/SP, STF, 2a. Turma, Rel. Min. ELLEN GRACIE, DJe 5.8.2010; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 212.852/SP, STF, 1a. Turma, Rel. Min. MOREIRA ALVES, j. 19.5.1998, DJU 26.6.1998; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 196.051/MG, STF, 2a. Turma, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, j. 27-08-002, DJU 25-10-2001; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 244.048/SP, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO

É necessário, por conseguinte, aprofundar a análise do contexto em que se deu a mudança do entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal em relação ao direito ao crédito de IPI relativo a insumos submetidos ao regime de alíquota zero ou não tributados.

O exame do Diário da Justiça bem permite reconstruir a evolução da matéria no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Anote-se que, com a publicação das decisões no Diário da Justiça, elas são tornadas públicas e torna-se possível presumir que sejam conhecidas.

Inicialmente, como anotou o Ministro Ricardo Lewandowski, várias decisões monocráticas foram proferidas por Ministros do Supremo Tribunal Federal com base nas decisões modificadas⁹⁷. De fato, de 19 de dezembro de 2002 até 6 de maio de 2003, em um período de aproximadamente 5 meses, houve em torno de 50 decisões monocráticas veiculando entendimento favorável ao direito ao creditamento do IPI proferidas pelos Ministros Sidney Sanches, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Ellen Gracie, Celso de Mello e Carlos Velloso, com fundamento em regras que facultam ao relator, diante da existência de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, decidir monocraticamente. Além disso, no período de 19 de dezembro de 2002 a 10 de junho de 2003, houve também decisões do Tribunal Pleno e da 2a. Turma do Supremo Tribunal Federal mantendo decisões singulares proferidas com fundamento no pressuposto de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estava pacificada no que diz respeito ao direito ao creditamento do IPI⁹⁸.

DE MELLO, j. 27.4.2004, DJU 15.4.2005; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 166.897/RS, STF, 2a. Turma, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 30.5.1995, DJU 30.6.1995; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 354.153/MG, STF, 2a. Turma, Rel. Min. GILMAR MENDES, j. 18.2.2003, DJ 21.3.2003; Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 550.027/PR, STF, 1a. Turma, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWISKI, j. 26.8.2008, DJe 11.9.2008.

⁹⁷ Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Ricardo Lewandowski.

⁹⁸ Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 327.004/PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, j. 19.12.2002, DJU 7.3.2003, p. 34; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 293.511/RS, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 11.2.2003, DJU 21.3.2003, p. 63; Agravo Regimental no Recurso Extraordinário no. 371.898/PR, STF, 2a. Turma, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. 10.6.2003, DJU 1.8.2003, p. 137.

Entende-se que essas decisões intensificaram a força normativa material das decisões prolatadas no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC, na medida em que veiculavam manifestação do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o entendimento firmado naquelas decisões estava pacificado.

Tratava-se não apenas de decisões que reiteravam o entendimento jurisprudencial, inserindo-o em uma cadeia de decisões, mas que confirmam que essa era a jurisprudência predominante, seja porque os mecanismos processuais em que foram proferidas têm como suporte fático a existência de uma jurisprudência dominante no âmbito do Supremo Tribunal Federal seja porque confirmam decisões monocráticas que foram proferidas com base nesse pressuposto. O emprego, pelos tribunais superiores, de determinados mecanismos oferecidos pela legislação processual pode contribuir para intensificar a força normativa material da decisão. Trata-se, em especial, daqueles mecanismos processuais cujo acionamento tem como pressuposto justamente a existência de jurisprudência que apresenta elevado grau de definitividade: na medida em que esses mecanismos só podem ser manejados se a jurisprudência for dotada de pretensão de definitividade, ao utilizá-los, o Poder Judiciário evidencia que, em sua avaliação, a jurisprudência ostenta o grau de definitividade exigido para que eles possam ser empregados. Tem-se uma mensagem institucional emitida pelo próprio Poder Judiciário acerca da força normativa material da jurisprudência. Decisões que resultem da aplicação de mecanismos processuais cujo emprego tem como pressuposto a existência de jurisprudência pacificada representam uma manifestação do próprio tribunal no sentido de que a jurisprudência está pacificada. Da mesma forma, a circunstância de as decisões monocráticas terem sido confirmadas julgamento de agravos regimentais permite inferir que a conclusão de que a decisão tem elevado grau de definitividade pois representa efetivamente o entendimento do tribunal.

Assim, a legitimidade da avaliação do indivíduo de que a jurisprudência tem força normativa material será tanto maior quanto maior for a intensidade da utilização desses mecanismos e o amparo que essa utilização receber. A intensidade da legitimidade da avaliação

do indivíduo de que a decisão tem força normativa material será tanto maior quanto maior for, por exemplo, o número de decisões monocráticas proferidas com base nos mecanismos que permitem aos relatores decidirem monocraticamente recursos, quanto maior for o número de Ministros que proferirem as decisões monocráticas — o que indica que a convicção de que a jurisprudência se tornou predominante é compartilhada pelos diversos integrantes do colegiado —, assim como pela circunstância de haver decisões monocráticas dos membros de diversos órgãos fracionários — o que indica que o entendimento será compartilhado pelos órgãos que têm competência definitiva, como as seções, a Corte Especial ou o Tribunal Pleno —, e pela manutenção das decisões monocráticas quando desafiadas por meio de recursos interpostos perante os órgãos competentes — o que demonstra que os demais membros do órgão julgador compartilham do entendimento do relator. Ao proferir julgamentos monocráticos, considerando que as decisões anteriormente proferidas constituíam “jurisprudência dominante”, o próprio Supremo Tribunal Federal haveria contribuído para a avaliação de que o entendimento anterior estava estabilizado⁹⁹.

Além disso, o grande número de Ministros que proferiram as decisões indica um maior potencial dessa cadeia de decisões para contribuir com a capacidade da jurisprudência de gerar confiança. A existência de decisões monocráticas de um número representativo dos Ministros do Supremo Tribunal Federal permite inferir que a conclusão de que a decisão tem elevado grau de definitividade representa efetivamente o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Por outro lado, deve-se observar que se tratava preponderantemente de decisões da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal ou de ministros que a integravam, não podendo essas decisões, por conseguinte, serem tidas como representação do entendimento do Supremo Tribunal Federal como um todo, o que torna menos intensa sua capacidade de contribuir positivamente para a força normativa material daquelas decisões.

⁹⁹ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 279; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 558-559, 571-572, 599-600.

De qualquer forma, na avaliação dos Ministros Sydney Sanches, Nelson Jobim, Maurício Corrêa, Ellen Gracie, Celso de Mello e Carlos Velloso — seis dos onze ministros do Supremo Tribunal Federal —, a jurisprudência estava estabilizada, o que legitimava que os demais indivíduos também fizessem essa mesma avaliação.

Outra circunstância que deve ser considerada corresponde à existência de decisões colegiadas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais, prestigiando o entendimento anterior do Supremo Tribunal Federal, como referiu o Ministro Ricardo Lewandowski¹⁰⁰. Tratava-se, por conseguinte, de linha jurisprudencial chancelada por todos os tribunais do País que tinham competência para examinar a matéria¹⁰¹, o que reforça a pretensão material de correção dessas decisões e, em consequência, contribui positivamente para a intensidade de sua força normativa material.

Prosseguindo-se, tem-se que, em 6 de junho de 2003, é publicado o acórdão proferido no julgamento do Recurso Extraordinário no. 350.446/PR e, em 13 de junho de 2003, são publicados os acórdãos proferidos no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC.

Ocorre que, já em 19 de março de 2003 — apenas três meses após o julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC —, havia sido incluído na pauta do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, em que o Ministro Ilmar Galvão propôs a revisão do entendimento firmado no Recurso Extraordinário no. 350.446/PR. O julgamento do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC teve início já em 10 de abril de 2003, menos de quatro meses após o julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC, e mesmo antes que os acórdãos proferidos nesses julgamentos houvessem sido publicados.

¹⁰⁰ Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Ricardo Lewandowski.

¹⁰¹ BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. p. 279.

Com essa manifestação do Supremo Tribunal Federal no sentido de reexaminar a matéria e de que a posição adotada nas decisões anteriores poderia ser modificada, a força normativa das decisões que haviam reconhecido o direito ao crédito do IPI relativo aos insumos submetidos ao regime de alíquota zero ou não tributados foi significativamente enfraquecida.

Com efeito, se o próprio tribunal já havia apontado para sua futura alteração, há uma diminuição da força normativa da jurisprudência. Se o entendimento jurisprudencial é questionado pelo próprio tribunal, isso pode fazer antever sua futura modificação¹⁰², o que redundará em um decréscimo de sua força normativa. Nesse sentido, o Ministro Sepúlveda Pertence destacou em seu voto: (...) o Ministro Ilmar Galvão, [que] fora o único voto vencido nas decisões plenárias sobre alíquota zero e sobre isenção, propôs então que o caso era de reexaminar todo o problema e, aí, se reabriu a discussão. Desde então já não se pode falar em jurisprudência sedimentada¹⁰³. Especialmente porque, no caso em exame, entre o momento da consolidação do entendimento anterior e o momento de sua revisão, a composição do tribunal sofreu significativa alteração.

Em 16 de maio de 2003, o Ministro Maurício Corrêa reconsiderou a decisão que originalmente proferira negando seguimento ao Recurso Extraordinário no. 353.657/PR, para determinar o sobrestamento do processo até a conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, dando conta de que, em 10 de abril de 2003, havia se dado o início do julgamento do referido recurso, no qual poderia haver a revisão do entendimento firmado no Recurso Extraordinário no.

¹⁰² COELHO, Sacha Calmon Navarro. A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária. p. 468-469; EISENBERG, Melvin. *The nature of the common Law*. p. 111, 113, 115, 118-119; LE BERRE, Hugues. *Les revirements de jurisprudence en Droit Administratif de l'an VIII à 1998*. p. 351; MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. p. 336, 420, 433; MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. p. 26, 86; MUIR WATT, Horatia. «Never say never»: *post-scriptum* comparatif sur la rétroactivité des revirements de jurisprudence. p. 69-70.

¹⁰³ Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, STF, Tribunal Pleno. Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Rel. p/ acórdão Min. GILMAR MENDES, j. 25.6.2007, DJU 19.12.2007, p. 24. Voto do Min. Sepúlveda Pertence.

350.446/PR¹⁰⁴. Nesse momento, com a divulgação da decisão do Diário da Justiça, a possibilidade de revisão do entendimento anteriormente adotado pelo Supremo Tribunal tornou-se pública.

Em 28 de abril de 2004, já havia, no julgamento do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, seis votos favoráveis à revisão do posicionamento adotado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento daqueles recursos extraordinários¹⁰⁵. Nesse momento, já se podia afirmar que as decisões preferidas no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC não mais ostentavam força normativa material, na medida em que não mais representavam o entendimento predominante no Supremo Tribunal Federal.

Essa situação passou a se refletir nas decisões monocráticas dos ministros do Supremo Tribunal Federal. No período de 8 de maio de 2004 a 2 de fevereiro de 2007, há mais de 140 decisões, proferidas pelos Ministros Carlos Ayres Britto, Eros Grau e Cezar Peluso, sobrestamento processos relativos à matéria, indicando que a matéria ainda era controversa, ainda não havia sido definitivamente decidida e se encontrava submetida à apreciação do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário no. 370.682/SC.

Nesse contexto, pode-se afirmar que, no caso da mudança do entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do direito ao crédito do IPI relativo aos insumos submetidos ao regime de alíquota zero ou não tributados, não havia justificativa para a proteção da confiança quando da conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, em 25 de junho de 2007. Não porque as decisões proferidas pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC não houvessem transitado em julgado quando da conclusão do julgamento do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC, mas sim porque aquelas decisões, não obstante originariamente apresentassem intensa força normativa material, viram sua força normativa material

¹⁰⁴ Recurso Extraordinário no. 353.657/PR, STE, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 25.6.2007, DJe 7.3.2008.

¹⁰⁵ Ilmar Galvão, Gilmar Mendes, Eros Grau, Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Ellen Gracie.

ser rapidamente reduzida e a seguir praticamente eliminada, pela manifestação do Supremo Tribunal Federal no sentido de reexaminar a matéria e, subsequentemente, pela efetiva alteração do entendimento prevalente no tribunal, muito antes da conclusão do referido julgamento.

Por outro lado, seria possível sustentar que o entendimento jurisprudencial materializado nos acórdãos proferidos nos julgamentos dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC teve capacidade para gerar confiança em intensidade suficiente para permitir o acionamento do princípio da proteção da confiança desde sua prolação até 19 de março de 2003. Até aquele momento, a força normativa material dessas decisões, já originariamente bastante intensa, em virtude do órgão que as proferira e da significativa adesão que o entendimento nelas adotado recebera dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, foi fortalecida por decisões do Tribunal Pleno e da Segunda Turma, e também por dezenas de decisões monocráticas que afirmavam a definitividade daquele entendimento.

Entende-se que a inclusão do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC na pauta do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, em 19 de março de 2003, não pode ser tida como um marco para a inflexão da capacidade para gerar confiança das decisões proferidas nos julgamentos dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC. Isso porque, apesar de a inclusão do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC na pauta do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal haver decorrido da proposta do Ministro Ilmar Galvão de revisar o entendimento firmado no Recurso Extraordinário no. 350.446/PR, essa circunstância não foi tornada pública pela publicação da pauta do Supremo Tribunal Federal¹⁰⁶, devendo-se destacar, ainda, que as decisões de remessa de processo ao Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal prescindem da lavratura de acórdão¹⁰⁷, o que também dificultava

¹⁰⁶ A publicação da Pauta do Pleno do Supremo Tribunal Federal, na Seção 1 do Diário da Justiça, Edição no. 55, de 21 de março de 2003, fl. 39, indica apenas a matéria, nos seguintes termos: *IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI CRÉDITO INSUMOS - ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO - COMPENSAÇÃO*, sem qualquer referência à pretensão de reexaminar a matéria. (<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=21/03/2003&jornal=4&pagina=39&totalArquivos=620>).

¹⁰⁷ RISTF, art. 93, parágrafo único.

o conhecimento das razões que justificavam a providência tomada pelo Ministro Ilmar Galvão. Sem uma explicitação desse desiderato de rever o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, pensa-se que a simples inclusão do processo na pauta do Tribunal Pleno não faz presumir que essa fosse a intenção do Tribunal. Especialmente quando se tem em conta que o entendimento jurisprudencial havia sido formado há apenas três meses, por uma significativa maioria dos Ministros, em processos afetados ao Tribunal Pleno justamente pela relevância da matéria e para se formar um entendimento a ser aplicado aos demais casos que versassem sobre a mesma questão jurídica — o que justificaria a presunção de que a decisão fora fruto da necessária reflexão e de um debate adequado entre os ministros —, como de fato vinha ocorrendo, com a existência de decisões do próprio Tribunal Pleno, da Segunda Turma e de diversos relatores aplicando esse entendimento. Sublinhe-se, ainda, que não se fazia presente qualquer alteração no contexto jurídico ou fático que justificasse uma mudança do entendimento adotado pelos Ministros no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC.

Assim, tem-se que a decisão do Supremo Tribunal Federal de reexaminar o entendimento formado no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC, tornou-se pública apenas com a decisão em que o Ministro Maurício Corrêa, em 16 de maio de 2003, reconsiderou a decisão que originalmente proferira negando seguimento ao Recurso Extraordinário no. 353.657/PR, para determinar o sobrestamento do processo, uma vez que dela constou que *[o] Pleno do Supremo Tribunal Federal, na sessão do dia 10 de abril de 2003, iniciou o julgamento do RE no. 370.682/SC (...), no qual o Ministro Ilmar Galvão propõe a revisão do entendimento firmado no RE no. 350.446/PR*¹⁰⁸. A partir desse momento, tem-se um enfraquecimento da capacidade para gerar confiança das decisões proferidas no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC, pois tornou-se público que o entendimento jurisprudencial formado naquele julgamento estava sendo revisto pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal.

¹⁰⁸ Recurso Extraordinário no. 353.657/PR, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. 25.6.2007, DJe 7.3.2008.

E, a partir de 28 de abril de 2004, quando já havia votos suficientes no julgamento do Recurso Extraordinário no. 370.682/SC para consumir a mudança de entendimento, a força normativa material das decisões proferidas no julgamento dos Recursos Extraordinários no. 350.446/PR, 353.668/PR, 357.277/RS e 358.493/SC viu-se praticamente anulada, diante da remota possibilidade de que tais decisões ainda representassem o entendimento definitivo do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria. E essa conclusão passou a ser intensamente sinalizada por dezenas de decisões monocráticas que passaram a se suceder a partir de então.

CONCLUSÃO

Na medida em que a orientação definida pela jurisprudência assume papel cada vez mais relevante na definição da conduta que será adotada pelos indivíduos, é fundamental que se assegure a proteção da confiança por eles depositada nessa jurisprudência.

Ao se deixar de proteger a confiança que os indivíduos depositaram na jurisprudência, prejudica-se a eficácia e a efetividade da função da jurisprudência como parâmetro para a definição da conduta que será adotada pelos indivíduos. Caso o indivíduo saiba que a orientação da jurisprudência não apresenta confiabilidade e que, se, no futuro, o entendimento jurisprudencial for alterado, a circunstância de haver se baseado na jurisprudência então prevalente para definir a conduta que adotou não lhe assegurará qualquer proteção, ele pode hesitar em seguir a orientação da jurisprudência ou mesmo deixar de fazê-lo.

Assim, o incremento da atuação da jurisprudência como elemento orientador da conduta dos indivíduos, tem como contrapartida necessária uma efetiva e eficaz proteção da confiança que os indivíduos depositam nessa jurisprudência.

Por outro lado, no exame dos elementos a serem considerados na aferição da capacidade da jurisprudência para gerar confiança, é importante que se tenham critérios universalizáveis e juridicamente justificáveis, que permitam o controle intersubjetivo desse exame, de forma a assegurar sua racionalidade e evitar a arbitrariedade ou o casuísmo¹⁰⁹. Esses critérios devem permitir que se afira, com precisão

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 368, 373; ÁVILA, Humberto. *Princípio e regras e a segurança jurídica*. p. 262.

suficiente e de forma passível de ser controlada intersubjetivamente, a capacidade da jurisprudência de gerar confiança e que se acompanhe essa aptidão para gerar confiança em diversos momentos e, especialmente, no momento em que se dá o exercício da confiança, contribuindo, assim, para a identificação das hipóteses em que é cabível a aplicação do princípio da proteção da confiança em caso de mudança de jurisprudência. A inexistência desses critérios impediria qualquer controle da avaliação da capacidade da jurisprudência de gerar confiança, conduzindo ao arbítrio e a uma provável ofensa à segurança jurídica.

Esses critérios podem ser construídos a partir de elementos próprios do ordenamento jurídico brasileiro, como determinados mecanismos processuais. O ordenamento jurídico brasileiro detém uma série de mecanismos que fazem com que a jurisprudência que apresente determinado grau de definitividade seja aplicada aos demais casos que versem sobre a matéria e seja o entendimento que ao final prevaleça. Por meio desses mecanismos, cria-se uma *consciência da inexorabilidade de que a questão seja afinal decidida em conformidade com o entendimento dos tribunais superiores*¹¹⁰.

O emprego, pelos tribunais superiores, de mecanismos processuais cujo acionamento tem como pressuposto justamente a existência de jurisprudência que apresenta elevado grau de definitividade constitui um indicativo institucional de que a jurisprudência aplicada atingiu esse *status*: na medida em que esses mecanismos só podem ser manejados se a jurisprudência for dotada de pretensão de definitividade, ao utilizá-los, o Poder Judiciário evidencia que, em sua avaliação, a jurisprudência ostenta o grau de definitividade exigido para que eles possam ser empregados. Tem-se uma mensagem institucional emitida pelo próprio Poder Judiciário acerca da capacidade da jurisprudência de gerar confiança.

Na medida em que os mecanismos processuais têm como pressuposto de sua aplicação a existência de jurisprudência que tenha atingido determinado grau de definitividade, sua utilização constitui manifestação do próprio Poder Judiciário no sentido de que a jurisprudência apresenta o grau de definitividade necessário e suficiente

¹¹⁰ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: *civil law e common law*. p. 161.

para sua utilização, constituindo um marco para a constatação de que a jurisprudência possui aptidão para atuar como parâmetro na definição da conduta do indivíduo. Em outras palavras, a partir do momento em que esses mecanismos processuais passam a ser utilizados, o indivíduo pode legitimamente considerar que a jurisprudência apresenta o grau de definitividade necessário para que atue como parâmetro na definição de sua conduta.

Nesses casos, a compreensão de que a jurisprudência apresenta elevado grau de definitividade não decorre de uma análise que o indivíduo faça das características da decisão, mas de uma manifestação do próprio do Poder Judiciário. E, como esse determinado grau de definitividade é justamente o que permite que a jurisprudência atue como base de confiança, a legitimidade da avaliação do indivíduo de que a jurisprudência tem força normativa material será tanto maior quanto maior for a intensidade da utilização desses mecanismos e o amparo que essa utilização receber.

Além disso, o emprego desses mecanismos processuais pelos tribunais pode ser utilizado para acompanhar a evolução da capacidade de a jurisprudência gerar confiança, possibilitando que se acompanhe de forma mais próxima e detalhada a capacidade da jurisprudência de gerar confiança.

A análise da capacidade da jurisprudência de gerar confiança deve se dar no momento em que se verifica o exercício da confiança, pois a força normativa material da jurisprudência e, em consequência, sua capacidade de gerar confiança não é estática ou constante, podendo variar no tempo¹¹¹. A possibilidade de a capacidade da jurisprudência para gerar confiança variar no tempo e a necessidade de que essa capacidade seja aferida no momento da adoção da conduta podem ser especialmente relevantes naqueles casos em que a jurisprudência, em determinado período, teve capacidade para gerar confiança suficiente para autorizar a aplicação do princípio da proteção da confiança e, posteriormente, viu essa capacidade atenuada ou mesmo extinta. Nessa hipótese, mesmo que, quando a questão relativa à possibilidade de se aplicar o princípio da proteção da confiança for examinada, a jurisprudência não tenha a

¹¹¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*. p. 485 e 487.

capacidade para gerar confiança necessária para permitir que o princípio da proteção da confiança seja acionado, será necessário verificar se, quando a conduta foi adotada pelo indivíduo, essa capacidade existia, caso em que deverá ser assegurada a proteção da confiança emprestada por ele à jurisprudência.

BIBLIOGRAFIA

AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht-Boston-Lancaster-Tokyo: D. Reidel Publishing Company, 1987.

ARAÚJO, Valter Shuenquener de. *O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado*. Niterói: Impetus, 2009.

ÁVILA, Humberto. Princípio e regras e a segurança jurídica. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* (orgs.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. Mudança da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária. Segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. *Revista de Direito do Estado*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 261-288, abr./jun., 2006.

BARROSO, Luís Roberto. Recurso Extraordinário. Violação indireta da Constituição. Ilegitimidade da alteração pontual e casuística da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, p. 13-28, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no Direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 6.ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012.

BLANCO, Federico A. Castillo. *La protección de confianza en el Derecho Administrativo*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 1998.

BROWN, Alexander. Rawls, Buchanan, and the Legal Doctrine of Legitimate Expectations. *Social Theory and Practice*, Newark, v. 38, n. 4, p. 617-644, Oct. 2012.

CARPORAL, Stéphane. Le revirement de jurisprudence, lieu de rapprochement entre les systèmes de *Civil Law* et de *Common Law*. In: *Le revirement de jurisprudence en Droit européen*. Bruxelas: Bruylant, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Segurança jurídica e modulação de efeitos. *Direito Tributário em Questão, Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 203-216, jan. 2008.

CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. *Precedent in English Law*. 4.ed. Oxford: Oxford University Press, 2004.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Precedente judicial como fonte do Direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CALMES, Sylvia. *Du principe de protection de la confiance legitime en Droits Allemand, communautaire et Français*. Paris: Dalloz, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4.ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir Oliveira (org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. v. 12. São Paulo: Dialética, 2008.

COUTO E SILVA, Almiro do. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular os seus próprios atos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei n. 9.784/99). *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 237, p. 271-315, jul./set. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Boa-fé objetiva no Direito Tributário. Princípio ou cláusula geral? *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, Belo Horizonte, n. 12, p. 345-371, jan. 2005.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do Direito, a proteção da confiança, a boa-fé e o RE 370.682-SC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela*. 5.ed. Salvador: Juspodivm, 2009. v. 2.

DIDIER JR., Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. In: DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da, e MACÊDO, Lucas Buril de (coords). *Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2015.

EISENBERG, Melvin. *The nature of the common Law*. Cambridge: Harvard University Press, 1988.

FULLER, Lon. *The morality of Law*. Revised version. New Haven: Yale University Press, 1969.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LE BERRE, Hugues. *Les revirements de jurisprudence en Droit Administratif de l'an VIII à 1998*. Paris: LGDJ, 1999.

LUCAS-ALBERNI, Katia; SUDRE, Frédéric (dir.). *Le revirement de jurisprudence de la Cour Européenne des Droits d l'Homme*. Bruxelas: Bruylant, 2008.

MALTZ, Earl. The nature of precedent. *North Carolina Law Review*, Chapel Hill, v. 66, p. 367-393, 1988.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. A jurisprudência, dominante ou sumulada, e sua eficácia contemporânea. Capítulo XXVI. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; NERY JR., Nelson (coords.). *Aspectos Polêmicos e Atuais dos Recursos Cíveis de acordo com a Lei 9.756/98*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MARINONI, Luiz Guilherme. Eficácia temporal da revogação da jurisprudência consolidada dos tribunais superiores. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 100, v. 906, p. 255-283, abr. 2011.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz, MITIDIERO, Daniel. *Novo código de processo civil comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Novo Curso de Processo Civil : tutela dos direitos mediante procedimento comum*. v. 2. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MARMOR, Andrei. *Law in the age of pluralism*. Oxford: Oxford University Press, 2007.

MEDAUAR, Odete. *Segurança jurídica e confiança legítima*. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem a Almiro do Couto e Silva*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLERAY, Fabrice. *Décision juridictionnelle et règle jurisprudentielle*. In: SEILLER, Bertrand (dir.) *La rétroactivité des décisions du juge administratif*. Paris: Economica, 2007.

MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 37, n. 206, p. 61-78, abr. 2012.

MITIDIERO, Daniel. *Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MOLFESSIS, Nicolas (org.). *Les revirements de jurisprudence, rapport remis à Monsieur le Premier Président Guy Canivet*. Groupe de Travail. Paris: Litec, 2005.

MOULY, Christian. Le revirement pour l'avenir. *La semaine juridique. Doctrine*, Paris, v. 68, n. 27, p. 325-333, jul. 1994.

NEVES, Fernando C. Queiroz. O verdadeiro processo sumaríssimo (CPC, arts. 285-A, 518, § 1o., 527, I e 557, *caput*). *Revista Forense*, Rio de Janeiro, v. 391, p. 75-88, maiol/jun. 2007.

NOVOA, César Garcia. *El Principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Madri: Marcial Pons, 2000.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. *Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OST, François. L'heure du jugement. Sur la rétroactivité des décisions de justice. Vers un droit transitoire de la modification des règles jurisprudentielles. In: OST, François; VAN HOECKE, Mark (orgs.). *Temps et Droit. Le Droit a-t-il pour vocation de durer?* Bruxelas: Bruylant, 1998.

PACTEAU, Bernard. Comment aménager la rétroactivité de la Justice? Sécurité juridique, sécurité juridictionnelle, sécurité jurisprudentielle. In: SEILLER, Bertrand (dir.). *La rétroactivité des décisions du juge administratif*. Paris: Economica, 2007.

PECZENIK, Aleksander. *The basis of legal justification*. Lund: Malmö, 1983.

PEIXOTO, Ravi. *Superação do precedente e segurança jurídica*. Salvador: Juspodivm, 2015.

PIAZZON, Thomas. *La sécurité juridique*. Paris: Defrénois / Lextenso Éditions, 2009.

RODGER, Alan. A time for everything under the law: some reflections on retrospectivity. *Law Quarterly Review*, Oxford, n. 121, p. 57-79, jan. 2005.

RODRIGUES NETTO, Nelson. A aplicação da repercussão geral da questão constitucional no Recurso Extraordinário consoante a Lei n. 11.418/06. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 49, p. 112-129, abr. 2007.

RORIVE, Isabelle. *Le Revirement de Jurisprudence*. Bruxelas: Bruylant, 2003.

STHAL, Jacques-Henri. Les conséquences des revirements de jurisprudence. In: SEILLER, Bertrand (dir.) *La rétroactivité des décisions du juge administratif*. Paris: Economica, 2007.

TARUFFO, Michele. Precedente e giurisprudenza. *Revista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano, v. 61, n. 3, p. 709-725, sett. 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. O novo artigo 543-C do Código de Processo Civil (Lei n. 11.672, de 08.05.2008). *Revista IOB de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 59-65, jul. 1999.

TRAYNOR, Roger J. Quo vadis, prospective overruling: a question of judicial responsibility. *Hastings Law Journal*, San Francisco, v. 50, p. 771-804, abr. 1999.

VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l'exigence de sécurité juridique em Droit Français*. Paris: LGDJ, 2005.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: *civil law e common law*. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 34, n. 172, p. 121-174, jun. 2009.

WATT, Horatia Muir. «Never say never»: *post-scriptum* comparatif sur la rétroactivité des revirements de jurisprudence. In: SEILLER, Bertrand (dir.) *La rétroactivité des décisions du juge administratif*. Paris: Economica, 2007.

YOSHIKAWA, Eduardo Henrique de Oliveira. Julgamento por amostragem e desistência do recurso especial. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 76, p. 33-39, jul. 2009.

A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E AS DESPESAS REALIZADAS NO TERRITÓRIO NACIONAL

*Hugo de Brito Machado**

1. INTRODUÇÃO

Temos afirmado repetidas vezes que o conhecimento do Direito Tributário se torna a cada dia mais difícil porque as leis que tratam dos tributos são extremamente casuísticas e são modificadas com enorme rapidez. E nesse contexto temos de considerar que o Fisco dispõe de servidores que lidam exclusivamente com a legislação tributária, enquanto para o contribuinte as questões tributárias constituem apenas um aspecto no conjunto de atividades que exercem, de sorte que não podem a elas dedicar toda a sua atenção.

Seja como for, certo é que muitas questões, que nos parecem simples à primeira vista, mostram-se complicadas quando a elas nos dedicamos com o propósito de deixar claros certos conceitos, afastando dúvidas colocadas na prática da relação tributária. Uma dessas questões diz respeito ao imposto de importação, aparentemente um imposto dos mais simples de nosso sistema tributário. Questão que consiste em saber qual é a base de cálculo desse imposto, que se fez complicada com a edição, pelo Fisco federal, de inadmissível regra jurídica que manda incluir nessa base o valor de despesas realizadas no território nacional, com o intuito de aumentar a sua arrecadação.

Como alguns contribuintes não se conformaram com a exigência do imposto dessa forma calculado, ingressaram em juízo para questionar tal exigência, e o assunto ainda não está definitivamente decidido. Vamos, então, neste estudo examinar a questão suscitada pela regra, inserida na

(*) Professor Titular de Direito Tributário da UFC
Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários
Desembargador Federal aposentado do TRF da 5a. Região.
Membro da Academia Brasileira de Direito Tributário, da Associação Brasileira de Direito Financeiro, da Academia Internacional de Direito e Economia, do Instituto Ibero Americano de Direito Público e da *International Fiscal Association*.

Instrução Normativa SRF no. 327, de 9 de maio de 2003, segundo a qual devem ser incluídas na base de cálculo do imposto de importação as denominadas despesas de capatazia. Começaremos estudando o que é importação, como fato gerador do imposto em tela. Depois estudaremos a base de cálculo do imposto de importação, demonstrando ser a mesma o seu aspecto mensurável e, por isto mesmo, elemento do seu fato gerador. Em seguida examinaremos o significado da expressão *valor aduaneiro* para, em seguida, examinarmos o conflito criado com a referida instrução normativa ao determinar a inclusão, na base de cálculo do imposto, das despesas de capatazia. Examinaremos, ainda, a jurisprudência que pode ser invocada para a solução desse conflito e firmaremos, a final, a nossa conclusão.

2. O QUE É IMPORTAÇÃO

A vigente Constituição Federal atribui à União competência para instituir e cobrar, entre muitos outros, o imposto de importação de produtos estrangeiros.¹ Imposto que deveria ser muito simples, sobre o qual já escrevemos:

O âmbito constitucional do imposto de importação é descrito no art. 153, I, da CF de forma simplíssima: “importação de produtos estrangeiros”. Assim, o legislador complementar nada teve a esclarecer. Nenhuma vaguidade teve de afastar, limitando-se a estabelecer que “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.” (CTN, art. 19). E o legislador ordinário, ao criar esse imposto, ao definir sua hipótese de incidência, não teve como deixar de apenas repetir a descrição do seu âmbito constitucional.²

Assim, tem-se como indiscutível que o fato gerador desse imposto é a entrada do produto estrangeiro no território nacional. E salvo em se tratando de alíquota específica, quando o que importa é a quantidade, sua base de cálculo é o valor do produto, como tal entendido o valor gasto pelo importador com a aquisição do produto e seu transporte até que entre no território nacional.

¹ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso I.

² Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 2a. edição, Malheiros, São Paulo, 2015, pág. 315.

A importação é o conjunto de fatos que começa com a aquisição dos produtos estrangeiros fora do território nacional, tem seguimento com o transporte e resta consumado com a entrada dos produtos estrangeiros no território nacional. Assim, o imposto que tem como fato gerador a importação de produtos estrangeiros torna-se devido com a entrada destes no território nacional.

3. A BASE DE CÁLCULO COMO ASPECTO DIMENSÍVEL DO TRIBUTO

A base de cálculo dos impostos em geral nada mais é do que o aspecto mensurável do correspondente fato gerador. Assim, não pode ser estabelecida sem que se leve em consideração o fato gerador do imposto. Nem pode conter em si algo que somente acontece depois de consumado o fato gerador do imposto.

A rigor, a base de cálculo nada mais é do que *a expressão de grandeza do fato gerador do tributo, sobre a qual se aplica a alíquota para ter-se o valor do tributo correspondente*.³ Assim, como simples expressão de grandeza que é do fato cuja ocorrência, no mundo fenomênico, faz surgir a obrigação de pagar o tributo, a base de cálculo não pode albergar fatos que acontecem depois de consumado o nascimento da própria obrigação tributária.

O fato gerador do imposto de importação, ou fato do qual decorre a obrigação de pagar o imposto de importação, como acima ficou esclarecido, é a entrada do produto estrangeiro no território nacional. Seu aspecto mensurável, portanto, há de ser considerado no momento em que se consuma essa entrada. Não pode albergar de nenhum modo fatos que acontecem depois dessa entrada, vale dizer, fatos que ocorrem com o produto depois que este se encontra no território nacional.

4. VALOR ADUANEIRO

Segundo o estabelecido no Código Tributário Nacional, quando o imposto de importação deva ser calculado mediante aplicação de alíquota sobre o valor do produto, vale dizer, alíquota *ad valorem*, sua base de

³ Hugo de Brito Machado e Schubert de Farias Machado, *Dicionário de Direito Tributário*, Atlas, São Paulo, pág. 22.

cálculo é o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.⁴

A lei ordinária, todavia, levando em conta o estabelecido no Acordo Geral de Tarifas (GATT), tratado internacional firmado pelo Brasil, estabelece que em tal situação a base de cálculo do imposto é o *valor aduaneiro*. E como os tratados internacionais devem prevalecer sobre a legislação interna, devemos entender que a base de cálculo do imposto de importação é o valor aduaneiro, que a final pode ser entendido, em face mesmo do que dispõe o tratado em referência, como o valor despendido para que reste consumada a importação.

5. QUESTÃO SUSCITADA COM A INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 327

Ocorre que a Instrução Normativa SRF no. 327, de 9.5.2003, em seu art. 4o., § 3o., permitiu sejam computados no valor aduaneiro os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, suscitando assim a questão de saber se tais gastos estão, ou não, compreendidos nos limites estabelecidos pelo Acordo de Valoração Aduaneira e pelo Decreto no. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

O referido Decreto, como está expresso em sua ementa, regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Segundo esse Decreto, o território aduaneiro compreende todo o território nacional,⁵ e o fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro,⁶ vale dizer, no território nacional.

A Instrução Normativa SRF no. 327, de 9.5.2003, todavia, em seu art. 4o., § 3o., permitiu sejam computados no valor aduaneiro os gastos com descarga da mercadoria depois de consumada a importação, vale dizer, depois da entrada da mercadoria no território nacional. E como alguns contribuintes não se conformam com esse acréscimo, ingressaram em juízo e a questão ainda está pendente de decisão final, definitiva.



⁴ Código Tributário Nacional, art. 20, inciso II

⁵ Decreto no. 6.759, de 5.2.2009, art. 2o.

⁶ Decreto no. 6.759, de 5.2.2009, art. 72.

6. A JURISPRUDÊNCIA

Na jurisprudência até agora formada merece destaque o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, que porta a seguinte ementa:⁷

Tributário. Recurso especial. Imposto de importação. Base de cálculo. Valor aduaneiro. Despesas de capatazia. Inclusão. Impossibilidade. Art. 4o., § 3o., da IN SRF no. 327/2003. Ilegalidade.

1. *Cinge-se a controvérsia em saber se o valor pago pela recorrida ao Porto de Itajaí, referente às despesas incorridas após a chegada do navio, tais como descarregamento e manuseio da mercadoria (capatazia), deve ou não integrar o conceito de “Valor Aduaneiro”, para fins de composição da base de cálculo do Imposto de Importação.*

2. *Nos termos do art. 40, § 1o., inciso I, da atual Lei dos Portos (Lei no. 12.815/2013), o trabalho portuário de capatazia é definido como atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário.*

3. *O Acordo de Valoração Aduaneiro e o Decreto no. 6.759/2009, ao mencionar os gastos a serem computados no valor aduaneiro, referem-se à despesas com carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas até o porto alfandegado. A Instrução Normativa no. 327/2003, por seu turno, refere-se a valores relativos à descarga das mercadorias importadas, já no território nacional.*

4. *A Instrução Normativa no. 327/2003 da SFR, ao permitir, em seu artigo 4o., § 3o., que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro, desrespeita os limites impostos pelo Acordo de Valoração Aduaneira e pelo Decreto no. 6.579/2009, tendo em vista que a realização de tais procedimentos de movimentação de mercadorias ocorre apenas após a chegada da embarcação, ou seja, após a sua chegada ao porto alfandegado.*

5. *Recurso especial não provido.*

Como se vê, o Superior Tribunal de Justiça negou provimento a recurso especial da Fazenda Nacional, o que significa dizer que também o

⁷ STJ, Primeira Turma, REsp 1.239.625/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 4.9.2014, publicado no DJe de 4.11.2014.

Tribunal Regional Federal da 4a. Região adotou a tese correta, vale dizer, a tese segundo a qual a Instrução Normativa SRF no. 327/2003 violou a lei ao permitir que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro.

Já o Supremo Tribunal Federal, apreciando a questão de saber o que significa a expressão *valor aduaneiro*, que serve para a determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, decidiu que esse valor não pode incluir despesas realizadas depois da ocorrência do fato gerador desses tributos, vale dizer, depois de consumado o fato importação.

No caso apreciado pelo Supremo Tribunal Federal o que se questionava era a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS incidentes na importação. A questão jurídica, como facilmente se vê, era a de saber se podem ser incluídas na base de cálculo de um tributo que tem como fato gerador a importação, despesas que acontecem depois de estar consumada a entrada dos produtos estrangeiros no território nacional.

Podemos, portanto, afirmar que a jurisprudência, tanto no Superior Tribunal de Justiça, como no Supremo Tribunal Federal, manifestou-se já contrária à inclusão, no valor aduaneiro, das despesas realizadas depois da entrada dos produtos estrangeiros no território nacional.

7. NOSSA CONCLUSÃO

Diante de tudo o que foi aqui exposto, não temos dúvida em firmar nossa conclusão no sentido de que a Instrução Normativa SRF no. 327/2003 violou a lei ao permitir que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro, e contrariou o entendimento a esse respeito firmado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

Trata-se de mais uma demonstração de que o Estado, no exercício do poder de tributar, não tem nenhum interesse pelo Direito. O que lhe interessa é apenas o dinheiro. Quer arrecadar mais e mais, ainda que contrariando a ordem jurídica, como ocorre no caso aqui estudado.

Aliás, isto demonstra muito bem a extrema necessidade da divisão dos poderes do Estado, e do funcionamento do Poder Judiciário para fazer com que o tributo seja cobrado de acordo com o ordenamento jurídico, e não de acordo apenas com a vontade da Administração Pública.

OS 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Ives Gandra da Silva Martins

BREVE DESCRIÇÃO:

O presente artigo objetiva rememorar os trabalhos preliminares do Código Tributário Nacional que completa 50 anos de sua promulgação, assim como apresentar de que forma foi preservado durante os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte, sendo recepcionado pela Lei Suprema. Ao final, examino as questões referentes a imunidades e isenções e o debate que ainda se faz nas diversas instâncias.

O Código Tributário Nacional, cuja Lei no. 5.132 foi publicada em 1966, com eficácia para 1º de janeiro de 1967, constitui um marco no processo legislativo brasileiro, por sua excelência e permanência no tempo. Nunca teve um seu dispositivo considerado inconstitucional.

Desde a década de 50 (fim dos anos 50), mantive contato com os pais do direito tributário no país, aqueles juristas que discutiram o anteprojeto de Rubens Gomes de Souza, no Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, ofertando notável contribuição à conformação do Sistema Pátrio, cujas linhas principais permanecem inalteráveis até hoje ¹.

À época, o direito tributário era formulado por juristas que ofertavam sua valiosa contribuição às autoridades e não, como infelizmente ocorre

* Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército - ECEME, Superior de Guerra - ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1a. Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martín de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO - SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU-Escola de Direito/Instituto Internacional de Ciências Sociais - IICS.

¹ O anteprojeto de Código Tributário Nacional foi publicado no D.O. de 25/08/1953, p. 14.567, de Rubens Gomes de Souza e publicado para receber sugestões nos termos da Portaria no. 784, de 19.8.1953, do Ministro da Fazenda (Codificação do Direito Tributário – contribuição do Inst. Bras. De Direito Financ. ao estudo do Projeto de Código Tributário Nacional, Ed. IBDF, 1955, Rio de Janeiro, Brasil).

na atualidade, por regulamenteiros governamentais - cuja única função é, cada vez mais, criar formas de imposições sobre o sofrido contribuinte, num fantástico processo de desfiguração do direito brasileiro, na busca de cobertura para os furos orçamentários crescentes da Federação, assolada por uma onda de corrupção e incompetência administrativa jamais vista -, os grandes responsáveis pelo desequilíbrio econômico nacional desde 2010 até o presente, segundo instituições isentas do exterior.

A frase que o Ministro Gilmar Mendes gosta de repetir e que é atribuída a Konrad Hesse, de que a *necessidade não conhece princípios*, aplica-se por inteiro a este processo desfigurador do sistema tributário, que só não é pior, porque ainda permanece a espinha dorsal de seus idealizadores das décadas de 50 e 60.

Convivi com muitos deles (Rubens Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro e Gerson Augusto da Silva, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Alcides Jorge Costa e outros), com alguns tendo escrito variados trabalhos, inclusive no exterior, razão pela qual, não por “saudosismo”, mas por “patriotismo”, lamento tenha o Brasil perdido, em face dos gestores do caótico sistema atual, a qualidade que levou, na década de 60, a autores alemães inspirarem-se no texto do Código Tributário Brasileiro para a conformação do Código germânico, alguns anos após a edição da lei nacional².

Tal qualidade fez questão de realçar na audiência pública de que participei, a convite dos constituintes de 87, durante quase um dia inteiro, ao apresentar-lhes minhas sugestões para o sistema tributário, algumas delas com aceitação pelos parlamentares participantes da Subcomissão de Tributos sob a presidência de Francisco Dornelles.

Entre tais sugestões, elenco aquela que, a meu ver, foi a mais importante, ou seja, a que permitiu salvar a totalidade do CTN, em face da Lei Suprema de 1988.

Com efeito, após a audiência pública de que participei, mantive contatos permanentes com os membros da Subcomissão, principalmente



² Ruy Barbosa Nogueira, em suas aulas dos Cursos de Especialização da FDUSP, na década de 60 – à época ainda não havia mestrado no currículo acadêmico - realçava constantemente esta influência naqueles diplomas, tendo inclusive o diploma legislativo à luz do traduzido com uma equipe de professores para o português. Entre tais tradutores destaco a figura de meu saudoso sócio, Henry Tilbery.

com Francisco Dornelles, Mussa Demis, Accioly Patury e Fernando Bezerra trocando fax - à época, era o meio mais rápido - com os referidos parlamentares, durante toda a elaboração do texto, que veio a conformar a sessão do Sistema Tributário (artigos 145 a 156).

Não considero que os arts. 157 a 162 pertençam ao Sistema Tributário, senão formalmente, pois dispõem sobre as relações entre as entidades com competência impositiva, matéria própria de direito financeiro e não, de direito tributário ³.

Terminadas as discussões e aprovado o texto da Subcomissão a ser submetido à Comissão de Sistematização, Dornelles enviou-me para examiná-lo. Ao lê-lo, percebi que grande parte do Código Tributário Nacional perderia *status* de lei complementar, podendo ser alterado por lei ordinária.

É que a redação do art. 146 da CF, no que concerne às normas gerais de direito tributário, tinha a seguinte dicção:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

³ Comentei, com certo desalento e irritação, a seção VI, dizendo:

A repartição de receitas tributárias não é matéria de direito tributário, mas de direito financeiro. As relações de que cuida a Seção VI do Capítulo I do Título VI são relações entre os poderes tributantes e não entre estes e os contribuintes e responsáveis.

Já a antiga Constituição cuidava de matéria com igual impropriedade, pelos arts. 25 e 26.

O Texto atual é mais abrangente e mais generoso para com Estados e Municípios.

Por seu discurso, há descentralização de receitas, mas não há descentralização administrativa imposta, de tal forma que a União perde receitas, ganha atribuições, passando a ter os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário maiores, sem possuir mecanismos para transferir tais atribuições, a não ser que Estados e Municípios, de "livre e espontânea vontade", concordem em recebê-las.

Não cuidou, pois, o constituinte de exigir também uma descentralização administrativa.

Parece que o fazer contas não era a especialidade maior de nossos parlamentares superiores. Sua especial forma de reduzir receitas e aumentar atribuições da União, como consequência, trouxe natural aumento da carga tributária, que passa a ser suportada pelo cidadão, através da tributação direta ou indireta, e da mais perversa das imposições tributárias disfarçadas, que é a inflação ou a recessão, se combatida aquela.

O certo é que, ou por ignorância matemática, ou porque os contribuintes merecem consideração menor dos governantes — como já mereceram, na Idade Média, os escravos da gleba dos senhores feudais, não havendo, pois, originalidade no tratamento ofertado ao povo brasileiro pelo Legislativo Supremo —, tal visão preconceituosa, com descentralização de receitas e centralização de responsabilidades, está trazendo sérios problemas de execução a qualquer política tendente a estimular o trabalho, a poupança e o investimento, a curto prazo (Comentários à Constituição do Brasil, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, 6o. volume, tomo II, Ed. Saraiva, 2a. ed., 2001, p.3/4/5).

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional no. 42, de 19.12.2003) (grifos meus) ⁴.

Liguei, imediatamente, para o velho amigo e meu confrade desde 1979 do Instituto dos Advogados Brasileiros, e disse-lhe que a pretendida dicção constitucional, por tornar *numerus clausus* as hipóteses de veiculação de matéria por lei complementar, retirara desta condição veicular grande parte do texto então vigente, reconhecidamente de excelente qualidade por tantos quantos eram os juristas que se debruçaram sob sua promulgação, desde 1966.

Os próprios seguidores de Geraldo Ataliba, que também participou da audiência pública, discutiam o espectro de abrangência do CTN (consideravam de exigência apenas para a União), mas não sua qualidade.

⁴ Escrevi:

Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental (O sistema tributário na Constituição, Ed. Saraiva, 6a. Ed., 2007, p.123/125).

Esta divergência, de rigor, Geraldo e eu colocamos perante os constituintes, em dias de exposição diferentes, tendo prevalecido minha posição, que, em verdade, não era só minha, mas a dos formuladores do CTN, de que sua abrangência albergava todos os entes federativos.

Discutimos o assunto por mais de uma hora, e Dornelles se convenceu de que a redação do texto da Subcomissão, ao elencar hipóteses fechadas, tornava a lista taxativa e não exemplificativa.

Explicou-me, então, que não havia mais possibilidade de rediscutir a matéria no âmbito da Subcomissão, ao que eu lhe indaguei: *Dornelles, foi intenção da Comissão não receptionar parte do CTN?*, e ele me respondeu: *Não!*⁵.

Observei, então, que era apenas uma questão de redação e sugeri acrescentar um advérbio “especialmente” no artigo 146 da CF, com o que a lista, de taxativa voltou a ser exemplificativa, sem alterar em nada o pensamento da Subcomissão.

Dornelles concordou imediatamente com a sugestão e, considerando, que o texto mereceria passar pela Comissão de Redação, sugeri a alteração citada para os redatores. Aquele telefonema salvou, por inteiro, o CTN, considerado receptionado pela Carta Magna de 88, inclusive pela Suprema Corte.

Tal incidente, Dornelles e eu comentamos, tão logo promulgada a Lei Suprema, em programa do inesquecível Ferreira Neto – creio que na TV Bandeirantes - no qual, atendendo a seu convite, discorremos, por mais de uma hora, sobre os bastidores da Constituinte, no que concerne ao sistema tributário.

⁵ Escrevi:

O Texto atual, ainda na versão da Subcomissão de tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o Deputado Federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário.

O ideal teria sido adotar a superior redação do Texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes deverem manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio “especialmente”, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa (O sistema tributário na Constituição, 6a. ed., atualizada e aumentada por Rogério Gandra Martins, Ed. Saraiva, São Paulo, p. 138).

No Plenário, houve necessidade de preservar o texto original, aprovado na Subcomissão, pois o Deputado Roberto Cardoso Alves formou um grupo, a que denominou de “Centrão”, a fim de derrubar o projeto vindo da Comissão de Sistematização, no qual insere-se a do Sistema Tributário.

À época, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Celso Bastos e eu debatemos o regime ditatorial que estava sendo imposto por 20% dos constituintes colocados na Comissão de Sistematização, criando um sistema tão complicado para que se derrubasse o texto por eles aprovado, que a Constituição que viesse a ser promulgada seria, de rigor, um texto escrito pelos membros daquela Comissão e não por todos os parlamentares⁶.

Liderando a maioria dos 80% dos constituintes alijados da ampla discussão do texto, conseguiu, aquele parlamentar, reverter a forma de votação do texto proposto, praticamente renovando-se a discussão de todo o projeto constituinte, para aprovação por 100 e não por 20% dos constituintes.

Nestes acontecimentos, há de se realçar o admirável trabalho de Ulisses Guimarães e Bernardo Cabral, presidente e relator da Constituinte, para conseguir conciliar todas as correntes que se digladiavam no plenário do Congresso Nacional.

Novamente, fui chamado, com Hamilton Dias de Souza, para apresentar um anteprojeto sobre o sistema tributário, que, de rigor, conservava a essência daquele que fora aprovado pela Subcomissão de Tributos. Esse texto aparece na 1a. edição de meu livro publicado, em princípios de 1989, pela Ed. Saraiva, sob o título de “Sistema tributário na Constituição”. Essa primeira edição teve seus 10.000 volumes esgotados em 2 semanas, pois editado pouco após a promulgação da Lei Suprema⁷.

⁶ O debate foi no jornal “O Estado de São Paulo” para relembrar os 50 anos de promulgação da ditatorial Constituição de 37 (10.11.1987), tendo um dos mais eminentes parlamentares da Constituinte, pelas nossas críticas à forma de aprovação do anteprojeto, chamado-nos de “terroristas do Direito Constitucional” no programa “Roda Viva”, dias após.

⁷ Foi esta carta, em que encaminhamos o nosso anteprojeto ao Grupo “Centrão”, o qual conservava, em grande parte o texto da Subcomissão:
São Paulo, 7 de janeiro de 1988.

Hamilton e eu mantivemos diversos contatos com os constituintes para a defesa do anteprojeto, alguns até com certas asperezas, na luta pela preservação dos textos sobre os quais nos baseamos.

Um desses constituintes, cujo nome não vem ao caso lembrar, na presença de diversos outros, disse-me ele que quem tinha o poder de decidir eram eles e não nós, os juristas, razão pela qual não levaria em consideração as nossas observações. Respondi que o papel dele era um papel limitado, por ser uma voz entre quase 600 parlamentares (deputados e senadores) que seria, com o tempo, esquecida. Já a nossa continuaria a ser ouvida, pois seríamos nós os intérpretes daquele texto da lei suprema, em palestras e trabalhos doutrinários. Num arroubo, —hoje, seria muito mais moderado— disse-lhe que, no tempo, NÓS SERÍAMOS LEMBRADOS E CITADOS. NÃO ELE.

O certo é que a opinião do referido parlamentar não prevaleceu, tendo o texto que apresentamos —de rigor era praticamente aquele de Subcomissão— permanecido, principalmente no Capítulo das Normas Gerais e das Limitações constitucionais ao poder de tributar, como um verdadeiro vetor do bom direito. Apesar dos constantes esforços dos governos posteriores para adulterá-lo, ainda não conseguiram atingir a excelência de sua espinha dorsal.

Anteprojeto solicitado pelos Parlamentares abaixo nomeados.

Eminente Senador e Deputados, Roberto Campos, José Lourenço, Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada, Antônio Delfim Netto.

Conforme havíamos prometido, enviamos-lhes proposta de alteração do texto relativo ao capítulo pertinente ao Sistema Tributário Nacional.

Parecem-nos de grande importância as alterações sugeridas, que procuram corrigir imperfeições evidentes, como, por exemplo, a não-inclusão das contribuições em geral dentre os tributos; a não-fixação do limite individual na contribuição de melhoria; a distorção do conceito clássico de “normas gerais de direito tributário”, que tem permitido a excelente aplicação de um código nacional de tributação, a par de várias outras.

Demais disso, procura-se escoimar da discriminação de competências impositivas figuras impróprias, como o adicional de imposto de renda estadual e o imposto sobre grandes fortunas.

No que respeita à partilha do produto da arrecadação tributária, sugerimos manter o que foi conquistado pelos Municípios e consta do projeto da Comissão de Sistematização, mas não os acréscimos de transferências para os Estados, sob pena de esvaziar-se a União e provocar, por esta, elevação da carga tributária para atender à despesa pública, o que tornaria a pressão fiscal insuportável.

Na oportunidade, aproveitamos para renovar-lhes protestos de consideração e respeito, subscrevendo-nos, Atenciosamente, Ives Gandra da Silva Martins. Hamilton Dias de Souza (Sistema Tributário na Constituição de 1988, Ed. Saraiva, 1989, São Paulo, p. 293/294).

Ora, se examinarmos os artigos 145 a 166 da CF, há de se perceber que o sistema idealizado para a Lei no. 5.172/1968, para a E.C. no. 18/65 e para a CF 1967, é ainda o arcabouço que permite manter o sistema tributário nacional⁸.

Quero, ainda, lembrar, por ocasião da celebração dos 50 anos de sua promulgação - por ser um dos poucos sobreviventes daqueles que conviveram e escreveram com seus idealizadores - outro fato curioso.

Rubens Gomes de Souza, idealizador na regionalização do ICMS mediante a adoção do princípio da cumulatividade – embora, a meu ver, se trate de imposto de vocação nacional -, estava convencido de que a incipiente guerra fiscal do IVC (imposto sobre vendas e consignações) - imposto que, apesar de cumulativo, não era imune à guerra entre os fiscos estaduais, mas em dimensão incomensuravelmente menor que a atual - SERIA ENCERRADA COM A ADOÇÃO DO ICM, à semelhança do IVA europeu (imposto sobre o valor agregado).

Rubens era um fantástico humanista e um tributarista excepcionalmente dedicado. Mas, como se percebe, até os gênios erram.

Mais um aspecto curioso sobre o CTN. O talento próprio de seus idealizadores, fez com que as imunidades constitucionais – vedações ao poder de tributar - fossem inseridas como benefício fiscal, em

⁸ No encaminhamento do projeto do CTN, o Ministro Otávio Gouveia Bulhões assim se manifestou:

Acompanham esta Exposição os projetos de Emendas A e B.

O primeiro relatório da Comissão, explicando tais “Emendas”, foi entregue a V. Exa. e dado ao conhecimento das autoridades Estaduais e Municipais. A Comissão recebeu as críticas dessas autoridades e manteve amplos debates com especialistas da matéria, no Rio de Janeiro e em São Paulo. As objeções levantadas foram cuidadosamente examinadas pela Comissão tendo aceito várias contribuições apresentadas, o que a levou a reformular o projeto em alguns pontos.

O relatório é minucioso e explica os fundamentos dos dispositivos do projeto: os previamente apresentados, os que foram mantidos e os que sofreram modificações à luz das críticas recebidas.

Deixo aqui consignado o quanto é o Ministério da Fazenda grato aos componentes da Comissão, presidida pelo Dr. Luís Simões Lopes, aos técnicos do Ministério da Fazenda e da Fundação Getúlio Vargas, que muito auxiliaram a Comissão e, particularmente, aos que redigiram o relatório o Prof. Rubens Gomes de Sousa, o Dr. Gilberto Ulhôa Canto e o Doutor Gérson Augusto da Silva.

Aproveito a oportunidade para renovar a V. Exa. os protestos do meu mais profundo respeito. - Otávio Gouveia de Bulhões. Ministro da Fazenda (Direito Tributário Brasileiro, Aliomar Baleeiro, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1970, p. 52/53).

determinadas circunstâncias, para instituições de educação e assistência social, desde que preenchessem certos requisitos⁹.

Os artigos 9, inciso IV, letra *c*, e 14, *caput*, do CTN passaram a ter as seguintes dicções:

Art. 9o. (...)

IV - cobrar imposto sobre:

⁹ O XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU – Escola de Direito assim respondeu à 2a. questão:

2) As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: a matéria pode ser objeto (lo enquadramento no art. 24 da CF? Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?

Comissão 1:

*As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 da CF. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II, da CF. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explicita a Constituição Federal. A lei que deve reger as referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade, a que se refere o art. 14 do CTN são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14), que foi recepcionado na qualidade de lei complementar, conforme jurisprudência do STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7o., da CF enumeram apenas “lei” que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios às referidas entidades. (Unânime:*

135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação)

Comissão 2:

Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II, da CF, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar. Ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 da CF não se aplica às imunidades tributárias. (Unânime, 28 votos)

Comissão 3:

Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II, da CF, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso. (Unânime, 18 votos)

Comissão de Redação:

*Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II, da CF com os arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7o., da CE. Tanto é assim que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 do CTN (aprovado por maioria com divergência de 1 voto) (Pesquisas Tributárias Nova Série 16, ob. cit., coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais, 2010, p. 443).*

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar no. 104, de 2001)

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9o. é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp no. 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão ¹⁰

.....

Na notável capacidade que os “regulamenteiros federais” têm de desfigurar qualquer bom sistema, veicularam legislações ordinárias (leis e atos administrativos) acrescentando outros requisitos, que, no momento, vêm sendo contestadas perante a Suprema Corte na ADI (2.028) e nos autos da Repercussão Geral no. 566.622-RS, com 4 votos favoráveis à

¹⁰ Tal exegese de que apenas Lei Complementar pode veicular requisitos foi admitida pelo Ministro Ricardo Lewandowski em decisão monocrática:

Da interpretação sistemática dos arts. 146, II, 150, VI, c, e 195, § 7o., da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos supra referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar” (grifos meus) (Pesquisas Tributárias Nova Série 16, Processo Judicial Tributário, coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais/CEU-Escola de Direito, 2010, p. 13/14).

tese de que cabe apenas à lei complementar definir quais devem ser esses requisitos ¹¹.

O único e frágil argumento federal de que a disciplina da imunidade poderia ser feita por lei ordinária, pelo fato de o inciso VI letra *c* do artigo 150 e o art. 195, § 7º. da CF fazerem menção apenas à “lei” e não à “lei complementar” desfaz-se, a partir do momento em que a Fazenda defende, simultaneamente, que esta lei ordinária, não poderia ser de Estados e Municípios, mas “federal”.

Ora, quando o constituinte previu a exigência de lei ordinária federal para ordenar competências legislativas estaduais e municipais, colocou expressamente o adjetivo “federal”, como se lê no artigo 24 § 3º. da Lei Suprema, assim redigido:

§ 3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (grifos meus).

Se não há o adjetivo complementar, nas referidas normas disciplinadoras de imunidade (inciso VI letra *c* do artigo 150 e o art. 195, § 7º. da CF) tampouco há o adjetivo federal, com o que a regência só poderia ser de lei complementar, pois existe disposição expressa estabelecendo que todas, todas, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas POR LEI COMPLEMENTAR, por força do disposto no art. 146, inciso II, da CF, assim redigido:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)*

¹¹ Na ADI no. 2.028 fora considerada inconstitucional a lei questionada, embora seu Relator tivesse deixado para o julgamento de mérito a questão de serem os requisitos definidos por lei complementar ou ordinária. Lê-se, no voto do Ministro Relator Moreira Alves, o seguinte:

- É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º. do artigo 195 só se refira a “lei” sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, c, da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (“Cabe à lei complementarII - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a serem observados pelas entidade em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância....

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (...) 12.

Tal argumento, quando apresentei na tribuna do STF, sustentando as razões de procedência da ADIN no. 2.028, levou o Ministro Luís Roberto Barroso a reformular sua posição anterior, acompanhando os votos dos Ministros Relatores Marco Aurélio e Joaquim Barbosa, assim como da Ministra Cármen Lúcia. O julgamento encontra-se suspenso por pedido de vista do Ministro Teori.

São estas algumas considerações que faço, nos 50 anos de promulgação do CTN, trazendo minhas reminiscências históricas, como contemporâneo de todo o período elaborativo do sistema e por ter usufruído do raro privilégio de conviver com autênticos juristas, que colaboraram *pro bono* com o Governo. Pessoas com esse perfil, infelizmente, são escassas entre os “regulamenteiros”, na feliz expressão de Alcides Jorge Costa, que hoje desfiguram nosso sistema ¹³.

¹² O próprio Ministro Moreira Alves, relator da ADI no. 2.028, quando deixara o STF, adotou a postura que eu sempre defendera, em palestra no Centro de Extensão Universitária, ao dizer: *Da interpretação sistemática dos artigos 146, II, 150, VI, c, e 195, § 7o., da CF, bem assim da recepção, como lei complementar, do art. 14 do CTN, a conclusão a que se chega é a de que a lei a que aludem os dois últimos dos supra referidos dispositivos constitucionais é lei complementar, em observância ao imperativo constitucional do art. 146, II, que determina caber a lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ademais, é de ter em conta também as lúcidas ponderações de Marco Aurélio Greco no sentido de que “a ficção de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade) o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar”* (grifos meus) (Processo Judicial Tributário, Pesquisas Tributárias – Nova Série 16, coordenação Ives Gandra Martins, Ed. Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, São Paulo, 2010, p. 14).

¹³ Na referida Repercussão (RE no. 566.622/RS), conclui S. Exa., o Ministro Marco Aurélio, que: *O Juízo, ao julgar procedentes os pedidos formulados, assentou satisfazer a recorrente as condições estabelecidas no artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispensando-a de cumprir os requisitos do artigo 55 da Lei no. 8.212, de 1991, por concluir pela inconstitucionalidade formal do preceito. Essa questão de fato não foi alvo de impugnação no Tribunal Regional, tendo a sentença sido reformada ante entendimento diverso quanto à validade da norma ordinária. Assim, sendo estreme de dúvidas - porquanto consignado na instância soberana no exame dos elementos probatórios do processo - que a recorrente preenche os requisitos veiculados no Código Tributário, dou provimento ao recurso para, declarando a inconstitucionalidade formal do artigo 55 da Lei no. 8.212, de 1991, restabelecer o entendimento constante da sentença e assegurar o direito à imunidade de que trata o artigo 195, § 7o., da Carta Federal e, conseqüentemente, desconstituir o crédito tributário inscrito na Certidão de Dívida Ativa IV 32.725.284-7, com a extinção da respectiva execução fiscal. Ficam invertidos os ônus de sucumbência.*

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1970.

Codificação do Direito Tributário – Contribuição do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro ao estudo do Projeto de Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Ed. IBDF, 1955.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Editora Saraiva, 1989.

_____. *Sistema Tributário na Constituição*. 6a. ed atualizada e aumentada por Rogério Gandra Martins. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____; BASTOS, Celso. *Comentários à Constituição do Brasil*. 6o. volume – Tomo II. 6a. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

_____. (COORD). *Processo Judicial Tributário, Pesquisas Tributárias – Nova Série 16*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 2010.

COMENTÁRIOS AO ACÓRDÃO PROFERIDO NOS AUTOS DO
RESP 1.246.317/MG,
RELATOR MAURO CAMPBELL MARQUES

*José Roberto Pernomian Rodrigues**

*Bruno Baruel Rocha***

1) BREVE DESCRIÇÃO DOS FATOS E DAS QUESTÕES JURÍDICAS
ABORDADAS

O julgado ora analisado apreciou controvérsia atinente à sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, notadamente acerca do alcance do conceito de insumo contido na legislação infraconstitucional (art. 3o., II, Lei no. 10.637/2002 e art. 3o., II, Lei no. 10.833/2003)¹.

De acordo com os específicos dispositivos legais que regem a não cumulatividade do PIS e da COFINS, o contribuinte pode apurar *créditos calculados em relação a 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.*

A posição oficial do Fisco acerca da abrangência do conceito de insumo consta das Instruções Normativas SRF no. 247/02 e 404/04: (i) na fabricação de bens, insumos são as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações (desgaste, dano, perda de propriedades físicas ou químicas) em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, bem como os serviços aplicados ou consumidos na produção; e (ii) na prestação de serviços, insumos são os bens e os serviços aplicados

* Doutor em Direito e advogado

** Advogado especialista em Direito Tributário

¹ Em 2.6.2016, foram julgados embargos declaratórios opostos pelo contribuinte, cujo resultado foi pelo seu parcial acolhimento, determinando-se a remessa dos autos à origem para apreciação da questão da incidência da SELIC sobre os créditos admitidos por ocasião do provimento do RESP em análise. Por ser questão independente e autônoma, não será abordada no presente estudo.

ou consumidos na prestação do serviço, o que reflete, em última análise, a não cumulatividade aplicável ao IPI (art. 226 do Decreto no. 7.212/2010 – Regulamento do IPI).

Por outro lado, os contribuintes buscam atribuir maior amplitude ao termo insumo, o qual compreenderia *todos os dispêndios necessários à geração de receita*, de maneira equivalente aos critérios estipulados pela legislação do Imposto de Renda para a configuração de despesa necessária dedutível (art. 299 do Regulamento de Imposto de Renda).

No caso concreto, pretendeu o contribuinte (fabricante de produtos alimentícios) apropriar-se de créditos sobre gastos com materiais de limpeza, desinfecção e serviços de dedetização empregados no ambiente produtivo, forte no entendimento de que tais bens e serviços, embora não sejam aplicados diretamente aos produtos fabricados, são essenciais para o exercício de suas atividades.

A investigação realizada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgado em exame percorreu as duas correntes. A primeira, capitaneada pelo Ministro Mauro Campbell Marques (Relator) e que acabou sendo acompanhada pelos Ministros Castro Meira e Humberto Martins, representou o meio termo entre a interpretação do Fisco (conceito *restrito* de insumo) e a do contribuinte (conceito *amplo* de insumo); a segunda, defendida isoladamente pelo Ministro Herman Benjamin, acatou o conceito restritivo de insumo sustentado pelo Fisco².

2) SOLUÇÃO APRESENTADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

2.1. CORRENTE VENCEDORA

Mesmo valendo-se da corrente intermediária, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por maioria de votos (3 x 1), deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, *para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo*. Os fundamentos são os seguintes:

² Não participou do julgamento a Ministra Assusete Magalhães.

2.1.1. IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS ADOTADO PELA LEGISLAÇÃO DO IPI

Como visto, a tese sustentada pelo Fisco reside na equivalência entre o conceito de insumo da legislação do PIS e da COFINS e o conceito de insumo da legislação do IPI, razão pela qual a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições em exame estaria limitada aos bens que sofram alterações em função da ação *diretamente* exercida sobre o produto em fabricação ou aos serviços aplicados ou consumidos na fabricação de produtos, nos moldes das Instruções Normativas SRF no. 247/02 e 404/04.

Para afastar tal interpretação restritiva, o Relator levou em consideração três critérios, a seguir especificados:

a) CRITÉRIO DECORRENTE DA POSSIBILIDADE DE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS GERAR CRÉDITO DO PIS E DA COFINS

Ao contrário do que ocorre no âmbito do IPI, a sistemática de apuração não cumulativa versada nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem a não cumulatividade do PIS e da COFINS, admite que a prestação de serviços seja considerada insumo de produção ou fabricação de bens.

Nessa lógica, se o conceito de serviço reflete atividade e utilidade, estes seriam considerados insumos sempre que contribuíssem para a *existência* do processo ou do produto, ou para a manutenção do *padrão desejado* do processo ou do produto (cita lições de Marco Aurélio Greco).

Por isso, levando em consideração que a legislação admitiu créditos relativos a *serviços utilizados como insumos*, não seria possível sustentar que a sua apropriação está condicionada ao desgaste sofrido em decorrência da direta atuação sobre a produção ou fabricação, já que inúmeros serviços não são aplicados diretamente em tais atividades.

O contexto acima, portanto, evidenciaria a elasticidade conferida pelas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003 ao conceito de insumo e impossibilitaria a equiparação à sistemática não cumulativa do IPI, a qual sequer admite o creditamento de “serviços”.

b) CRITÉRIO DECORRENTE DO OBJETIVO DO LEGISLADOR DE DESONERAR O PROCESSO PRODUTIVO

De acordo com o Relator, ao contrário do IPI, o PIS e a COFINS não atingem apenas as pessoas jurídicas industriais, pois englobam, via de regra, *todas* as pessoas jurídicas que auferam receitas, nas quais se inserem as prestadoras de serviços.

Assim, a não cumulatividade do PIS e da COFINS não objetivaria apenas a redução da oneração que recai sobre o processo fabril e a cadeia produtiva, mas especialmente o *processo produtivo* ou a *atividade-fim* de determinado fabricante ou prestador de serviços.

Tal circunstância representaria mais um elemento a corroborar a maior abrangência da legislação do PIS e da COFINS, comparativamente à legislação do IPI, relativamente aos insumos que devem gerar direito ao creditamento.

c) CRITÉRIO DA MATERIALIDADE DO PIS E DA COFINS

Para o Relator, levando em consideração que materialidade do IPI se relaciona com a *industrialização*, é intuitivo que a sua sistemática de apuração não cumulativa autorize a apropriação de créditos sobre os itens que participem da formação, mediante contato direto, do produto industrializado.

Aplicando-se o mesmo raciocínio, se a materialidade do PIS e da COFINS atinge as *receitas* auferidas pelo contribuinte, a sua sistemática de apuração não cumulativa deve autorizar que os elementos (não apenas físicos, mas também os funcionais) relacionados à sua obtenção autorizem a geração de crédito, sob pena de reduzir sobremaneira a eficácia da não cumulatividade de tais contribuições.

Por isso, inviável seria a aplicação do conceito de insumo do IPI para a não cumulatividade do PIS e da COFINS, na medida em que a estrutura jurídica de tais tributos é manifestamente distinta.

2.1.2. IMPOSSIBILIDADE DE ADOÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NOS CRITÉRIOS FORNECIDOS PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

De outro lado, também não seria possível atribuir ao conceito de insumo do PIS e da COFINS a elasticidade pretendida pelos

contribuintes, de maneira a abarcar *todos os gastos necessários à geração de receita*, tal como procede a legislação do Imposto de Renda ao permitir a dedutibilidade de um amplo espectro de despesas.

É que tal interpretação se distanciaria do objetivo buscado pela não cumulatividade do PIS e da COFINS que mira a desoneração do processo produtivo e da atividade-fim, e não a desoneração “global” da empresa.

Além disso, a prevalecer a interpretação ampliativa sustentada pelos contribuintes, aproximar-se-ia a materialidade *renda* da materialidade *receita*, representando indevida desnaturação do IRPJ, do PIS e da COFINS.

2.1.3. IMPOSSIBILIDADE DE EMPREGAR A ANALOGIA PARA SUSTENTAR O ENTENDIMENTO DO FISCO

Ainda de acordo com a corrente vencedora, a analogia não poderia justificar a aplicação do conceito de insumo do IPI, pois tal método de interpretação apenas é admitido *quando não resultar exigência de imposto não previsto em lei* (art. 108, § 1o., Código Tributário Nacional), o que acabaria ocorrendo em se restringindo os créditos para a apuração do PIS e da COFINS.

2.1.4. CONCEITO DE INSUMO PARA O PIS E A COFINS: ESSENCIALIDADE, PERTINÊNCIA E POSSIBILIDADE DE EMPREGO INDIRETO

Após demonstrar a improcedência da aplicação dos conceitos das legislações do IPI e do IRPJ para apuração dos créditos de PIS e COFINS, o Relator apresentou as características que devem estar presentes para viabilizar a apropriação de créditos das contribuições em análise.

Deveras, ao dispor que a pessoa jurídica poderá apurar créditos de PIS e COFINS sobre bens e serviços *utilizados como insumos*, o legislador teria atribuído um *plus* ao conceito de insumo, que não se satisfaz com a mera utilização na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

Nessa lógica, a simples *necessidade* dos bens ou serviços ao processo produtivo não preencheria as condições necessárias para a geração de

crédito de PIS e COFINS, na medida em que a legislação demanda *algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo*.

Antes de apresentar o que seria a dita relação íntima com o processo produtivo, o Relator lembrou que a legislação do PIS e da COFINS autoriza a geração de crédito relacionado aos *combustíveis e lubrificantes*, a despeito de tais itens não serem consumidos em contato direto com produto, tampouco estarem englobados pelos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Além disso, a autorização expressa para que os *combustíveis e lubrificantes* gerem créditos de PIS e COFINS representaria mais um fator capaz de desvendar o conceito de insumo. É que, se a ausência de *combustíveis e lubrificantes* impede o desenvolvimento do processo produtivo ou a prestação de serviço, o seu emprego seria *essencial* ao processo produtivo contribuinte, mesmo que nele não seja diretamente utilizado.

Assim, conjugando-se todos os critérios adotados para sustentar o seu entendimento, o Relator apresentou as notas determinantes do conceito de insumo, que devem expressar: (i) PERTINÊNCIA, configurada pela aquisição de bem ou serviço com o objetivo de *utilizar* ou *viabilizar* a produção ou a prestação de serviços; (ii) ESSENCIALIDADE, expressada pela dependência que a produção ou prestação de serviços possui em relação aos bens ou serviços adquiridos; e, como consequência, (iii) POSSIBILIDADE DE EMPREGO INDIRETO NO PROCESSO PRODUTIVO, o que descarta a necessidade de consumo em contato direto com o produto do bem ou serviço.

Ademais, o Relator salientou a diferença entre utilidade e essencialidade, pois a mera utilidade dos bens ou serviços ao processo produtivo não satisfaz o conceito de insumo, cuja ausência deve implicar a *impossibilidade* da prestação de serviços ou da produção, ou acarretar *perda substancial* da qualidade do serviço ou produto oferecido.

Confira-se a literalidade do conceito de insumo atribuído pelo precedente em exame:

Tem-se, portanto, um conceito de insumos que se extrai da teleologia da própria norma para os casos ali não expressos. Insumos, para efeitos do art. 3o., II, da Lei no. 10.637/2002, e art. 3o., II, da Lei no.

10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. (p. 28 do acórdão)

2.1.4. CASO CONCRETO

Aplicando-se o conceito acima ao caso concreto, o acórdão afastou, para fins de configuração de insumo, a necessidade de aplicação direta dos materiais de desinfecção (limpeza) e dos serviços de dedetização no processo de industrialização ou comercialização do produto fabricado.

Outrossim, foi dado relevo ao fato de que o não cumprimento das exigências de condições sanitárias das instalações do contribuinte acarretaria a *impossibilidade* de produção ou, ao menos, a *substancial perda de qualidade* do produto que se busca produzir.

Nessa lógica, a higienização seria *imprescindível* ao desenvolvimento das atividades do contribuinte, já que a sua ausência tornaria os alimentos produzidos impróprios para o consumo, admitindo-se o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre tais despesas.

2.2. CORRENTE VENCIDA

A divergência apresentada isoladamente pelo Ministro Herman Benjamin decorreu basicamente de três aspectos, a seguir expostos:

2.2.1. CONCEITO PRECONCEBIDO DE NÃO CUMULATIVIDADE

De acordo com o voto-vista, a não cumulatividade pressupõe a tributação plurifásica, representada pela incidência do mesmo tributo em diversas fases da *cadeia produtiva*. Ainda, tal sistemática de apuração objetiva que o consumidor final não seja onerado com a carga tributária incidente nas sucessivas etapas da cadeia produtiva. Assim, genuinamente, a tributação plurifásica guardaria relação com os tributos incidentes sobre operações de circulação de bens ou serviços, tal como ocorre com o IPI e o ICMS.

No entanto, mesmo admitindo que seria intuitivo que a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS, tributos que alcançam a *receita*, apresentasse características distintas da não cumulatividade do IPI e do ICMS, entendeu o Ministro Herman que, como a Constituição (art. 195, § 12) e a lei (Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003) adotaram o para o PIS e a COFINS o regime da *não cumulatividade*, não seria correto interpretá-lo de maneira apartada do *conhecimento jurídico* anteriormente produzido em relação à não cumulatividade do IPI e do ICMS.

A esse respeito, mencionou as exposições de motivos das Medidas Provisórias convertidas nas Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003, salientando que a alteração legislativa teria buscado introduzir a *cobrança em regime de valor agregado* (MP no. 66/02) e corrigir distorções derivadas da não cumulatividade, *como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas* (MP no. 135/03).

Dessa maneira, o conceito de insumo adotado pelo Relator conflitaria com a *noção corrente do que vem a ser insumo para o Direito Tributário*, extraída da sistemática do IPI e do ICMS.

2.2.2. CONCEITO USUAL DE INSUMO NAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

De acordo com o entendimento que não prevaleceu, e na linha do que foi defendido em relação à não cumulatividade, por ser o Direito um sistema uno, as regras nele existentes tendem a se aplicar a todos os ramos que o compõem.

Com mais razão, assim, o conceito anteriormente empregado pelo legislador tributário (insumo para o IPI e ICMS) teria projeção para o conceito posteriormente instituído pelo mesmo legislador tributário (PIS e COFINS), salvo expressa ressalva.

Por isso, se as legislações do IPI e do ICMS relacionam o insumo à integração com o produto final, e se o legislador que instituiu a não cumulatividade do PIS e da COFINS não apresentou “interpretação autêntica” capaz de explicitar o conceito de insumo, não haveria razões para afastar a interpretação conferida pelas Instruções Normativas SRF no. 247/02 e 404/04, as quais *equiparam o conceito de insumo à matéria-prima, ao produto intermediário, ao material de embalagem e a quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação (...)*.

Nessa lógica, se a regulamentação da não cumulatividade levada a efeito pelo Fisco não extrapolou os limites da lei, seria de rigor a preservação de sua eficácia, de modo a preservar a isonomia e, em última análise, a livre concorrência.

2.2.3. AS INSTRUÇÕES NORMATIVAS APENAS EXPLICITAM O CONCEITO LEGAL DE INSUMOS

Ao citar outros precedentes do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, que comungam do entendimento acima mencionado, o voto divergente aponta entre eles a ementa do acórdão proferido no REsp no. 1.128.018/RS, trazendo para o bojo de sua decisão o entendimento de que afastar as Instruções Normativas no. 247/02 e 404/04 somente seria possível se invocada a interpretação extensiva do conceito de insumo, o que não se admite nos casos de concessão de benefício fiscal por força do art. 111 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Ainda, conferiu-se destaque ao REsp no. 1.020.991/RS (Primeira Turma), salientando a posição nele adotada: *quando a lei entendeu pela incidência de crédito em serviços secundários, manifestamente os mencionou, a exemplo do creditamento de combustíveis e lubrificantes. Em outras palavras, a lei não equiparou combustíveis e lubrificantes a insumos, mas, excepcionalmente, admitiu o creditamento pelos gastos com esses produtos.*

Ou seja, de acordo com o entendimento divergente, os combustíveis e lubrificantes – que, para o Relator, são essenciais e não atuam diretamente na produção – não foram equiparados a insumos pela lei, já que o creditamento por eles propiciado assume caráter excepcional.

2.2.4. CASO CONCRETO

Com base nas razões acima, o entendimento divergente não autorizaria o creditamento calculado sobre os produtos de limpeza e desinfecção, tampouco sobre os serviços de dedetização, os quais, além de estranhos à cadeia produtiva de alimentos, não agem diretamente sobre o produto em fabricação.

3. ANÁLISE TEÓRICA DOGMÁTICA DOS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO

Cuidaremos no presente estudo da questão relativa à amplitude da expressão *bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e*

na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, contida no inciso II, dos arts. 3o., das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003, para fins da apuração do PIS e da COFINS a pagar no regime não cumulativo, a qual será julgada pela Primeira Seção do E. Superior Tribunal de Justiça quando da análise do REsp no. 1.221.170/PR, afetado como representativo de controvérsia, havendo grande expectativa dos mais diversos setores da economia quanto ao posicionamento a ser adotado pela Corte.

E o aresto aqui tratado é de inigualável riqueza para o debate acerca dessa questão, pois, de um lado, o voto vencedor, prolatado pelo Exmo. Ministro Mauro Campbell, encampa o entendimento de que a materialidade das aludidas contribuições exige, para preservar a não cumulatividade, que sejam admitidos créditos em relação não apenas aos insumos *diretamente* aplicados no processo produtivo e nos serviços geradores das receitas tributáveis (base impositiva do PIS e da COFINS), mas também em relação aos insumos que *indiretamente* são utilizados em tais processos, desde que respeitados critérios bem delineados. De outro lado, o voto vencido, proferido pelo Exmo. Ministro Herman Benjamin, acolhe o entendimento da Receita Federal do Brasil, veiculado por meio das Instruções Normativas RFB no. 247/02 e no. 404/04, compreendendo ser aplicável a tais contribuições o conceito definido para a efetivação da não cumulatividade do IPI, valendo-se do art. 111 do CTN para interpretar “literalmente” o conceito de insumo.

O desafio do presente estudo consiste em justamente buscar aprofundar a análise dos principais pontos defendidos por ambas as correntes, tal como expressas no acórdão em análise - tarefa árdua em face da envergadura dos debates versados na referida decisão.

Assim, o presente estudo traz, em sua primeira parte, sem a pretensão de esgotar o assunto³, comentários acerca do adequado sentido da expressão *bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, inserida no

³ Não serão abordadas no presente estudo, por exemplo, as questões referentes à validade constitucional do art. 3o. das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003, notadamente se a limitação por eles imposta viola a não cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da Constituição, questão essa que se encontra atualmente pendente de análise pelo Supremo Tribunal Federal (RE no. 841.979/PE).

contexto do PIS e da COFINS não cumulativos, bem como, na segunda parte, críticas sucintas a respeito do método interpretativo utilizado pelo voto vencido para fundamentar seu posicionamento.

3.1. DO ADEQUADO SENTIDO DA EXPRESSÃO *BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS OU PRODUTOS DESTINADOS À VENDA*

A não cumulatividade do PIS e da COFINS foi motivada pelo desejo do Estado de modernizar o sistema tributário brasileiro (Exposição de Motivos da Medida Provisória no. 66/2002⁴), bem como de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos (Exposição de Motivos da Medida Provisória no. 135/2003⁵).

Implementada, pois, pelas Medidas Provisórias no. 66/2002 e no. 135/2003 (posteriormente convertidas nas Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003), a não cumulatividade das contribuições sociais possui seus principais contornos estabelecidos em referidos dispositivos legais.

Para o presente estudo, importa a extensão do conceito de insumo inserido no art. 3o., inciso II, das referidas Leis, que são idênticos e assim estabelecem:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados

⁴ O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

⁵ O principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não-cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra.

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;

Vê-se que o dispositivo legal acima transcrito prescreve regra de apuração de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS instituída pelo legislador ordinário como forma de operacionalizar a pretendida não cumulatividade das aludidas contribuições, sendo de primordial importância, para garantir a eficácia de tal sistemática, a correta compreensão do termo *insumo* contido na expressão *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*.

De início, depreende-se que bens e serviços adquiridos são, pois, o que geram direito ao crédito do PIS e da COFINS. Mas não são quaisquer bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica; são apenas aqueles marcados por sua utilização como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Por tal razão, se interpretar é atribuir significado a um determinado texto⁶, o objeto inicial deste estudo é apontar o que entendemos ser o significado do vocábulo *insumo*, pois de primordial importância para se definir, com precisão, quais são os bens e serviços que podem gerar créditos das contribuições.

Um primeiro ponto a ser explorado se refere ao conteúdo semântico do vocábulo em questão. O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao proferir o voto vencido nos autos do REsp no. 1.020.991/RS, valeu-se de seu notório poder de redução para afirmar que *[a] expressão insumo vem de uma expressão inglesa in put, que quer dizer tudo o que ingressa na elaboração de um produto*. Para ilustrar seu entendimento a respeito do conceito de *insumo*, o Ministro Napoleão citou o exemplo do bolo:

O exemplo que os autores econômicos trazem como, por exemplo, Nilson Holanda e outros, é o de um bolo; esse bolo de cozinha, comum – que as nossas mães faziam e que deles, infelizmente, hoje só resta a

⁶ GUASTINI, Riccardo, *Interpretar y Argumentar*, Madrid, CEPC, 2014, p. 31

saudade – que é a massa de trigo, a manteiga, a perícia da pessoa que faz bolo, as proporções da mistura, do fermento, da água, da farinha de trigo etc. E, finalmente, a própria fôrma, ministro Arnaldo Esteves de Lima, na própria fôrma onde aquele material é lançado e até mesmo a energia elétrica ou energia radiante, qualquer que seja, do forno que assa aquela massa. Tudo isso é insumo.

Em outro caso sobre a mesma matéria, o Ministro Napoleão reafirmou seu entendimento ao asseverar que *tenho defendido, em diversas oportunidades, que todos os componentes de qualquer produto material ou imaterial podem ser classificados como insumos. A meu ver, o conceito de insumo deveria abranger não só as matérias-primas, mas quaisquer outros bens, direitos ou serviços aplicados, direta ou indiretamente, no processo de fabricação, ao meu sentir, o conceito de insumo tem abrangência totalizante, alcançando a universalidade do que se emprega na produção de qualquer bem final, como seu componente essencial.* (REsp no. 1.230.441/SC)

De fato, devemos lembrar que há traços de significado mínimo incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem⁷, e ao buscarmos nos dicionários a definição de insumo, nos deparamos com conceito muito semelhante ao empregado pelo Ministro Napoleão: (i) Cada um dos elementos (matéria-prima, equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias e serviços⁸; (ii) Todo tipo de elemento que entra no processo de produção de mercadorias e/ou serviços, matérias-primas, equipamentos, capital, trabalho humano etc.; input.⁹

Ora, parece-nos claro que o verbete *insumo* possui um significado comum, com origem na economia, e deve ser compreendido como sendo o elemento empregado no processo produtivo de bens e serviços, sem qualquer distinção sobre sua aplicação (direta ou indiretamente empregado). Essa é, pois, a interpretação dita literal da palavra insumo.

Logo, parece igualmente claro que não é o fato de ser direta ou indiretamente aplicado ao processo produtivo que caracteriza

⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. Ed. Malheiros, 2013., p. 35. *Wittgenstein refere-se aos jogos de linguagem: há sentidos que preexistem ao processo particular de interpretação, na medida em que resultam de estereótipos de conteúdos já existentes na comunicação linguística geral. (...)*

⁸ Dicionário Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva, s/d. p. 1.093

⁹ Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Michaelis - <http://michaelis.uol.com.br>

determinado bem ou serviço como insumo. Não. Uma vez empregado no processo produtivo, ainda que não integrando o produto final ou aplicado / consumido no processo, há de ser considerado insumo determinado bem ou serviço.

Cabe aqui uma importante observação: as Instruções Normativas editadas pelo Fisco Federal com o objetivo de restringir o conceito de insumo, para abranger apenas os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos no processo produtivo, no final das contas, acabaram por criar uma diferenciação entre insumos diretos e indiretos, diferença essa que não existia nas Leis.

De fato, se as Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003 apenas trataram, no art. 3o., inciso II, dos *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, sem criar nenhuma diferenciação de tratamento ao insumo direto e ao insumo indireto, jamais poderia haver interpretação a criar essa diferenciação.

Sobre essa questão interpretativa, o Ministro do Supremo Tribunal Federal (“STF”), Exmo. Dr. Roberto Barroso, em julgamento ocorrido em 22.11.2013, asseverou que *[c]onstitui regra de hermenêutica a assertiva de que ao intérprete não cabe distinguir quando a norma não distingue, sendo inconcebível interpretação restritiva, assim como o estabelecimento de óbices não expressamente previstos na lei.* (ARE no. 769.545/RO). E esse entendimento não é novo na Corte Suprema. Em Agravo de Instrumento julgado em meados de 1958, o voto do Ministro Relator Cândido Motta Filho, do STF, já invocava que *onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir.* (no. 19.609/SP). Ademais, a Terceira Turma do STJ, em julgamento recente, aplicou tal regra de interpretação em caso de restrição de direitos, tal como ocorre no caso de conceito de insumos, afirmando que *[c]onsoante regra basilar de hermenêutica jurídica, onde o legislador não distingue, não cabe ao intérprete fazê-lo, sobretudo quando resultar em exegese que limita o exercício de direitos.* (REsp no. 1.373.839/RS)

É importante consignar que há entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) no sentido de que a leitura atenta das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003 revela não um conceito restrito de insumo, mas completamente amplo e abrangente.

Confira-se trecho do voto proferido pelo consagrado Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, representante do Fisco, acompanhado à unanimidade pelos membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão máximo daquele Conselho:

Ora, uma simples leitura do artigo 30. da Lei no. 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de PIS/PASEP aos parâmetros adotados no creditamento do IPI. (...) Mas diferenças não param por aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para a utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do PIS/PASEP às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagem (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. (Acórdão no. 9303.01.035, de 23.8.2010)

Considerando também esse cenário, andou bem a Segunda Turma do STJ ao admitir, no REsp no. 1.246.317/MG, ora em análise, o creditamento de PIS e COFINS sobre a aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem assim serviços de dedetização da empresa recorrente, que é empresa do ramo alimentício e, por isso, submetida a rígido controle sanitário, já que os citados bens e serviços são inegavelmente essenciais para manter o processo produtivo dentro dos padrões de qualidade exigidos. E estendendo-se esse racional para outros bens e serviços pertinentes e essenciais à atividade da empresa Recorrente, não seria incorreto afirmar que também geram o direito ao crédito a aquisição da adequada indumentária de seus trabalhadores, os serviços especializados de manutenção da higiene e desinfecção dessa indumentária, a esterilização de máquinas e equipamentos, enfim, todos os bens e serviços adquiridos como o intuito de manter em regular funcionamento seu processo produtivo, notadamente quanto à qualidade e ao padrão dos produtos por ela fabricados, vez que tais imposições decorem de normas jurídicas de autoria do próprio Poder Público.

Superada a questão do conteúdo semântico da palavra insumo, outro ponto que merece destaque é o seguinte: como mencionado acima, segundo a expressa disposição das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003, são os *bens* e *serviços* adquiridos pela pessoa jurídica que dão direito ao crédito de PIS e COFINS. Mas não todos os bens e serviços, apenas aqueles *utilizados como insumo* na produção.

Ou seja, o aposto especificativo *utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda* qualifica aqueles bens e serviços que podem gerar créditos de PIS e COFINS, separando-os dos demais bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica, que não dão direito ao crédito.

Levando essa afirmativa às últimas consequências, é possível verificar situação em que determinada empresa (fábrica de pneus, por exemplo) adquira bens e serviços comumente utilizados por ela como insumo (borracha, por exemplo), sem que isso lhe garanta o direito ao crédito das contribuições. Isso porque o que assegura tal direito é que eles (bens e serviços) sejam *utilizados* por ela como insumo. Veja-se: não é a característica intrínseca do bem ou serviço que afeta o crédito, mas sua utilização ou não como insumo.

Em outras palavras, basta que seja adquirido pela pessoa jurídica um bem ou serviço (sem distinção ou qualificação), bem como que tal bem ou serviço seja por ela utilizado como insumo para se garantir o direito ao creditamento em questão.

Está-se afirmando ser possível a empresa adquirir um determinado “insumo”, mas que não o utilize como insumo. Nessa hipótese, como não há a destinação prevista pela Lei (utilização como insumo), não há direito ao crédito. É o que dispõe, aliás, o § 13, do art. 3º, da Lei no. 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do art. 15, inciso II, da mesma Lei, que determina o estorno do crédito das contribuições na hipótese de furto, roubo, inutilização, deterioração ou destruição em sinistro daquele bem.¹⁰



¹⁰ § 13. Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação. (*g.n.*)

Ao admitirmos que a atribuição da característica de insumo a determinado bem ou serviço depende da sua utilização, essa premissa implica necessariamente a existência de um processo produtivo em que a empresa empregue tal bem ou serviço, agora com feição de insumo, processo produtivo este que gera as receitas sobre as quais repercutem o PIS e a COFINS.

E a receita decorrente de tal processo produtivo é o que delimita o campo em que deverão ser observadas, por força da não cumulatividade das contribuições, as despesas e gastos que darão origem aos créditos. Por muito bem tratar desse tema, convém transcrever trecho das precisas lições do Professor Marco Aurélio Greco¹¹:

Não se pode olvidar que estamos perante contribuição cujo pressuposto de fato é a “receita”, portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS/COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Foi com base nesse entendimento que o Ministro Mauro Campbell afastou a aplicação das regras do IPI ao caso ora analisado. Confira-se:

Considera-se, ainda, que a hipótese de incidência dessas contribuições leva em consideração o “faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (artigos 1o. das Leis no. 10.637/2002 e 10.833/2003). Ou seja, esses tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas, cuja amplitude torna inviável a sua vinculação ao valor exato da tributação incidente em cada etapa anterior do ciclo produtivo.

A propósito, o Ministro Humberto Martins, ao proferir seu voto no REsp no. 1.235.979, também se valeu de tal fundamento para diferenciar

¹¹ Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, no. 34, Ed. Fórum.

o tratamento tributário a ser dado à não cumulatividade do ICMS e IPI, de um lado, e à não cumulatividade do PIS e da COFINS, de outro:

O regime não cumulativo das contribuições utiliza técnica distinta da aplicada ao IPI e ao ICMS, porquanto, nestes tributos, a não cumulatividade representa crédito correspondente ao valor do imposto devido, pela entrada da mercadoria ou insumo no estabelecimento, que será compensado na saída da mercadoria. Por sua vez, a não cumulatividade do PIS e da COFINS trata-se de crédito a ser deduzido da contribuição devida, ou seja, possibilita a apropriação das contribuições incidentes sobre insumos utilizados no processo produtivo, as quais são deduzidas das contribuições a recolher.

A vinculação jurídica entre o direito ao crédito do PIS e da COFINS e as receitas auferidas pela pessoa jurídica, em contraposição ao entendimento da aplicação direta dos insumos ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mostra-se evidente também nas Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003, ao estabelecerem, por exemplo, que *[n]a hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (art. 3o., § 7o.)*¹².

Se a materialidade das contribuições sociais (receita) delimita o campo de abrangência dos créditos, a fim de preservar a não cumulatividade objetivada pelo legislador quando da instituição do regime, o Exmo. Ministro Mauro Campbell acertadamente afastou o entendimento de que são insumos aqueles assim considerados para fins de apuração do IPI e definiu que, para fins do PIS e da COFINS não cumulativos, consideradas as especificidades dessas contribuições, as notas determinantes do conceito de insumo devem expressar pertinência,

¹² Outro claro exemplo da vinculação entre as receitas e os créditos conta do art. 8o. da Lei no. 10.833/2003, que assim estabelece:

Art. 8o. A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do imposto de renda, previstos para a espécie de operação.

Parágrafo único. O crédito a ser descontado na forma do art. 3o. somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas nos termos do caput.

essencialidade e possibilidade de emprego indireto no processo produtivo ou na prestação de serviços, merecendo aplausos a decisão tomada pela Segunda Turma do STJ no caso ora analisado.

3.2 INTERPRETAÇÃO LITERAL DE BENEFÍCIO FISCAL

Outro ponto tratado no acórdão que merece destaque nesse estudo consiste no posicionamento adotado pelo voto vencido, proferido pelo eminente Ministro Herman Benjamin, no que tange à “Legalidade das Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 na jurisprudência do STJ”.

Em tal item, o Exmo. Ministro elegeu como precedentes alinhados com sua tese as decisões proferidas nos autos do AgRg no REsp no. 1.395.442/PE (Segunda Turma), REsp no. 1.128.018/RS (da Primeira Turma) e AgRg no REsp no. 1.429.759/SC (Segunda Turma).

Analizando tais arestos (exceção feita ao AgRg no REsp no. 1.395.442/PE, que adota o critério da essencialidade defendido pelo Ministro Campbell, mas entende que, ainda assim, não geram direito ao crédito os valores gastos com taxa de administração de cartões de crédito devido à sua natureza de despesa operacional), verifica-se que as razões de decidir partem da premissa de que os créditos de PIS e COFINS constituem benefício fiscal, de modo que o art. 3º, inciso II, das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003 deve ser interpretado literalmente, por força do disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional.

No entanto, com a devida vênia, atribuir aos créditos de PIS e COFINS não cumulativos a natureza de benefício fiscal, de modo a atrair a aplicação do art. 111 do CTN, não nos parece juridicamente sustentável.

Em primeiro lugar, cabe um breve esclarecimento: como recentemente decidiu a Segunda Turma do STJ, *a interpretação a que se refere o art. 111 do CTN é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma* (REsp no. 1.471.576/RS e REsp no. 1.468.436/RS, ambos de relatoria do Ministro Mauro Campbell).

Se assim o é, ao se considerar aplicável a interpretação literal em relação aos dispositivos legais que tratam do creditamento de PIS e de

COFINS - o que não é correto, mas se admite apenas por amor ao debate – o resultado será o afastamento das eventuais interpretações restritivas feitas pelos aplicadores do Direito, notadamente aquelas formalizadas pelas Instruções Normativas SRF no. 247/02 e no. 404/04, que, como já mencionado alhures, criaram um tratamento diferenciado onde a Lei não criou.

Assim, invocar o art. 111 do CTN para defender a procedência da clara restrição imposta pelo Fisco ao conceito de insumo não é privilegiar a interpretação literal, mas sim a restritiva, reduzindo indevidamente o alcance da norma.

Feito esse esclarecimento inicial, partimos para o ponto em que demonstraremos as razões pelas quais a regra do art. 111 do CTN não pode ser aplicada na interpretação dos dispositivos que tratam dos créditos do PIS e da COFINS no sistema não cumulativo.

O art. 111 está inserido no capítulo do CTN que versa sobre interpretação e integração da norma tributária, configurando exceção a regra prevista no artigo 108¹³, o que foi expressamente reconhecido pela Comissão Especial que elaborou o Projeto de Lei que deu origem ao Código Tributário Nacional¹⁴.

Portanto, a regra geral do art. 108 do CTN prevê a utilização da analogia, dos princípios gerais do direito tributário, dos princípios gerais de direito público e da equidade para se interpretar e integrar toda e qualquer norma tributária. Excepcionam-se, contudo, desses métodos de interpretação, utilizando-se em seu lugar o método literal, as hipóteses *numerus clausus* do art. 111, que prevê:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

¹³ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade.

§ 1o. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2o. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

¹⁴ Pedese licença para citar trecho da Exposição que diz expressamente que a regra geral do artigo 108 é excepcionada pelo artigo 111, *verbis*: *O art. 77 [atual 111], derogando a regra geral do art. 73 [atual 108], enumera hipóteses de interpretação literal, o que, por sua vez, se justifica em razão do caráter excepcional de tais hipóteses, (...).*

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Na medida em que o art. 111 é exceção à regra geral do artigo 108, sua interpretação também deve ser literal, aplicando-se exclusivamente às hipóteses ali previstas. No que importa para o caso concreto, abordaremos apenas a parte final do inciso I (já que as demais claramente não se aplicam aos créditos de PIS e COFINS), que contém a seguinte mensagem normativa: deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre a exclusão do crédito tributário.

Nesse contexto, cumpre ao intérprete buscar no ordenamento jurídico o que se deve entender por “exclusão do crédito tributário”. Não é necessário ir longe para se ter o exato limite da referida expressão, pois o CTN traz em seu Capítulo V precisamente as hipóteses de “Exclusão de Crédito Tributário”, quais sejam: (i) a isenção; e (ii) a anistia (art. 175 do CTN).

Paulo de Barros de Carvalho trata com cuidado da conceituação do instituto da isenção tributária e relaciona, em sua obra, as únicas oito possíveis situações que a caracterizariam¹⁵:

O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota.

A compensação de créditos de PIS e COFINS no sistema não cumulativo não pode ser enquadrada em nenhuma das oito situações acima, já que se relaciona pura e simplesmente com a redução do tributo

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. 2a. ed. p. 521

a pagar¹⁶, como método para evitar a tributação em cascata, ou seja, a incidência das contribuições nos vários estágios da cadeia de produção-distribuição sem considerar a tributação sofrida nas etapas anteriores.

Em verdade, o *caput* do art. 3º. das Leis no. 10.637/2002 e no. 10.833/2003 expressamente determinam que *[d]o valor apurado na forma do art. 2º. a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a (...)*, de modo que o crédito tributário será constituído no montante que resultar dessa operação de subtração prevista legalmente. Isto é, se a pessoa jurídica apura na forma do art. 2º. a contribuição de R\$ 1.000,00 e, na forma do art. 3º., os créditos de R\$ 800,00, a sua obrigação tributária resultará em R\$ 200,00, sendo este o montante a ser recolhido.

Assim, entendemos que o aproveitamento dos créditos na sistemática da não cumulatividade não configura uma isenção, pois sua aplicação ocorre no âmbito do pagamento dos tributos e não no campo da incidência. Em consequência, o creditamento em análise não perfaz essa hipótese de exclusão do crédito tributário.

No que se refere à anistia, prevista como a segunda forma de exclusão do crédito tributário, Rubens Gomes de Sousa, na justificativa apresentada ao referido anteprojeto do Código Tributário Nacional, a classifica como modalidade excludente específica do crédito tributário correspondente a obrigações de natureza penal. Essa é também a definição feita pela doutrina e jurisprudência pátrias.

Ora, é evidente que a concessão de créditos no regime não cumulativo do PIS e da COFINS não tem qualquer relação com perdão de penalidade, sendo desnecessário muito aprofundamento para se concluir que não se trata de anistia, restando afastada, por completo, a aplicação do art. 111 do CTN ao caso aqui analisado.

Superada essa questão de inaplicabilidade do art. 111 ao caso aqui analisado, convém ainda aferir se poderá prevalecer o entendimento de que tais valores constituem benefício fiscal. Em nossa visão, não.

Ao compulsar os dicionários, infere-se que o vocábulo *benefício*, entre suas várias acepções, pode representar uma graça, privilégio, honra ou provento concedido a alguém; provento, vantagem, direito¹⁷.

¹⁶ Vide, a propósito, o art. 3º., § 10, da Lei no. 10.833/2003: *§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição. (g.n.)*

¹⁷ Dicionário Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva, s/d. p. 432.

No âmbito do Direito Tributário, por sua vez, referido vocábulo é sinônimo de incentivo fiscal, assim compreendido como instrumento de desoneração tributária, aprovado pelo próprio ente político autorizado a instituir o tributo, por meio de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações de cunho econômico¹⁸.

Do ponto de vista do contribuinte, segundo a melhor doutrina, os benefícios fiscais têm a inafastável característica de norma tributária indutora, eis que, dentro do modelo proposto na Constituição, são outorgados pelo legislador com a finalidade de incentivar determinados comportamentos dos agentes econômicos¹⁹. Por isso, os benefícios, ou mais precisamente incentivos, concedidos pelo legislador na seara tributária, são geralmente corporificados na forma de subvenções, créditos presumidos, subsídios, isenções etc., objetivando sempre estimular o surgimento de comportamentos específicos, mormente de cunho econômico.

Mas não é só. Se de um lado a implementação de um benefício fiscal tem como efeito a redução da carga tributária a ser assumida pelo contribuinte, há de outro a potencial redução da arrecadação por parte do ente tributante.

Por tal razão, Regis Fernandes de Oliveira e Estevão Horvath alertam que *[a] renúncia de receita, através de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, “deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das condições” que passa a descrever. É o que estatui o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.*²⁰

Ocorre que, no caso das contribuições sociais em comento, a principal premissa para a instituição do regime não cumulativo do PIS e da COFINS consistiu na neutralidade fiscal, tal como se observa da leitura

¹⁸ Cf. Marcos André Vinhas Catão. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, s/d. p. 13.

¹⁹ Cf. André Elali. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Sila; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 48.

²⁰ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. HORVATH, Estevão. *Manual de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 1992. 5a. ed. p. 41-42

da Exposição de Motivos da Medida Provisória no. 66/2002²¹, bem como de seu art. 11, parágrafo único²². Ou seja, está-se diante de uma alteração legislativa que não gera impacto redutor de pagamento pelos contribuintes, tampouco resultado arrecadatório diferente daquele que o ente tributante já obtinha na antiga sistemática (por isso a ausência da estimativa de impacto orçamentário-financeiro em relação a essas contribuições).

Em verdade, não havendo incentivo aos contribuintes, muito menos a renúncia fiscal por parte do ente tributante, afasta-se, também por esse motivo, eventual tentativa de enquadramento dos créditos do PIS e da COFINS não cumulativos como benefício fiscal.

O Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao proferir o voto vencido quando do julgamento do já mencionado REsp no. 1.020.991, coaduna do entendimento acima e assevera que *tenho para mim que os incentivos são imunidades, isenções ou não incidências, quando vinculadas a um projeto, geralmente projeto de desenvolvimento social como, por exemplo, os projetos que favoreciam a Amazônia, o Nordeste, o Centro-Oeste etc. Este é um conceito de incentivo. A não cumulatividade, penso eu, não é um incentivo, é uma metodologia de cálculo da base do tributo.*

Com razão o Ilustríssimo Ministro Napoleão. De fato, conforme brevemente apontado acima, o modelo de não cumulatividade das contribuições sociais em tela foi motivado pela necessidade de modernização do sistema tributário brasileiro, introduzindo a cobrança em regime de valor agregado por meio do chamado “método indireto subtrativo”, o qual autoriza ao contribuinte descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos. Ora, em se tratando de sistemática de apuração de valor a pagar, não há como ser caracterizado como benefício fiscal.

²¹ O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep.

²² Art. 11. Até 31 de dezembro de 2003, o Poder Executivo submeterá ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

Parágrafo único. O projeto conterá também a modificação, se necessária, da alíquota da contribuição para o PIS/Pasep, com a finalidade de manter constante, em relação a períodos anteriores, a parcela da arrecadação afetada pelas alterações introduzidas por esta Medida Provisória.

Assim, seja em razão da inaplicabilidade do art. 111 do CTN ao caso aqui analisado, pois os créditos de PIS e COFINS não se caracterizam como nenhuma das causas que atraem sua aplicação, seja em razão de que a concessão de tais créditos não ocorre em regime de benefício fiscal, mas sim em decorrência da sistemática de tributação atribuída a tais tributos, pedimos vênias para discordar do posicionamento adotado no voto vencido tratado neste estudo.

4. CONCLUSÕES

A questão que se coloca em debate diz respeito à sistemática de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS, notadamente acerca do alcance do conceito de insumo contido na legislação infraconstitucional (art. 3º., II, Lei no. 10.637/2002 e art. 3º., II, Lei no. 10.833/2003). Conforme se explanou anteriormente, o efetivo significado da não cumulatividade é essencial para a eficácia do instituto.

As limitações ao direito de crédito dos valores dos bens e serviços utilizados no processo produtivo, direta ou indiretamente, para fins do cálculo dos montantes devidos a título de PIS e COFINS são uma afronta indevida ao direito dos contribuintes. Como se disse, não é o fato de ser direta ou indiretamente aplicado ao processo produtivo que caracteriza determinado bem ou serviço como insumo, mas sim se empregado ou não no processo produtivo. Verificada tal condição é de rigor o direito ao creditamento.

A pretensão fiscal de se equiparar em tratamento o tema da apuração do PIS e da COFINS não cumulativos à sistemática do IPI, consideradas as especificidades dessas contribuições, afrontam de maneira ainda mais pujante o direito ao creditamento porque ignoram que as notas determinantes do conceito de insumo devem expressar pertinência, essencialidade e possibilidade de emprego indireto no processo produtivo ou na prestação de serviços, conforme didática e percutiente decisão do Exmo. Ministro Mauro Campbell anteriormente apontada.

De outro turno, com a devida vênias, não é juridicamente sustentável atribuir aos créditos de PIS e COFINS não cumulativos a natureza de benefício fiscal, de modo a atrair a aplicação do art. 111 do CTN – conforme posicionamento adotado no voto vencido do eminente Ministro Herman Benjamin –, pois defender a procedência da clara restrição imposta pelo Fisco ao conceito de insumo não é privilegiar a

interpretação literal, mas sim a *restritiva*, reduzindo indevidamente o alcance da norma.

Em conclusão, entendemos correto o entendimento que prevaleceu na Segunda Turma do E. STJ nos autos do REsp no. 1.246.317/MG, que, por maioria de votos e conforme voto condutor do eminente Ministro Relator Mauro Campbell Marques, deu provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte *para assegurar o direito do recorrente de aproveitar os créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos decorrentes da aquisição de materiais de limpeza e desinfecção, bem como serviços de dedetização aplicados no ambiente produtivo.*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios. Ed. Malheiros, 2013
- _____. Contribuições e Imposto sobre a Renda – Estudos e Pareceres. Ed. Malheiros, 2015
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. 2a. ed.
- CATÁO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar
- ELALI, André. Incentivos Fiscais, Neutralidade da Tributação e Desenvolvimento Econômico: A Questão da Redução das Desigualdades Regionais e Sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; _____; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos Fiscais: Questões Pontuais nas Esferas Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- GUASTINI, Riccardo, *Interpretar y Argumentar*, Madrid, CEPC, 2014
- GRECCO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS, Revista Fórum de Direito Tributário, no. 34, Ed. Fórum.
- MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e Aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1996. 16a. ed.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. HORVATH, Estevão. Manual de Direito Financeiro. São Paulo: RT, 1992. 5a. ed.
- TELLES JUNIOR, Goffredo da Silva. O Chamado Direito Alternativo – Interpretação Razoável. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo 94, São Paulo, 1999

ERESP EM RESP NO. 1.163.553

Luís Henrique da Costa Pires

1. BREVE DESCRIÇÃO DOS FATOS E DAS QUESTÕES JURÍDICAS ABORDADAS NO ACÓRDÃO.

O texto aborda a decisão proferida pela 1a. Seção nos autos dos Embargos de Divergência em REsp no. 1.163.553 (Rel. p/ acórdão Min. Campbell Marques, j. 22.4.2015), cuja relevância está em definir os limites e situações em que o ente público pode, nas Execuções Fiscais, solicitar a penhora de ativos financeiros para fins de garantia do crédito tributário, ou a substituição de garantia apresentada voluntariamente pelo executado.

Questão recorrente e sensível no âmbito do Direito Tributário diz respeito à penhora de ativos financeiros – penhora *on line*, como usualmente denominada – nas Execuções Fiscais ajuizadas pelos entes públicos.

O tema, de um lado, é de extrema relevância aos contribuintes, por conta dos efeitos que a indisponibilidade abrupta e repentina de ativos financeiros representa na vida pessoal (pessoas físicas) ou no regular exercício de atividades empresariais (pessoas jurídicas). De outro, também é de suma importância à Fazenda Pública, na medida em que, dependendo do regime aplicável aos depósitos judiciais, os recursos já são disponibilizados imediatamente ao Tesouro, como sucede, por exemplo, no âmbito federal (Lei no. 9.703/1998, art. 1o., § 2o.).

Além do mais, é de conhecimento público a baixa taxa de recuperação de créditos tributários cobrados na via executiva, em razão da não localização de devedores e/ou de bens ou direitos penhoráveis, o que faz com que a penhora *on line* seja vista pelos entes públicos como mecanismo eficaz de captação de recursos.

(*) Mestre em Direito de Estado pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, advogado.

Somando-se a esse quadro as alterações legislativas e a evolução do pensamento jurisprudencial nos últimos anos, tem-se como inequívoca a função do Superior Tribunal de Justiça, como órgão jurisdicional cuja finalidade é pacificar a jurisprudência no que respeita às matérias de natureza legal, em definir as hipóteses em que essa modalidade de constrição é cabível.

2. ANÁLISE TEÓRICA E DOGMÁTICA DOS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO.

Por muito tempo prevaleceu, no Poder Judiciário e junto aos próprios operadores do direito em geral¹, o entendimento de que o executado, uma vez citado para responder à cobrança, poderia escolher uma das garantias previstas no art. 11 da Lei no. 6.830/1980, competindo ao ente público demonstrar a possibilidade de observância da ordem legal.

Entendia-se que o princípio da menor onerosidade previsto no art. 620 do CPC/1973² (equivalente ao art. 805 do CPC/2015) dava guarida ao executado para optar pela garantia, dentre quaisquer daquelas previstas legalmente. Pouca importância se dava à ordem lá prevista, sendo comum a aceitação de bens e/ou direitos de pouca atratividade (tais como pedras preciosas, títulos públicos de validade duvidosa ou valor de mercado muito inferior ao de face, máquinas e equipamentos antigos etc.) ou aptidão para, efetivamente, satisfazer o crédito tributário na hipótese de improcedência ao final dos Embargos à Execução.³

A jurisprudência evoluiu a partir da constatação de que, em razão da baixa qualidade das garantias, a finalidade da Execução Fiscal restava prejudicada em si o que, aliado às alterações promovidas na legislação, em especial pela Lei no. 11.382/2006 (que alterou, dentre outros, os artigos

¹ Na doutrina citam-se, dentre outros, Humberto Theodoro Junior, *Lei de Execução Fiscal*, 12a. ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 125 e Ricardo Cunha Chimentí, Carlos Henrique Abraão, Manoel Álvares, Maury Ângelo Bottesini e Odmir Fernandes, *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*, 5a. Ed., São Paulo, RT, 2002, p. 154.

² Art. 620: Quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor.

³ *Não se recomenda, dessarte, levar a ferro e a fogo a ordem de nomeação prevista no artigo 11 da LEF, sob pena de, não raro, obstruir a possibilidade de pronto pagamento da dívida.* EREsp no. 399.557, Min. Franciulli Netto, j. 8.10.2003.

do CPC relacionados às garantias, destacando-se a inserção do art. 655-A) e Lei Complementar no. 118/2005 (que alterou o CTN, lá inserindo o art. 185-A, que estabelece os requisitos para a indisponibilidade de bens e direitos), passou a justificar a autorização para medidas mais eficazes do ponto de vista da recuperação do crédito tributário.

Marco importante nessa alteração da jurisprudência sobreveio com o julgamento, sob a forma do art. 543-C do CPC, do REsp no. 1.184.765 (Min. Luiz Fux, j. 24.11.2010). Nele consolidou-se posição que já vinha sendo adotada pela 1a. e 2a. Turmas no sentido de que a penhora *on line* via sistema BACEN-JUD (que permite ao juiz o bloqueio automático das contas do executado, sem a necessidade de intervenção do Banco Central, da expedição de ofício ou qualquer outra formalidade), prescinde do esgotamento de diligências destinadas à localização de bens ou direitos penhoráveis do executado.

Decidiu-se, na ocasião, que o art. 655-A do CPC/1973 (equivalente ao art. 854 do CPC/2015) seria aplicável às Execuções Fiscais, a despeito do contido no art. 185-A do CTN e da opinião de balizada doutrina⁴, que estabelece requisitos para a indisponibilidade de bens e direitos (conceito no qual se enquadra da penhora *on line*), dentre os quais a não localização de bens penhoráveis.⁵

Aplicou-se ao caso a “Teoria do Diálogo das Fontes”, segundo a qual as normas benéficas supervenientes prevalecem sobre as normais especiais *a fim de preservar a coerência do sistema normativo*.⁶ Assim, se ao credor privado seria lícito, nos termos do art. 655-A do CPC/1973, solicitar a penhora de ativos financeiros independentemente do esgotamento de diligências junto ao devedor (conforme interpretação que a própria

⁴ Cassio Scarpinella Bueno, *Algumas considerações sobre a Execução Fiscal e o Código de Processo Civil reformado na Jurisprudência do STJ*, in *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado* (obra coletiva), IBET, 2010, p. 191/192.

⁵ Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

⁶ Acórdão citado, p. 24.

Seção deu a esse dispositivo processual), igual faculdade, por maior razão, caberia ao credor público, que atua em nome de toda a coletividade.

O problema é que, a partir de uma interpretação simplista do referido julgado, a decretação da penhora *on line* disseminou-se nos Tribunais e juízos de primeira instância, mesmo em situações nas quais tal modalidade não tem cabimento por conta do direito reservado aos executados ao oferecimento prévio de garantia idônea e menos onerosa, como sucede exemplificativamente com a fiança bancária e o seguro garantia (este, após sua positivação na Lei no. 6.830/1980, o que ocorreu com a edição da Lei no. 13.043/2014).

Esse entendimento foi reforçado com a decisão proferida nos Embargos de Divergência em REsp no. 1.077.039 (Min. Mauro Campbell Marques, Rel. p/ acórdão Min. Herman Benjamin, j. 9.2.2011), na qual prevaleceu o entendimento, ainda que por maioria apertada (4x3), acerca da impossibilidade de substituição de depósito judicial (onde se enquadra a penhora *on line*, eis que, quando implementada, resulta na conversão em depósito judicial) por fiança bancária.

Discutiu-se, nesse caso, se o art. 15, I da Lei no. 6.830/1980 autorizaria ao executado, independentemente de anuência da Fazenda Pública, a substituição de depósitos por fiança.

A posição majoritária, adotada no voto do Exmo. Min. Herman Benjamin, foi no sentido de que o princípio da menor onerosidade, previsto no art. 620 do CPC/1973 (art. 805 do CPC/2015), *não pode ser utilizado de modo genérico e abstrato como verdadeiro “salvo-conduto” da parte inadimplente. O aludido princípio somente deve ser aplicado quando o devedor comprovar que a dívida pode ser solvida, em condições iguais ou similares, por mais de uma forma, e que a opção por uma delas, específica, lhe causa prejuízos.*⁸

Essa reafirmação do entendimento da prevalência absoluta da garantia em dinheiro foi novamente estabelecida pela 1a. Seção no julgamento do REsp no. 1.337.790 (Min. Herman Benjamin, j.

⁷ Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia.

⁸ Acórdão citado, p. 34.

12.6.2013), desta feita por unanimidade, ao qual foi aplicado o regime do art. 543-C do CPC, no qual se decidiu que *em princípio* o executado pode indicar um bem ou direito previsto na lista da Lei no. 6.830/1980, sendo dele *o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la, e, para que essa providência seja adotada, mostra-se insuficiente a mera invocação genérica do art. 620 do CPC.*⁹

Firmada a posição de que o dinheiro (depósito voluntário ou decorrente de penhora *on line*) precede a todas as formas de garantia, de que não existe a necessidade de verificação de outros bens/direitos passíveis de penhora e ainda que, salvo situações excepcionais e devidamente justificadas, não tem cabimento a invocação do princípio da menor onerosidade, a penhora de ativos passou a ser a regra.

A rotina forense passou a observar a decretação de penhora *on line* de modo quase automático e não apenas quando não localizados ou apresentados bens ou direitos pelo executado. Mesmo no caso de apresentação de garantias inequivocamente idôneas, como a fiança bancária e o seguro garantia, passou a ser comum a recusa do ente fazendário, quer por impugnar uma ou outra cláusula específica da fiança ou do seguro (sem, neste caso, admitir sua possível correção pelo executado), quer, em muitos casos, por simplesmente alegar que o dinheiro precede às demais modalidades previstas em lei.

É nesse momento que ganha destaque a decisão proferida pela 1ª Seção nos Embargos de Divergência no REsp no. 1.163.553 (Min. Arnaldo Esteves de Lima, Rel. p/ acórdão Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.4.2015), ora comentado.

Vencido apenas o Exmo. Min. Herman Benjamin, decidiu-se por maioria ampla que, uma vez oferecida e aceita fiança bancária em garantia ao débito executado, o que poderia suceder com qualquer outro tipo de garantia igualmente idônea, não pode a Fazenda Pública pleitear sua substituição por depósito em dinheiro (no caso, o pedido recaía sobre dividendos que viriam ser distribuídos pela companhia executada).

Enquanto a posição vencida sustentava que *à evidência, para a parte inadimplente sempre será mais confortável que a Execução seja feita*

⁹ Ementa, item 7.

*mediante expropriação de bens alternativos ao dinheiro em espécie*¹⁰, prevaleceu o entendimento de que a possibilidade de a Fazenda Pública requerer a penhora de ativos não é absoluta, porque *esse direito subjetivo, que também se mostra como instrumento para melhor atender os interesses do credor (art. 612 do CPC¹¹), deve ser compatibilizado com o princípio da menor onerosidade ao devedor (art. 620 do CPC¹²), de forma que esse direito do credor deve ser mitigado nos casos em que a substituição postulada implique gravame desproporcional ou risco à própria subsistência do devedor*. Essa posição tem sido mantida em acórdãos posteriores.¹³

Esse novo entendimento é relevante porque os julgados anteriores da 1a. Seção, que vinham adotando a posição de que o dinheiro precede a tudo e a penhora de ativos poderia ser solicitada ao talante da Fazenda Pública, não haviam examinado, especificamente, a situação em que o executado apresenta garantia apta a assegurar os interesses da Fazenda Pública, com igual segurança e rapidez na liquidação, mas menos onerosa em comparação com o depósito judicial, tal como sucede exemplificativamente com a fiança bancária e o seguro garantia, desde que, evidentemente, prestados por instituições idôneas e com cláusulas não lesivas aos interesses do ente garantido.

Isso é relevante porque algumas entidades de Direito Público admitem elas próprias, mediante ato administrativo, a apresentação de garantias alternativas ao depósito judicial, tais como a fiança bancária e o seguro garantia, estas inclusive equiparadas ao depósito em dinheiro, pela Lei no. 6.830/1980 (art. 15, I). No âmbito Federal, as Portarias PGFN no. 644/09 e 164/14 preveem essa possibilidade. Quanto ao seguro garantia, importante observar que sua aceitação vinha sendo admitida pela Procuradoria da Fazenda Nacional antes mesmo da inserção dessa modalidade no art. 9o. da Lei no. 6.830/1980 (Lei no. 13.043/2014).

Desse modo, se o próprio ente público faculta ao executado, uma vez citado, apresentar outros tipos de garantia, não parece razoável

¹⁰ Acórdão citado, p. 24.

¹¹ Equivalente ao art. 797 do CPC/2015.

¹² Equivalente ao art. 805 do CPC/2015.

¹³ AgRg no REsp no. 1.249.064, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 26.4.2016 e AgRg no. 1.551.788, Min. Humberto Martins, j. 3/12/2015.

admitir-se a aplicação indistinta do art. 655-A do CPC/1973 (art. 854 do CPC/2015), no sentido de permitir ao ente público solicitar diretamente a penhora *on line* em detrimento de qualquer outra garantia que venha a ser apresentada pelo executado no prazo legal (ou mesmo sem possibilitar ao executado eventual alteração dos termos constantes da fiança bancária ou do seguro garantia apresentados, quando se mostre efetivamente necessária), sendo importante observar que, antes da citação, a jurisprudência da 1a. Seção é firme no sentido da impossibilidade de penhora *on line*¹⁴, em linha com a doutrina sobre o tema.¹⁵

Esses novos julgados podem ser vistos como um freio à interpretação que passou a ser adotada em muitos juízos e Tribunais de segundo grau, no sentido de prevalência rigorosa do dinheiro, ainda que mediante indisponibilidade de recursos via penhora *on line* sem prévia ciência do executado, sem ao menos facultar ao contribuinte o direito, a seu exclusivo critério, de apresentação de garantias idôneas que tenham o mesmo efeito de garantir o crédito tributário impugnado.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.

Não há dúvida de que a execução, inclusive fiscal, realiza-se no interesse do credor (arts. 612 do CPC/1973 e 797 do CPC/2015). Também é certo que o sistema repugna a aceitação de garantias que, de antemão, sabe-se que não serão passíveis de excussão na hipótese de legitimação da dívida. A legislação processual e de execuções fiscais, ademais, elencam o dinheiro em primeiro lugar na lista de garantias passíveis de apresentação.

Contudo, a aceitação da penhora *on line* não é absoluta. Há casos em que, mediante interpretação sistemática da legislação e de princípios nela própria contidos, como o da menor onerosidade, extrai-se ser direito exclusivo do executado o oferecimento de garantia idônea e que, embora menos onerosa a si, atende aos interesses do ente público no que respeita aos requisitos de segurança e rapidez na liquidação.

¹⁴ AgRg no REsp no. 1.353.313, Min. Benedito Gonçalves, j. 3.12.2015. Outros precedentes nesse sentido são citados no próprio acórdão.

¹⁵ Hugo de Brito Machado, *Execução Fiscal: novos questionamentos*, in *Execução Fiscal* (obra coletiva), Pesquisas Tributárias, 2007, p.77,

Logo, não parece razoável admitir ao ente público solicitar a penhora *on line* antes de facultar ao executado optar por apresentar garantia idônea no prazo legal após a citação ou possibilitar-lhe eventual adequação que se mostre necessária na garantia apresentada, tampouco – e por maior razão – admitir sua substituição por dinheiro quando já apresentada ou aceita pelo Juízo.

Nesse sentido, a posição adotada pela 1a. Seção a partir dos Embargos de Divergência em REsp no. 1.163.533 traz uma modificação significativa no entendimento que até então vinha sendo adotado e a partir do qual a penhora *on line* passou a ser disseminada.

Extrai-se do julgado que cabe ao executado, quando citado, apresentar garantia idônea no prazo legal e demonstrar sua aptidão para atender aos interesses do ente público. O ente público deve aceitar a oferta se a garantia mostrar-se objetivamente idônea e comprovadamente não trazer riscos à satisfação do crédito tributário. Se a garantia não se mostrar apta e, mesmo intimado a tanto, não proceder o executado à sua regularização, terá cabimento a penhora de ativos financeiros.

BIBLIOGRAFIA

BUENO, Cassio Scarpinella. *Algumas considerações sobre a Execução Fiscal e o Código de Processo Civil reformado na Jurisprudência do STJ*, in *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado* (obra coletiva), IBET, 2010.

CUNHA, Ricardo Chimenti; ABRAÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo e FERNANDES, Odmir. *Lei de Execução Fiscal Comentada e Anotada*, 5a. Ed., São Paulo, RT, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Execução Fiscal: novos questionamentos*, in *Execução Fiscal* (obra coletiva), Pesquisas Tributárias, 2007.

THEODORO JUNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*, 12a. ed., São Paulo, Saraiva, 2011.

RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES DE PESSOAS
JURÍDICAS SOBRE DÉBITOS FISCAIS DA SOCIEDADE:
A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF. ESPAÇO PARA
REAVALIAÇÃO DO ENTENDIMENTO CONSAGRADO NO RESP
1.104.900/ES SUBMETIDO À SISTEMÁTICA DOS RECURSOS
REPETITIVOS (ARTIGO 543-C DO CPC/1973) – TEMA 103¹.
IMPACTO DO ENTENDIMENTO ATUAL SOBRE A TEORIA DE
AGÊNCIA E A GOVERNANÇA CORPORATIVA

*Marcelo Reinecken de Araújo*²

*Rafael de Paula Gomes*³

Este artigo tem o objetivo de analisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que imputa aos representantes de pessoas jurídicas que constem da Certidão de Dívida Ativa o ônus de provar que não agiram com excesso de poderes, com infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social para o afastamento de sua responsabilidade sobre dívidas tributárias da empresa (REsp 1.104.900/ES submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos (artigo 543-C do CPC/1973)). A partir notadamente de entendimento do Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral (RE 562.276/PR⁴), da realidade do processo administrativo fiscal percebida em julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e dos impactos práticos na teoria de agência e na governança corporativa das pessoas jurídicas, reflete-se sobre a necessidade e relevância de revisão do mencionado entendimento firmado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

¹ *Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'.*

² Sócio do escritório Veirano Advogados.

³ Associado sênior do escritório Veirano Advogados.

⁴ RE 562.276/PR, Plenário do STF, Relatora Min. Ellen Gracie, publicado em 10.2.2011 – Repercussão Geral (artigo 543-B do CPC/1973) – Tema 13

PALAVRAS CHAVE:

Representantes das Pessoas Jurídicas, Responsabilidade, Dívida Tributária. Governança Corporativa, Teoria de Agência.

INTRODUÇÃO

Com o julgamento do REsp 1.104.900/ES⁵, em 25.3.2009, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos (artigo 543-C do CPC), o Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável pela interpretação e harmonização da legislação infraconstitucional conforme competência que lhe foi atribuída pela Carta Magna de 1988 (art. 105 da CF/1988), consolidou sua jurisprudência acerca da responsabilidade dos representantes de pessoas jurídicas (administradores, diretores, gerentes, sócios, etc...) com relação às dívidas tributárias das respectivas sociedades empresariais.

Passou-se a admitir a inversão do ônus da prova acerca da ocorrência de uma das situações excepcionais do artigo 135 do Código Tributário Nacional (excesso de poder, infração à lei, ao estatuto, ou ao contrato social) quando o nome do representante da pessoa jurídica constar na Certidão de Dívida Ativa (CDA) objeto de Execução Fiscal.

Dessa forma, transferiu-se à pessoa física a incumbência de provar a não realização de nenhuma das condutas ilegais tipificadas na norma de regência como autorizadas da responsabilização pessoal dos representantes por dívidas da empresa (que cabia anteriormente à Fazenda Nacional). O fundamento, em essência, é o de que a presunção de legitimidade da CDA (artigo 204 do Código Tributário Nacional c/c artigo 3o. da Lei no. 6.830/1980) autorizaria essa inversão do ônus da prova.

Dada esta situação, o presente artigo busca demonstrar, inicialmente, as razões jurídicas para uma revisão desse entendimento, lastreada a partir de precedente do Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral e da leitura da realidade prática do processo administrativo fiscal, feita pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Carf). Isso para, em seguida, debater também como a atribuição do ônus da prova aos

⁵ REsp 1.104.900/ES, 1 Seção do STJ, Rel. Min. Denise Arruda, publicado no DJe do dia 1.4.2009 – Recurso Repetitivo (artigo 543-C do CPC/1973) – Tema 103

representantes das pessoas jurídicas provoca sensíveis impactos na maneira de organização e condução dos negócios das sociedades empresariais, sob a ótica da Teoria de Agência de das práticas de Governança Cooperativa.

A RESPONSABILIDADE FISCAL DOS ADMINISTRADORES SEGUNDO A POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Código Tributário Nacional (Lei no. 5.172/1966), recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de Lei Complementar, prevê as regras gerais em matéria de legislação tributária, em atendimento ao disposto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

A responsabilidade dos representantes (administradores, diretores, gerentes, sócios, etc...) de pessoas jurídicas de direito privado com relação aos débitos fiscais das sociedades empresariais é prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

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;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Nota-se pela leitura do dispositivo transcrito acima que o representante de pessoa jurídica de direito privado somente será pessoalmente responsável pelo passivo tributário da respectiva sociedade quando verificada a ocorrência de atuação *i)* com excesso de poderes ou *ii)* com infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impedindo qualquer tentativa de responsabilização objetiva dos sócios e administradores decorrente de simples não recolhimento de tributos (situação diversa das hipóteses previstas no caput do artigo 135 do CTN), o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula no. 430/STJ, que possui a seguinte redação:

Súmula no. 430/STJ - O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Portanto, a análise conjunta do dispositivo legal (artigo 135 do CTN) e do enunciado sumular (Súmula no. 430/STJ) reforça a conclusão que não será a mera ausência de recolhimento do tributo que atrai a responsabilidade dos representantes, mas sim aquele inadimplemento fruto de atuação irregular destes.

Resta, assim, definir a quem compete, nos casos concretos, o ônus da prova de que os atos dos representantes efetivamente se enquadram, ou não, nas hipóteses previstas no *caput* do artigo 135 do CTN acima destacado. Nesse ponto é que reside a celeuma objeto da presente análise.

O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1.104.900/ES sob sistemática dos recursos repetitivos (artigo 543-C do CPC), sedimentou jurisprudência acerca da responsabilidade dos representantes de pessoas jurídicas com relação aos passivos fiscais das sociedades empresariais que representam.

A Corte Superior, a partir dos precedentes que nortearam o julgado em Recurso Repetitivo, distinguiu a hipótese em que o nome do representante consta da CDA daquela em que a Certidão é formada apenas em nome da pessoa jurídica. Na primeira, seja quando a execução fiscal é ajuizada contra a empresa e contra os chamados “corresponsáveis”, seja quando ela é apenas posteriormente direcionada também aos representantes da empresa que já constam da CDA, o entendimento é pela inversão do ônus da prova, cabendo aos ditos “corresponsáveis” provar que não agiram com excesso de poderes ou com infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social.

O entendimento em questão baseia-se, como visto, na presunção legal de liquidez e certeza da CDA prevista no artigo 204 do Código Tributário Nacional⁶ c/c artigo 3o. da Lei no. 6.830/1980 (LEF)⁷, como

⁶ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

⁷ Art. 3o. - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

se observa pelo seguinte trecho do EREsp no. 702.232/RS⁸, usado como razão de decidir pelo REsp no. 1.104.900/ES, *verbis*:

Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3o. da Lei no. 6.830/1980, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída.

Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN.

Nota-se, portanto, que o posicionamento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça imputa ao representante da pessoa jurídica, quando esta constar na CDA em execução, o ônus de produzir prova negativa de sua conduta ilegal (ou de sua não conduta) para não se ver responsabilizado pelos débitos fiscais da empresa que representa.

Trata-se de nítida *probatio diabólica*, ou seja, prova de difícil ou mesmo impossível produção⁹. A imposição de prova diabólica significa, em última análise, a vedação ao próprio direito fundamental da prova, bem como ao direito de acesso à jurisdição e à tutela do direito, como pontuado por Carpes¹⁰, *verbis*:

Da imposição do ônus de uma prova cuja produção é extremamente difícil ou até mesmo impossível resulta a imposição de uma probatio diabólica, que, por sua vez, tem íntima ligação com a vedação do direito fundamental à prova. Em outras palavras impor um ônus impossível de ser cumprido é o mesmo que vedar acesso a jurisdição: a

⁸ EREsp 702.232/RS, 1a. Seção do STJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, publicado no DJe do dia 26.9.2005.

⁹ ÁLVARO DE OLIVERIA, Carlos Alberto; MITIDIERO, Daniel. Curso de Processo Civil. V. II. Processo de conhecimento. São Paulo: Atlas, 2002. P; 89

¹⁰ CARPES, Artur Thompsen. Prova e participação no processo civil: a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais. Porto Alegre, 2008: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito – Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/14251/000661231.pdf?sequence=1> Acessado em: 28 jun 2016 – p. 94.

tutela do direito, ou a possibilidade de sua negação pela parte ré, não será possível.

A prova negativa é a modalidade de prova mais difícil do ordenamento jurídico, pois obriga o indivíduo a provar de forma absoluta que não fez algo. Abalizada doutrina¹¹ reconhece que a prova negativa configura exemplo de prova diabólica, *verbis*:

Um bom exemplo de prova diabólica é a do autor da ação de usucapião especial, que teria de fazer prova do fato de não ser proprietário de nenhum outro imóvel (pressuposto para essa espécie de usucapião). É prova impossível de ser feita, pois o autor teria de juntar certidões negativas de todos os cartórios de registro de imóvel do mundo [...]

No caso específico em análise, a orientação do Colendo Superior Tribunal de Justiça é de que deve ser feita prova acerca de todo o período em que estes eram os responsáveis pela sociedade empresarial, ou seja, deve ser apresentada prova de que durante o período “x” não houve qualquer atuação com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social que tenha causado aquele débito tributário específico.

Contudo, além de tal distribuição do ônus da prova acabar por inviabilizar o próprio direito à prova e à tutela jurisdicional, também colide com a orientação do Supremo Tribunal Federal acerca da fixação de responsabilidade tributária de terceiros, firmada no julgamento do RE 562.276/PR submetido à sistemática da Repercussão Geral (artigo 543-B do CPC/1973) e com a aplicação sistêmica de outros dispositivos do próprio Código Tributário Nacional, como se passa a expor.

DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ACERCA DA FIXAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS – RE 562.276/PR – TEMA 13¹²

Em 3.11.2010 o Plenário do Supremo Tribunal Federal encerrou o julgamento do RE 562.276/PR submetido ao rito da Repercussão Geral



¹¹ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 6a. Edição. Salvador, Bahia: Editora Podivm, 2011. p. 93

¹² *Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social.*

(artigo 543-B do CPC/1973), de relatoria da Exma. Ministra Ellen Gracie, concluindo pela inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei no. 8.620/1993¹³ que estabelecia hipótese de responsabilização tributária dos representantes de pessoas jurídicas pelos débitos da sociedade com a Seguridade Social.

O voto condutor inicialmente reconhece a inconstitucionalidade formal do referido dispositivo, por criar situação de responsabilização de terceiros (representantes das pessoas jurídicas) por meio de Lei Ordinária, quando a matéria se encontra reservada pela Constituição Federal de 1988 a disciplina por Lei Complementar, por se tratar de norma geral em matéria tributária, nos termos do artigo 146, inciso II, alínea *b*, da CF/1988¹⁴.

Para tanto, realiza o acórdão judicosa análise dos dispositivos do Código Tributário Nacional aplicáveis. Além disso, ao final, acompanhada por maioria, a eminente relatora reconhece a inconstitucionalidade material do mencionado dispositivo por violação direta aos artigos 5o., XIII¹⁵, e 170, parágrafo único¹⁶, da Constituição de 1988. Vale a transcrição de trechos relevantes do voto condutor, *in verbis*:

¹³ Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

¹⁴ 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;

¹⁵ 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:

(...)

XIII - é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer;

¹⁶ 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:

(...)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária.

(...)

A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora a pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio.

(...)

Como se vê, estamos em face de uma regra matriz de responsabilidade tributária que não se confunde, de modo algum, com a regra matriz de incidência de qualquer tributo. Tem sua estrutura própria, partindo do pressuposto de fato específico, sem o qual não há espaço para a atribuição de responsabilidade. E seu caráter geral não permite aplicação relativamente aos diversos tributos, não estando jungida à responsabilidade por tal ou qual imposto ou contribuição em particular.

(...)

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

(...)

Submeter o patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade para com a Seguridade Social, independentemente de exercer ou não a gerência e de cometer ou não qualquer infração, inibiria demasiadamente a iniciativa privada, descaracterizando tal espécie societária e afrontando os arts. 50., XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição, de modo que o art. 13 da Lei no. 8.620/1993 também se reveste de vício material.

Dos trechos acima transcritos, pode-se extrair as seguintes conclusões.

Primeiro, as razões que fundamentaram o voto aplicam-se, conforme expressamente destacado pela relatora, a todos os tributos. Ou seja, não se restringem ao regramento de contribuições previdenciárias que era a espécie tributária então analisada no *leading case*.

Segundo, para fins de verificação de incompatibilidade entre a legislação ordinária e a legislação complementar, o Supremo Tribunal Federal interpretou os artigos 124, 128 e 135, inciso II, todos do Código Tributário Nacional, à luz do artigo 146, inciso III, alínea *b* da Constituição Federal de 1988, entendendo que o representante da empresa somente responde por dívidas tributárias decorrentes de descumprimentos de obrigações próprias suas (inobservância da legislação ou dos limites dos poderes que lhe foram conferidos pelo estatuto ou contrato social), que tenham, então, causado o inadimplemento da pessoa jurídica.

Conforme será detalhado a seguir, se existe uma condição relativamente aos representantes para a constituição e cobrança da dívida – qual seja, a existência de conduta imprópria do agente – a implementação dessa condição deve ser por óbvio demonstrada pela autoridade fiscal, inclusive nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional¹⁷ que exige expressamente a correta identificação do sujeito passivo por ocasião do lançamento fiscal.

Terceiro, o atingimento do patrimônio das pessoas físicas em decorrência de dívidas empresárias, além do ferimento de legislação ordinária na hipótese das empresas constituídas sob a forma de responsabilidade limitada, inibe a atividade empresarial e afronta os artigos 5o., XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal que consagram o livre exercício de profissão e atividade econômica.

Passa-se, assim, a detalhar as razões pelas quais, sempre com todas as vênias, entende-se haver espaço para a revisão do atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

¹⁷ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

NECESSIDADE JURÍDICA DE REVISÃO DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 1.104.900/ES (ARTIGO 543-C DO CPC/1973) – TEMA 103

O entendimento consagrado no REsp 1.104.900/ES (artigo 543-C do CPC/1973) é dotado, evidentemente, de judiciosa lógica jurídica. Como se apontou, funda-se na interpretação do artigo 204 do Código Tributário Nacional, reproduzido na Lei de Execuções Fiscais (artigo 3o. da Lei no. 6.830/1980¹⁸), no sentido de a CDA gozar de presunção de certeza e liquidez, ilidida apenas por prova inequívoca do sujeito passivo. Trata-se de texto expresso da Lei Complementar que não pode ser transformado em letra morta.

No entanto, por duas diferentes razões se acredita na possibilidade de alteração do entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça, inclusive respeitando-se o disposto no referido artigo 204 do CTN: a primeira decorrente de uma releitura de possível premissa adotada pela Corte que não se verifica, concretamente, em imensa quantidade das cobranças executivas; a segunda, em face da análise conjunta dos dispositivos legais e constitucional que regulam a matéria.

Acerca do primeiro ponto, com efeito, o entendimento vigente parece partir da premissa de que, uma vez constando o nome dos representantes na CDA, teria havido procedimento administrativo prévio e, dessa forma, defesa por parte das pessoas físicas.

Contudo, essa não é a realidade que se verifica no processo administrativo fiscal brasileiro. Na prática, os nomes dos representantes das empresas são muitas das vezes incluídos indistintamente na CDA como uma “garantia” a mais para o pagamento do crédito tributário. Sobre o tema, merece transcrição trecho do voto vencedor (contrário ao contribuinte) proferido em julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda:

A relação de corresponsáveis é apenas indicativa dos que possuem ou possuíam poder de mando/direção à época da ocorrência dos fatos geradores.

¹⁸ Art. 3o. - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.
Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Quanto à solicitada exclusão de pessoas do rol de corresponsáveis cabe esclarecer que esta relação, anexada aos autos pela Fiscalização, não tem como escopo incluir pessoas físicas e jurídicas no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em consonância com a legislação, e após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A responsabilização somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. O débito foi lançado somente contra a pessoa jurídica e, neste momento, demais pessoas não sofrerão restrições em seus direitos. Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese de convocação dos listados, por decisão judicial, para satisfação do crédito.

Portanto, não há razão para a exclusão destes Relatórios CORESP e VÍNCULOS dos autos.¹⁹ (grifou-se)

Nota-se, portanto, que durante o processo administrativo fiscal de constituição do crédito tributário, a fiscalização já apresenta uma lista de corresponsáveis formada pelos representantes com poderes de mando durante o período referente aos fatos geradores em que se entende devido o tributo. Tal “*lista de corresponsáveis*” seria, nos próprios dizeres da administração pública, “*apenas indicativa*” e não teria “*como escopo incluir pessoas físicas e jurídicas no polo passivo da obrigação tributária*”. Afirma-se ainda que *A responsabilização somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal.*

Ou seja, durante o processo administrativo fiscal, a Fazenda Pública não apresenta qualquer prova da ocorrência de alguma das hipóteses excepcionais do artigo 135 do CTN para justificar a inclusão do nome dos representantes como corresponsáveis pelo débito. Pelo contrário, apenas inclui o nome dos representantes com poderes de mando na época dos fatos geradores e, ao final do processo administrativo, tais pessoas são incluídas na Certidão de Dívida Ativa (CDA) automaticamente.

¹⁹ Processo administrativo no. 12259.000611/2008-71; Julgamento em 17.04.2012; g.n.

Tal situação restou bem observada pelo eminente Ministro Napoleão Maia ao proferir voto vista no Agravo de Instrumento no. 1.335.879/RJ, *verbis*:

3. Partiu-se da presunção de que, se o nome do sócio consta da CDA é porque houve procedimento administrativo anterior e, portanto, defesa; nada mais enganoso, pois o que se observa, na prática, é que o Fisco trata os responsáveis pelas pessoas jurídicas como devedores solidários das obrigações tributárias, incluindo seus nomes na CDA indiscriminadamente sem qualquer apuração prévia acerca da existência de atos ilícitos. Mas tal solidariedade não existe, já que a responsabilização do sócio, gerente ou administrador exsurge apenas e tão-somente quando caracterizada uma das situações previstas no art. 135 do CTN - excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou estatuto ou, em caso de dissolução irregular.

4. Se a responsabilidade entre empresa e sócio fosse solidária não haveria a necessidade dessa ressalva expressa do art. 135 do CTN, e o Fisco poderia acionar um ou outro, indistintamente; não é assim, no entanto, que disciplina a legislação tributária. O patrimônio da sociedade e do sócio são, em princípio, incomunicáveis, salvo hipóteses excepcionais e um dos pressupostos para a confusão patrimonial é a demonstração de ato ilícito praticado pelo agente responsável. (...)

7. Assim, ao meu sentir, o fato de o nome do sócio constar da CDA nada significa para o fim de imputar-lhe responsabilidade pela dívida tributária, se ausente a razão legal justificadora dessa inclusão. Cuida-se de vício insanável na formação do título executivo, sendo que a inversão do ônus probatório, nesses casos, exigiria prova de fato negativo não especificado, a chamada prova diabólica.

8. Insisto: a indicação do nome do sócio, gerente ou diretor na CDA não o legitima automaticamente para a execução tributária sob um dos fundamentos do art. 135, III do CTN, se este fundamento não veio especificado quando de sua inclusão como coobrigado no título executivo, isto é, quando não houve procedimento administrativo prévio tendente a apuração dessas circunstâncias. A presunção de liquidez e certeza da CDA refere-se aos valores nela constantes, não se alastrando para aspecto de cunho eminentemente subjetivo.

9. É preciso evoluir para firmar a concepção de que somente os atos administrativos em sentido estrito detêm presunção de validade, não se estendendo esta àqueles que encerram conteúdo normativo ou judicial, porquanto tais atos, invariavelmente, pressupõem atividade cognitiva

probatória ou de interpretação, como no processo administrativo disciplinar, revelando a necessidade de obedecerem ao princípio do contraditório. (grifou-se)

Verifica-se pelo trecho acima que a sugestão de revisão do entendimento consagrado no REsp 1.104.900/ES (artigo 543-C do CPC/1973) não é nova no âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Além da hipótese acima aventada, em que se tem ao menos um processo administrativo prévio, embora não em nome dos representantes, há ainda aquelas situações mais numerosas, dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, que são objeto de inscrição em dívida ativa independentemente de processo fiscalizatório, por se tratarem de débitos declarados pela pessoa jurídica. Nestes casos, eventual inclusão de representantes das empresas na CDA apresenta-se ainda mais desprovida da necessária demonstração do atendimento aos requisitos postos no artigo 135, *caput* do Código Tributário Nacional.

A segunda linha argumentativa para a revisão do entendimento jurisprudencial ora debatido decorre de uma leitura conjunta e sistêmica da legislação. De fato, como já se reconheceu, a CDA goza de presunção de certeza e liquidez, nos termos do artigo 204 do CTN.

Por outro lado, da leitura combinada dos artigos 128, 135 e 142, todos do CTN, tem-se respectivamente que *i)* a vinculação dos representantes da empresa ao fato gerador limita-se à *regra matriz de sua responsabilidade tributária*; *ii)* esta (a responsabilidade), por sua vez, encontra-se presente apenas quando o representante atua com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme a mencionada *regra matriz de sua responsabilidade tributária* (artigo 135 do CTN); *iii)* a *ocorrência do fato gerador*, ou mais especificamente, a concretização da hipótese de incidência da responsabilidade deve ser verificada privativamente pela autoridade administrativa (artigo 142 do CTN).

E da combinação de todas as regras acima, tem-se que a presunção relativa de liquidez e certeza do crédito inscrito em dívida ativa deve ser analisada com relação a todos os seus elementos. Ou seja, de um lado, presume-se que a constituição do crédito respeitou simultaneamente todos os requisitos acima; e, de outro lado, desconstitui-se essa presunção

a partir da prova inequívoca de que qualquer um dos requisitos, individualmente, restou desatendido.

Portanto, deve bastar ao representante da empresa, por exemplo *i)* a defesa mediante a juntada aos autos de cópia do processo administrativo fiscal em que a fiscalização nada argumenta e prova acerca de suposta atuação sua com excessos de poderes ou infrações (à lei, estatuto ou contrato social); ou *ii)* a demonstração de que a CDA resulta de inscrição direta de débitos declarados pela empresa, no âmbito de lançamento por homologação. Para estes últimos, de especial importância a lembrança do entendimento da Súmula no. 430/STJ de que o mero inadimplemento da sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do representante.

Com as vênias devidas, determinar-se que a presunção de liquidez e certeza apenas é ilidida mediante a prova negativa cabal de ausência de atuação de representantes da empresa com o excesso de poderes, infrações à lei, estatuto ou contrato social, conforme hipóteses descritas no artigo 135 do CTN é tornar potencialmente absoluta a presunção relativa, pela imposição da prova negativa. E mais, é aceitar a validade de lançamento nulo de pleno direito, por não haver prova, pelo acusador, das hipóteses do artigo 135 do CTN, em desatenção ao já mencionado artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Como é sabido, é no momento do lançamento que deve ser verificada e comprovada eventual responsabilidade tributária, como previsto expressamente no citado artigo 142 do CTN e amplamente reconhecido na doutrina, merecendo destaque as lições de Carlos César Souza Cintra²⁰ *apud* Bottallo²¹, *verbis*:

No processo de execução fiscal não há que se falar em accertamento da dívida tributária, inclusive no que pertine à definição de possíveis co-responsáveis pelo crédito tributário. Na verdade, é por ocasião da prática do lançamento (art. 142 do CTN), que deve

²⁰ Apontamentos acerca da Cobrança da Dívida Ativa. *In*: Curso de Especialização em Direito Tributário (Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho). Coordenação DE SANTI, Eurico Marco Diniz. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 704-705.

²¹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Responsabilidade dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Fiscais Destas: Compreensão e Limites. *In*: Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Coordenação FERRAZ, Roberto. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2009. p. 582/583

ficar comprovada cabalmente a presença dos requisitos necessários à ocasional atribuição de responsabilidade tributária a sujeitos distintos dos que ocupariam o pólo passivo da relação jurídica tributária na condição de contribuintes.

*[...] é de toda a ordem repugnável a tentativa de migração do executivo fiscal para um suposto responsável tributário (sócio gerente, *verbi gratia*) sem a preexistência de uma regular investigação procedida pela autoridade administrativa competente (*due process of law*) acerca da ocorrência das situações que autorizam que se dê a referida substituição (art. 135, III, CTN)*

Helena Taveira Torres²² *apud* Bottallo²³ também reconhece que a correta definição do sujeito passivo da obrigação tributária constitui elemento principal da constituição do crédito tributário, sendo indispensável à plena validade da CDA, conforme previsão contida no artigo 203 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Coisa diversa, entretanto, ocorre com os elementos principais, que são inerentes à determinação da existência, certeza, liquidez e exigibilidade da dívida tributária, ou seja, o sujeito passivo, a quantia devida, a origem e natureza do crédito. Sobre estes, o art. 203 é implacável pois sua função está a serviço dos efeitos que são próprios à inscrição da dívida fiscal, contemplados no art. 204, na medida em que a dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. E a tal propósito, como instrumento de garantia a uma execução de dívida “certa”, “líquida”, “provada” e “exigível”, qualquer afetação aos elementos acima referidos eivaria de nulidade necessária o seu curso legítimo, transmutando-se em ato de arbítrio e incerteza. (grifou-se)

Finalmente, mas não menos importante, a interpretação sistêmica de normas hierarquicamente equivalentes não pode, em hipótese alguma, importar na completa anulação dos efeitos de um dos dispositivos interpretados. Deve-se, assim, buscar uma interpretação que busque a salvaguarda simultânea dos dispositivos em lugar da prevalência de

²² Dívida Ativa e Nulidade da Certidão: entre Segurança Jurídica e Eficiência Administrativa. In: Grandes Questões de Direito Tributário. v.11. Coordenação ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2007. p.1 09-11 O.

²³ *Idem* p. 584/585

um sobre outro, técnica amplamente utilizada pelo Colendo Supremo Tribunal Federal ao tratar de conflitos aparentes entre princípios constitucionais (*v.g.* EI na ADI 1.289²⁴)

Entende-se, portanto, que não deve prevalecer interpretação que ao comparar normas de mesma hierarquia encontradas no Código Tributário Nacional privilegie de tal forma um dos dispositivos (artigo 204 do CTN) em detrimento dos demais (artigos 128, 135 e 142 do CTN) que estes últimos acabem sendo aniquilados. Até porque, no caso específico tem-se, de um lado, dispositivo que traz regra geral e de presunção relativa de certeza e liquidez e, de outro, normas que apresentam previsões específicas sobre a questão da responsabilização tributária de terceiros (artigos 128 e 135 do CTN) e requisitos do lançamento tributário (artigo 142 do CTN), todos aliás antecedendo a formação da CDA.

Ademais, o entendimento expresso no REsp 1.104.900/ES (artigo 543-C do CPC/1973) produz situações concretas que são contrárias, inclusive, ao próprio entendimento sumular do Superior Tribunal de Justiça expresso no citado verbete da Súmula no. 430/STJ. Isso porque, mesmo não tendo sido comprovada pela autoridade fiscal a existência de uma das hipóteses de responsabilização dos representantes (*caput* do artigo 135 do CTN), estes acabam sendo cobrados por dívidas tributárias decorrentes do mero inadimplemento fiscal, sem excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Por fim, em última medida, a aplicação de maneira isolada do art. 204 do CTN à espécie acaba por desatender a própria Constituição Federal, seja quanto ao disposto no artigo 146, inciso III, seja quanto ao respeito à iniciativa privada consagrado nos artigos 5º., XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, conforme observado no voto condutor do já citado RE 562.276/PR, seja ainda em face do consagrado direito à ampla defesa e ao contraditório.

Dessa forma, sempre com todas as vênias devidas, por meio do AREsp 831.298/SP²⁵, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça promoveu



²⁴ ADI 1.289 EI, Relator: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 3.4.2003 publicado no DJe de 27.2.2004

²⁵ AgRg no AREsp 831.298/SP, Rel. Des. Federal Convocada Diva Malerbi julgado em 5.4.2016, DJe 13.4.2016

um alinhamento apenas parcial de sua jurisprudência ao entendimento do Supremo Tribunal firmado no citado RE 562.276/PR, ao reconhecer a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei no. 8.620/1993. De fato, como visto, a Suprema Corte consignou que o seu entendimento lá posto se aplica a todas as espécies tributárias, e não apenas às execuções fiscais que se refram a dívidas previdenciárias. Por essas razões entende-se que, renovando-se as homenagens, que um integral alinhamento ao entendimento do Colendo Supremo Tribunal Federal demanda uma revisão do citado REsp 1.104.900/ES (artigo 543-C do CPC/1973), como acima exposto.

A TEORIA DE AGÊNCIA E AS PRÁTICAS DE GOVERNANÇA COORPORATIVA

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por óbvio, traz impactos concretos aos jurisdicionados. No caso do entendimento consolidado no REsp 1.104.900/ES (artigo 543-C do CPC/1973) tais impactos se mostram presentes na relação entre os representantes das pessoas jurídicas de direito privado e os seus representados (usualmente os acionistas ou quotistas), extrapolando as circunstâncias específicas, por exemplo, daqueles gestores que já se encontram com seu nome em CDAs em face de dívidas de suas empresas.

Para melhor contextualizar o problema, passa-se a apresentar breve exposição acerca da Teoria de Agência, bem como das principais práticas de governança corporativa.

A Teoria de Agência formalizada inicialmente no artigo *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency, Costs and Ownership Structure* publicado no *Journal of Financial Economics*, em outubro de 1976, de autoria de Jensen & Meckling, é relevante para a contextualização desta análise e para um estudo formal da governança corporativa.

A teoria formulada analisa as relações existentes entre o principal, indivíduo detentor da propriedade dos recursos, e o agente, pessoa contratada pelo principal para gerir seus recursos. Jensen & Meckling definem a relação de agência da seguinte forma, *verbis*:

... um contrato sob o qual uma ou mais pessoas o(s) principal(ais) contratam outra pessoa (o agente) para desempenhar algum serviço

em seu interesse o qual envolve delegação de alguma autoridade para tomada de decisão para o agente. Se ambas as partes da relação são maximizadoras de utilidade existe uma boa razão para acreditar que o agente não atuará sempre nos melhores interesses do principal.²⁶

Em uma sociedade empresarial tem-se o “principal” na figura do acionista ou sócio, dependendo da forma societária adotada, e o “agente” como sendo o administrador ou diretor contratado para administrar a sociedade. Nessa relação, o principal delega poderes ao agente para que este tome as decisões e estabeleça as linhas de atuação da sociedade.

A partir da relação principal-agente, ou, em outras palavras, da “relação de agência”, nascem potenciais conflitos caracterizados pelo antagonismo entre os interesses do principal e os interesses do agente. Isso porque o principal, ao estabelecer um contrato com o agente, busca, por exemplo, maximizar os seus ganhos por meio da contratação de um administrador profissional para aumentar os lucros de sua sociedade empresarial. Por outro lado, o agente poderá pretender maximizar os seus próprios lucros por meio do aumento de seu salário ou concessão de vantagens pessoais.

Esse “conflito de agência” intensifica-se, principalmente, em decorrência da assimetria de informações existente entre as partes, na medida em que o acionista poderá não ter acesso a todos os dados e motivações utilizadas pelo agente ao tomar uma decisão. Para diminuir o “conflito de agência” e tentar aproximar os interesses do principal e do agente faz-se necessária a implementação de ações que permitam induzir o comportamento do agente.

A criação de mecanismos internos que diminuam a assimetria de informações entre principal e agente e que possibilitem ao primeiro um maior controle das atividades do segundo pode ser uma solução. Para isso, deve ser implementado um modelo de gestão que permita que o fluxo da informação não aconteça exclusivamente via agente. Tais mecanismos encontram-se dentro da estrutura da sociedade empresarial e formam a chamada “Governança Corporativa”. Em síntese, os vários órgãos da Governança Corporativa proporcionam ao acionista (principal) a gestão

²⁶ JENSEN, M.C. e MECKLING, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3: 308 e 309.

estratégica da sociedade empresarial e um maior controle e fiscalização da diretoria executiva (agente).

É relevante ter presente que a boa governança corporativa deve reger-se pela conjugação de alguns princípios básicos, segundo o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC)²⁷, quais sejam:

i) **Transparência:** Consiste no desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à preservação e à otimização do valor da organização.

ii) **Equidade:** Caracteriza-se pelo tratamento justo e isonômico de todos os sócios e demais partes interessadas (*stakeholders*), levando em consideração seus direitos, deveres, necessidades, interesses e expectativas.

iii) **Prestação de Contas (*Accountability*):** Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação de modo claro, conciso, compreensível e tempestivo, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões e atuando com diligência e responsabilidade no âmbito dos seus papéis.

iv) **Responsabilidade Corporativa:** Os agentes de governança devem zelar pela viabilidade econômico-financeira das organizações, reduzir as externalidades negativas de seus negócios e suas operações e aumentar as positivas, levando em consideração, no seu modelo de negócios, os diversos capitais (financeiro, manufaturado, intelectual, humano, social, ambiental, reputacional etc.) no curto, médio e longo prazos.

Devem ser considerados, também, alguns órgãos da Governança Corporativa que proporcionam ao acionista (principal) um acesso mais amplo às informações da sociedade empresarial e, por conseguinte, diminuem a assimetria de informações além de mitigarem o “*conflito de agência*”. Tais órgãos são, segundo o Código de Melhores Práticas do IBGC:

²⁷ Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa – 5a. Edição. 2015 – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. Pag. 20/21

i) Conselho de Administração: O conselho de administração é o órgão colegiado encarregado do processo de decisão de uma organização em relação ao seu direcionamento estratégico. Ele exerce o papel de guardião dos princípios, valores, objeto social e sistema de governança da organização, sendo seu principal componente. Além de decidir os rumos estratégicos do negócio, compete ao conselho de administração, conforme o melhor interesse da organização, monitorar a diretoria, atuando como elo entre esta e os sócios.

ii) Diretoria: A diretoria é o órgão responsável pela gestão da organização, cujo principal objetivo é fazer com que a organização cumpra seu objeto e sua função social. Ela executa a estratégia e as diretrizes gerais aprovadas pelo conselho de administração, administra os ativos da organização e conduz seus negócios. Por meio de processos e políticas formalizados, a diretoria viabiliza e dissemina os propósitos, princípios e valores da organização. Este órgão é responsável pela elaboração e implementação de todos os processos operacionais e financeiros, inclusive os relacionados à gestão de riscos e de comunicação com o mercado e demais partes interessadas. Cabe à diretoria assegurar que a organização esteja em total conformidade com os dispositivos legais e demais políticas internas a que está submetida. Em caso de existência de subsidiárias, é de sua responsabilidade trabalhar para que as demais empresas do grupo estejam igualmente operando em conformidade.

iii) Órgãos de Fiscalização e Controle:

iii.1) Comitê de Auditoria: Órgão relevante de assessoramento ao conselho de administração, para auxiliá-lo no controle sobre a qualidade de demonstrações financeiras e controles internos, visando a confiabilidade e integridade das informações para proteger a organização e todas as partes interessadas.

iii.2) Conselho Fiscal: É parte integrante do sistema de governança das organizações brasileiras. Pode ser permanente ou não, conforme dispuser o estatuto. Representa um mecanismo de fiscalização independente dos administradores para reporte aos sócios, instalado por decisão da assembleia geral, cujo objetivo é preservar o valor da organização. Os conselheiros fiscais possuem poder de atuação individual, apesar do caráter colegiado do órgão.

iii.3) Auditoria Independente: Apoiado no trabalho da auditoria independente, o conselho de administração e a diretoria são responsáveis por assegurar a integridade das demonstrações financeiras da organização, preparadas de acordo com as práticas contábeis vigentes das respectivas jurisdições em que a organização mantenha suas atividades. A atribuição principal do auditor independente é emitir, observadas as disposições aplicáveis, opinião sobre se as demonstrações financeiras preparadas pela administração representam adequadamente, em todos os seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da organização.

iii.4) Auditoria Interna Tem a responsabilidade de monitorar, avaliar e realizar recomendações visando a aperfeiçoar os controles internos e as normas e procedimentos estabelecidos pelos administradores. As organizações devem possuir uma função de auditoria interna, própria ou terceirizada. A diretoria e, particularmente, o diretor-presidente também são diretamente beneficiados pela melhoria do ambiente de controles decorrente de uma atuação ativa da auditoria interna.

Outra forma comumente utilizada nas grandes sociedades empresariais para diminuir o “*conflito de agência*” e aproximar os interesses do principal e do agente consiste na fixação da remuneração do agente de acordo com os resultados da sociedade.

Dessa forma, ao utilizar-se de uma política de incentivos, bonificações e participações ligadas ao lucro da sociedade, o principal busca alinhar os objetivos pessoais do agente com os seus próprios objetivos, uma vez que ao se elevar os lucros da sociedade, tanto o principal quanto o agente aumentam suas próprias riquezas.

Os gastos incorridos na tentativa de diminuir o “*conflito de agência*” existente entre o principal e o agente, seja pela adoção de um sistema de monitoramento mais efetivo (governança corporativa), seja pela utilização de uma política de remuneração ligada ao resultado da sociedade (bonificações, gratificações, participações nos lucros) ou, ainda, aquelas “*perdas resultantes das atitudes oportunistas do agente*”²⁸ constituem o chamado “*custo de agenciamento*”.

²⁸ NOSSA, Valcemiro; KASSAI, José Roberto; KASSAI, Sílvia. A Teoria do Agenciamento e a Contabilidade. Encontro da Associação Nacional dos Programas de pós graduação em Administração (ENANPAD), 24., 2000, Florianópolis, Anais... Florianópolis: ANPAD, 2000, 1 CD-ROM.

A teoria de agência, portanto, pode ser definida da seguinte forma, conforme ensina Segatto-Mendes²⁹, *verbis*:

A teoria de agência trata dessa transferência de riqueza entre principal e agente, ocorrida quando o primeiro delega poderes e autoridade para o segundo tomar decisões, momento em que surge a possibilidade de transferência de riqueza. O cerne da teoria consiste em o principal saber que irá perder parte de sua riqueza e em compensação, procura conseguir do agente os melhores desempenhos; ou seja, o principal deixa de obter o máximo, para obter o possível dentro das condições colocadas, devido à participação de um administrador profissional. Desse modo, ele passa a procurar meios de entusiasmar o agente à tomada de decisões que impactam positivamente neste possível e, para isso, é fornecido um prêmio ao agente, o que representa um custo de agência.

São essas, essencialmente, as principais linhas conceituais da atuação dos representantes (agentes) em nome de seus mandatários (principais), bem como dos potenciais conflitos surgidos dessa atuação e dos mecanismos criados para diminuir o chamado “*conflito de agência*”.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca da responsabilidade dos agentes (administradores) com relação às obrigações tributárias da empresa e, conseqüentemente, do patrimônio dos principais (acionistas), impacta de forma negativa a relação de agência.

A complexidade do sistema tributário brasileiro e a decorrente divergência de entendimentos não só entre Fisco e contribuinte, mas por vezes dentro do próprio Poder Judiciário - que tem o papel de pacificar as relações entre os jurisdicionados - torna quase que certa a existência de supostas dívidas tributárias em nome de qualquer sociedade empresarial operacional. Há ainda as situações circunstanciais de ausência de caixa na empresa para fazer frente ao custoso encargo tributário nacional ainda mais evidentes em tempos de crises econômicas como a que assola o país.

²⁹ SEGATTO-MENDES, Andréa Paula. Teoria de agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade – empresa. 2001, página 32. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-24012002-114443/pt-br.php>>. Acesso em: 01 de agosto. 2016.

Dessa forma, o patrimônio pessoal dos representantes de pessoas jurídicas encontra-se exposto em razão do mero exercício de sua profissão. Igualmente sob risco encontra-se a sua reputação, pois seu nome poderá passar a constar em cadastros de devedores por dívidas da empresa. Lembre-se, ainda, que a usual desatualização desses registros expõe o administrador até mesmo em face de dívidas tributárias referentes a fatos geradores que sequer se referem a períodos de sua gestão.

Portanto, a orientação do Superior Tribunal de Justiça impacta a “*relação de agência*” ao encarecer o serviço prestado pelos administradores, aumentando de forma significativa o “*custo de agenciamento*”. Trata-se de um dos resultados práticos do precedente ora debatido.

Se fosse essa a vontade do constituinte e do legislador complementar, ter-se-ia apenas a aplicação obrigatória pelo Poder Judiciário de mais uma das dificuldades impostas ao empreendedor pela legislação pátria, com a qual se haveria de conviver. Contudo, como se buscou demonstrar, o tema merece melhor reflexão porque a leitura sistêmica da legislação e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal indicam outra direção, que pouparia os representantes das empresas de responsabilidades que não são necessariamente suas.

CONCLUSÃO

Ao longo do presente estudo buscou-se demonstrar a necessidade de revisão do entendimento consagrado pelo Egrégio STJ nos autos do REsp 1.104.900/ES submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos (artigo 543-C do CPC/1973) acerca da inversão do ônus da prova em desfavor dos representantes das pessoas jurídicas quando o nome destes se encontra inserto na CDA objeto de execução fiscal. O entendimento do STJ funda-se, em essência, na presunção de certeza e liquidez da dívida ativa regulamente inscrita, nos termos do artigo 204 do CTN.

As razões que suportam a revisão da jurisprudência são, resumidamente, as seguintes:

Prova negativa ou diabólica - ao se imputar aos representantes das pessoas jurídicas o ônus de provar que não atuaram com excesso de poderes, infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social enquanto estiveram responsáveis pelas sociedades empresariais, transfere-se ao particular a incumbência de produzir uma prova negativa, espécie de

prova difícilíssima ou mesmo impossível de ser produzida. Evidenciou-se, assim, que a inversão do ônus da prova nessa situação acaba por suprimir, na prática, o próprio direito à prova, à tutela jurisdicional e os direitos da ampla defesa e do contraditório.

Premissa relevante desconsiderada pela atual jurisprudência do STJ: os representantes das pessoas jurídicas muitas das vezes não participam como partes em prévio processo administrativo fiscal e, então, não exercitam o direito à ampla defesa e ao contraditório. Tal situação já foi anotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e observada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, em voto vista no Agravo de Instrumento no. 1.335.879/RJ. Ademais, nas numerosas hipóteses dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não há processo administrativo fiscal algum e, conseqüentemente, inexistente debate prévio e defesa acerca de suposta responsabilidade dos representantes da empresa.

Entendimento do STF: segundo o entendimento da Colenda Corte Suprema (RE 562.276/PR - Repercussão Geral – artigo 543-B do CPC/1973) qualquer responsabilização tributária de terceiros sobre débitos fiscais deve: *i*) basear-se em Lei Complementar, ante a reserva constitucional do artigo 146, inciso III, da CF/1988; *ii*) estar em sintonia com o disposto nos artigos 128, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, por decorrer de falta do representante da empresa e não de mera ausência de recolhimento do tributo.

Análise sistêmica do CTN: da leitura combinada dos artigos 128, 135 e 142, todos do CTN, em confronto com o artigo 204 também do mesmo *codex*, deve-se extrair um sentido que não aniquile nenhuma das normas em exame, buscando-se a salvaguarda simultânea dos dispositivos. Nesse sentido, a prevalência da presunção de certeza e liquidez da CDA não pode exterminar o direito dos representantes das pessoas jurídicas de somente serem responsabilizados por débitos destas quando efetivamente agiram com excesso de poderes ou infrações (à lei, ao estatuto ou ao contrato social) e objeto de crédito devidamente constituído por lançamento regular, com a prova pelo Fisco do ilícito. Em assim sendo, a prova inequívoca do contribuinte (pessoa física) exigida pelo artigo 204 do CTN pode ser, apenas, a de que não houve a prova pelo Fisco do ilícito de que é acusado o representante da empresa. Essa prova poderá ser, por exemplo, a cópia do processo administrativo

fiscal em que o tema não foi sequer debatido; ou a mera comprovação de que se está diante de tributo constituído por meio de lançamento por homologação, sem autuação.

Impactos no mundo concreto: a aplicação do entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça acaba por acarretar verdadeira responsabilização objetiva dos representantes de pessoas jurídicas sobre os débitos tributários das sociedades. Isso porque, nos tributos declarados pela pessoa jurídica, não há qualquer debate pelo Fisco sobre a responsabilização nos lançamentos por homologação; e mesmo nas autuações, os representantes da empresa via de regra sequer participam do processo administrativo fiscal, tendo seus nomes inseridos como “garantes” no momento da inscrição em dívida ativa e posterior ajuizamento de execução fiscal. Esse formato impacta diretamente e de forma prejudicial a relação de agência e as normas de governança corporativa.

Da interpretação combinada e harmônica de todas as regras acima, tem-se que a presunção relativa de liquidez e certeza do crédito inscrito em dívida ativa deve ser analisada com relação a todos os seus elementos, inclusive quanto à adequada constituição do crédito tributário no que diz respeito à responsabilidade dos representantes da empresa (artigo 142 do CTN)

Assim, a defesa suficiente para desconstituir a presunção de legitimidade da CDA em nome do representante, por exemplo, será a juntada, aos autos da execução fiscal, de cópia do processo administrativo em que se verifica que o fiscal autuante nada argumenta e prova acerca de suposta atuação da pessoa física com excessos ou infrações (artigo 135 do CTN); ou por meio da demonstração de que a CDA resulta de inscrição direta de débitos declarados pela empresa, no âmbito de lançamento por homologação. Para estes últimos especialmente, rememore-se que o mero inadimplemento da sociedade não gera, por si só, a responsabilidade do sócio-gerente (Súmula 430/STJ).

Em conclusão, acredita-se haver espaço para nova reflexão acerca do entendimento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.104.900/ES, em sede de Recurso Repetitivo (artigo 543-C do CPC/1973) acerca da atribuição do ônus da prova, ao sócio que conste de CDA, de que não agiu *com excesso de poderes ou infração de lei, contrato*

social ou estatutos. Isso notadamente a partir do posterior julgado do Supremo Tribunal Federal no RE 562.276/PR, em sede de Repercussão Geral (artigo 543-B do CPC/1973). De fato, a aplicação do artigo 204 do Código Tributário Nacional não pode esvaziar o conteúdo dos artigos 128, 135 e 142, também do Código Tributário Nacional, e tampouco desatender a própria Constituição Federal de 1988, em seus artigos 146, III, 5o., XIII e 170, parágrafo único, além dos consagrados direitos à ampla defesa e ao contraditório.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVARO DE OLIVERIA, Carlos Alberto; MITIDIERO, Daniel. Curso de Processo Civil. V. II. Processo de conhecimento. São Paulo: Atlas, 2002.

CARPES, Artur Thompsen. Prova e participação no processo civil: a dinamização dos ônus probatórios na perspectiva dos direitos fundamentais. Porto Alegre, 2008: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito – Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/14251/000661231.pdf?sequence=1> Acessado em: 28 jun 2016.

Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa – 5a. Edição. 2015 – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. Pag. 20/21

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 6a. Edição. Salvador, Bahia: Editora Podivm, 2011.

JENSEN, M.C. e MECKLING, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3: 308 e 309.

NOSSA, Valcemiro; KASSAI, José Roberto; KASSAI, Sílvia. A Teoria do Agenciamento e a Contabilidade. Encontro da Associação Nacional dos Programas de pós graduação em Administração (ENANPAD), 24., 2000, Florianópolis, Anais... Florianópolis: ANPAD, 2000, 1 CD-ROM.

SEGATTO-MENDES, Andréa Paula. Teoria de agência aplicada à análise de relações entre os participantes dos processos de cooperação tecnológica universidade – empresa. 2001. 260 f. Tese (Doutorado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-24012002-114443/pt-br.php>>. Acesso em: 01 de agosto. 2016.

VÁRIOS AUTORES. Responsabilidade dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Fiscais Destas: Compreensão e Limites. *In*: Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. Coordenação FERRAZ, Roberto. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2009.

COMENTÁRIO DOUTRINÁRIO ACERCA DO ACÓRDÃO
PROFERIDO NO AGRG NO ARESP NO. 155.240/SP (STJ,
PRIMEIRA TURMA, REL. MIN. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO,
JULGADO EM 6.8.2013).

*Mário Luiz Oliveira da Costa**

1. BREVE DESCRIÇÃO DOS FATOS E DAS QUESTÕES JURÍDICAS
ABORDADAS NO ACÓRDÃO.

O contribuinte ajuizou ação anulatória de lançamento fiscal objetivando desconstituir autos de infração lavrados pela fiscalização do Estado de São Paulo com exigência de valores atinentes à diferença de alíquota (interna x interestadual) do ICMS incidente em saídas de álcool hidratado carburante.

Consta do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, no que referido na decisão monocrática que deu provimento ao Agravo e ao Recurso Especial do contribuinte (DJe: 20.6.2013), ter a fiscalização estadual apurado que o produto comercializado nunca ultrapassou as fronteiras do Estado de São Paulo e que os estabelecimentos apontados como destinatários *eram inexistentes ou se constituíam numa única sala com apenas um funcionário*.

Por tais razões, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo manteve a exigência fiscal, sustentando ainda que a cláusula FOB¹ *aplica-se somente entre as partes, não podendo ser oposta perante a Fazenda Pública para exonerar a responsabilidade tributária do vendedor da mercadoria, nos termos do artigo 123, do Código Tributário Nacional*, bem como que o ato administrativo *possui o atributo da presunção de legitimidade, o qual não foi eliminado pela recorrente, que não comprovou a regularidade da transação, com a efetiva entrada da mercadoria em outro Estado*. Consignou

* Mestre em Direito Econômico pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, advogado.

¹ Decorrente da expressão em língua inglesa *free on board* e atinente a operações comerciais em que o transporte e respectivos custos ficam a cargo do adquirente, contrariamente às operações “CIF” (*cost, insurance and freight*), em que o vendedor fica responsável pela entrega da mercadoria no destino indicado pelo comprador, arcando com os custos de frete e seguro.

o Tribunal *a quo*, ademais, que, *quando a operação é declarada como interestadual, em face da redução da alíquota, cabe ao contribuinte a prova da saída da mercadoria do território estadual, conforme previsto no art. 23, § 4o.2, da Lei Estadual Paulista 6.374/89, concluindo que, não provada cabalmente a natureza interestadual da operação, presume-se-a interna.*

Sustentou o contribuinte, em seu Recurso Especial e como também reportado na referida decisão monocrática, *além de dissídio jurisprudencial, violação aos arts. 5o., XXXV, LV e LIV, 93, IX da CF/1988, 535, II, 330, I e 420 do CPC, 108, IV, 110, 112, 121, 124, 135, 136 e 137 do CTN, 11, I c e 12, IV do CTN, arts. 1.127 e 1.128 do CC/1916 e 492 e 494 do CC/2002.*

Dentre os vários aspectos discutidos no feito, destaca-se a definição dos limites e condições da sujeição passiva tributária na específica situação de que se cuida, em que o comprador e o transportador por ele contratado, sem conhecimento nem participação do vendedor (que não descumpriu qualquer obrigação legal), deixaram de levar a mercadoria adquirida ao destino declarado.

Alegou a Fazenda do Estado que a mera não comprovação da transposição da fronteira estadual caracteriza a operação como interna, sendo a cláusula FOB ineficaz perante o Fisco e devida a diferença do ICMS independentemente da boa-fé do contribuinte vendedor e de ter ele adotado as cautelas que lhe eram possíveis (cumprindo-lhe pagar o imposto e exigir, na esfera privada, a indenização cabível de quem tenha praticado o desvio). Argumentou o contribuinte vendedor, de seu turno, não lhe poder ser imputada tal condição no que respeita ao referido diferencial, vez que não praticou o correspondente fato gerador, inexistindo fundamento jurídico para que lhe seja imputada sujeição passiva ou solidariedade.

2. SOLUÇÃO APRESENTADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

A decisão monocrática que deu provimento ao Agravo e ao Recurso Especial do contribuinte foi mantida pela Primeira Turma do E. STJ,

² Trata-se, na verdade, do parágrafo terceiro do referido dispositivo legal, assim redigido: § 3o. - *Presume-se interna a operação quando o contribuinte não comprovar a saída da mercadoria do território paulista com destino a outro Estado ou ao Distrito Federal, ou a sua efetiva exportação.*

por unanimidade, sinteticamente com base nos seguintes fundamentos constantes do acórdão ora comentado:

a) *A responsabilidade tributária de quem não reveste a condição legal de contribuinte, tal como definida no art. 121, I do CTN, depende de expressa previsão normativa, como exige o art. 121, II do mesmo Código; a previsão, porém, não pode ser aleatória ou arbitrária, mas deve calcar-se na solidariedade obrigacional (art. 124, I e II do CTN) ou na ocorrência de infração, como preconizado no art. 135 do CTN.*

b) *Tendo o vendedor de álcool hidratado entregue a transportador credenciado a mercadoria destinada a compradores situados em outro Estado da Federação, sob as cautelas de verificação de validade de sua autorização para o exercício dessa atividade reservada a profissionais desse setor especializado, não pode ser responsabilizado pela eventual tredestinação da carga, ocorrida em possível conluio entre partes que lhe são estranhas (transportador e comprador), não se alegando qualquer conduta ilícita cometida pelo mesmo vendedor; nesse caso, a operação deve ser tributada na origem pela alíquota interestadual.*

Ressaltou-se na decisão de que se cuida, ainda, que o exame do tema não demanda análise da legislação local, mas apenas das normas atinentes à responsabilidade tributária, insculpidas nos arts. 121, 124 e 135 do CTN.

3. ANÁLISE TEÓRICA DOGMÁTICA DOS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO.

O julgado em questão, em linha com outros precedentes atinentes ao mesmo tema³, bem definiu os contornos da responsabilidade tributária fixados nos artigos 121 e 124 do CTN, tema que não guarda qualquer relação de pertinência com a questão atinente à ineficácia, perante o Fisco, de convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, de que cuida o art. 123 do mesmo Código.

O sujeito passivo da obrigação principal será tido como contribuinte, quando tiver *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo*

³ Nos quais, examinando a mesma matéria específica, afastou-se igualmente a exigência fiscal formulada: REsp 1.305.856, DJe 26.6.2013, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, AgRg no AREsp 163.829/SP, DJe 16.8.2013, Rel. Ministro NAPOLEÃO MAIA FILHO, e REsp 1.410.959, DJe 22.8.2014, Rel. p/acórdão Ministro NAPOLEÃO MAIA FILHO.

fato gerador, ou como responsável, *quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei* (conforme, respectivamente, incisos I e II do art. 121 do CTN). De outro lado, haverá solidariedade para o cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, daqueles que *tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, bem assim das *pessoas expressamente designadas por lei* (CTN, art. 124, I e II).

O “interesse comum”, é bom que se diga, não diz respeito a mero interesse econômico no fato gerador. Como demonstra Marcos Vinicius Neder, *o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo pólo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário*⁴. Complementa Maria Rita Ferragut, esclarecendo que:

*O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.*⁵

No que respeita às “pessoas expressamente designadas por lei”, outrossim, saliente-se que a lei em questão poderá ser ordinária ou deverá ser necessariamente complementar, a depender da situação envolvida. Aquela é admissível se apenas regulamentar hipótese de solidariedade já prevista no CTN, sendo esta indispensável se pretender criar nova hipótese de solidariedade, inovando em relação àquelas fixadas no CTN.

Isto porque dispõe o art. 146, III, *b* da Constituição Federal caber à lei complementar *estabelecer normas gerais em matéria de legislação*

⁴ NEDER, Marcos Vinicius. *Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal*, em: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de (coords.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 1015.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Grupo Econômico e Solidariedade Tributária*, em: FREIRE, Elias Sampaio, DIAS, Karem Jureidini e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). *Grandes Questões em Discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014, p. 239.

tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. O Código Tributário Nacional, como se sabe, foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, de modo que suas determinações atinentes à sujeição passiva, responsabilidade e solidariedade tributárias adequam-se ao quanto exigido no texto constitucional.

Assim, a única interpretação possível acerca do disposto no art. 124, II do CTN, de forma sistemática e teleológica, observando-se as demais regras do próprio Código, é no sentido de que a responsabilidade solidária legal em questão, se exercida pelo legislador ordinário, não poderá extrapolar ou inovar em relação ao quanto já regulado pelo CTN ou em lei complementar competente. Havendo inovação em relação ao que dispõe o Código – isto é, previsão de nova hipótese de sujeição passiva (direta ou indireta) – imprescindível a lei complementar⁶.

Em última análise, se assim não fosse, seriam inócuos todos os dispositivos do CTN que disciplinam de forma exaustiva as hipóteses de sujeição passiva indireta e implicaria conter o artigo 124, II do CTN verdadeira “delegação em branco” para o legislador ordinário dispor sobre matéria cuja competência foi reservada exclusivamente à lei complementar, o que não é minimamente aceitável. Como bem alerta Fábio Calcini, *seria um total disparate jurídico termos no Código Tributário Nacional requisitos para a responsabilidade tributária, em especial, por solidariedade, tratados por lei complementar⁷, porém, possibilitando à lei ordinária dispor da maneira que lhe aprouver sobre a matéria, visando elastecer sua aplicabilidade, bem como reduzindo os requisitos exigidos por aquela lei nacional⁸.*

O tema já foi examinado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, inclusive em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE no.

⁶ Assim é que o art. 23, § 3o. da Lei Estadual Paulista no. 6.374/89, a par de não tratar de sujeição passiva ou de solidariedade (mas, apenas, do local da operação), sequer teria competência para tanto, por não ser legítimo à lei ordinária inovar em relação ao disposto em lei complementar relativamente ao tema.

⁷ Ouso complementar: como exige a Constituição Federal.

⁸ CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional* – Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) n. 167 – agosto/2009, p. 47.

562.276 (Rel. Min. Ellen Gracie, j. 3.11.2010). Foi então declarada a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei no. 8.620/1993, que pretendeu instituir responsabilidade solidária do titular de firma individual e dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada, com seus bens pessoais, pelos débitos das respectivas pessoas jurídicas junto à Seguridade Social, bem como, solidaria e subsidiariamente, dos acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores, quer tivessem agido com dolo ou culpa.

Sustentou a União Federal que referido dispositivo legal encontraria guarida no art. 121, II do CTN, mas, como então asseverou a Min. Ellen Gracie, tal dispositivo *não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. O que fez o art. 13 da Lei 8.620/1993 não foi simplesmente estabelecer solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, II, do CTN, mas, sim, e de modo inconstitucional, invadir o espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário e já disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN*⁹.

O Superior Tribunal de Justiça, examinando o mesmo dispositivo legal, também consignou que a matéria atinente à responsabilidade tributária somente pode ser veiculada por Lei Complementar¹⁰. Portanto, na situação específica examinada no acórdão ora comentado, a exigência fiscal apenas se legitimaria se exigida de quem pudesse ser considerado como contribuinte, responsável ou solidário em conformidade com as

⁹ Na oportunidade, além da inconstitucionalidade formal (por ofensa ao art. 146, III da Constituição Federal), reputaram os Mins. Ellen Gracie, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio haver também inconstitucionalidade material, por não ser *“dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a Seguridade Social”, mesmo porque “impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica”* (trecho do voto da Min. Ellen Gracie).

¹⁰ REsp no. 736.879, Rel. Min. José Delgado, DJ 19.12.2005, dentre outros.

hipóteses fixadas no Código Tributário Nacional (ou, se o caso, em lei complementar).

O vendedor original, contudo, não pode ser tido, em relação ao desvio ou ao segundo fato gerador praticado pelo adquirente, como contribuinte (por não ter relação pessoal e direta com a respectiva situação), responsável (por não haver disposição expressa de lei que lhe imponha a obrigação de pagamento do tributo) ou solidário (por não ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, além de não ter sido expressamente designado por lei).

Se a empresa adquirente – que à época da transação encontrava-se regularmente habilitada nos cadastros públicos pertinentes¹¹ – optou, após a retirada da mercadoria junto ao vendedor paulista, por não mais levá-la ao destino interestadual antes declarado (e constante dos documentos fiscais envolvidos), mas sim por revendê-la no próprio território paulista, nada lhe impedia que assim procedesse e não há qualquer irregularidade na operação em si. Cumpria exclusivamente a tal empresa proceder aos registros fiscais e contábeis cabíveis, emitindo as competentes Notas Fiscais de entrada e saída no estabelecimento destinatário da primeira operação (interestadual) e procedendo ao pagamento da diferença de imposto devida em razão da prática da segunda operação (interna).

Trata-se de hipótese expressamente regulada na Lei Complementar n. 87/1996, que determina deva ser considerado ocorrido o fato gerador do ICMS tanto na *saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular* (art. 12, I), quanto no momento *da transmissão de propriedade da mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente* (art. 12, IV), e que *O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem, o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado* (art. 11, I, c).

¹¹ Como reporta a decisão monocrática mantida pelo acórdão ora examinado, tornando irrelevante a posterior constatação de possíveis irregularidades em relação ao adquirente ou seus estabelecimentos, mesmo porque não detém, o particular, competência fiscalizatória a esse respeito.

Também o Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aplicável ao caso concreto, prevê em seu artigo 115, VI que o ICMS devido àquele Estado, atinente a *operação eventual realizada por contribuinte de outro Estado com mercadoria existente em território paulista*, deva ser recolhido pelo referido contribuinte (de outro Estado), no momento da saída da mercadoria ou da operação, por guia de recolhimentos especiais.

O entendimento de que a operação deveria ser qualificada como interna ou interestadual a depender da comprovação de efetiva transposição física da fronteira estadual, portanto, não se sustenta. Nada impede, como demonstrado, que a mercadoria seja revendida no próprio Estado de origem, caracterizando-se a prática de uma segunda operação (interna), posterior àquela primeira (interestadual).

Sendo o fato gerador do ICMS instantâneo (não complexo)¹², o mesmo fato gerador não pode ocorrer em duas etapas: quando da saída do estabelecimento paulista (art. 12, I da LC 87/1996) e quando da revenda, no próprio território paulista, pelo adquirente localizado em outro Estado (art. 12, IV da LC 87/1996). Cada etapa implica uma operação de compra e venda distinta, realizada entre pessoas distintas, caracterizando fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos distintos.

Importa destacar, ademais, que além de a cláusula FOB não caracterizar convenção particular atinente à responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes na respectiva operação de compra e venda (o que, por si só, torna impertinente a invocação do disposto no art. 123 do CTN), trata-se de condição comercial relevante acerca da definição da responsabilidade pelo transporte da mercadoria, cuja existência e cujos efeitos no âmbito privado não podem ser ignorados para fins fiscais, sob pena de contrariedade ao disposto no art. 110 do CTN¹³. É o que demonstra Roque Antonio Carrazza:

¹² O fato gerador do ICMS não é múltiplo, complexo ou continuado, mas instantâneo, ganhando relevância o aspecto temporal para a conseqüente incidência normativa, somente nascendo a obrigação tributária no momento em que incide concretamente (REsp no. 38.344/PR, Primeira Turma, Rel. p/acórdão Min. MILTON LUIZ PEREIRA, julgado em 28.9.1994).

¹³ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Como é de comum sabença, a cláusula FOB (do inglês free on board, posto a bordo) significa, nas hostes jurídicas, que o vendedor obriga-se a entregar a mercadoria no local de embarque, sem qualquer alteração do preço avençado, cessando, a partir daí, sua responsabilidade pelos atos posteriores, já que todos os riscos e despesas subseqüentes correm por conta dos adquirentes. O alcance desta cláusula estende-se, sem dúvida, aos quadrantes tributários, por força do já mencionado art. 110, do Código Tributário Nacional.

Daí decorre que, uma vez retiradas as mercadorias, no estabelecimento da Consulente, no Estado do Matro Grosso do Sul, a ela não cabe, nem pode caber, nenhuma responsabilidade de comprovar, perante o Estado de Goiás, o destino porventura dado, pelos adquirentes, a tais bens.

Noutro giro verbal, praticando operações FOB, a responsabilidade tributária da Consulente cessou com a entrega das mercadorias, pelo que não pode ser validamente chamada a responder por atos subseqüentes, da exclusiva responsabilidade de seus clientes.¹⁴

Celso Alves Feitosa comunga do mesmo entendimento, asseverando não ser possível impor ao vendedor, ainda que sob a alegação de eventual solidariedade, ônus decorrente do desvio a que não deu causa:

Considerando que a partir da entrega da mercadoria ao transportador pelo vendedor, por ordem e risco do comprador, encerrada se apresenta a operação relativa à circulação de mercadoria que dá nascimento à obrigação tributária interestadual, por negócio fechado entre contribuintes estabelecidos em Estados diferentes, resta evidente que não há como defender o entendimento pelo qual ocorre responsabilidade por solidariedade.

A uma, porque se prevalecer o entendimento de que a operação seria estadual (por desvio), o imposto devido seria próprio, isto é, de quem pratica a nova operação. A duas porque, caso verificada a responsabilidade solidária, esta seria do transportador eis que teria agido por conta própria, ou, então, por ordem do comprador. Em ambas as hipóteses, ligados, por interesses comuns, o transportador e o comprador.¹⁵

¹⁴ ICMS – Substituição Tributária “para Frente” em Operações Interestaduais – Peculiar Situação do Estado de Goiás, Revista Dialética de Direito Tributário n. 101 (fev/2004), ps. 111/112.

¹⁵ O ICMS, a Venda sob cláusula FOB e suas Conseqüências nas Operações Interestaduais e o Decidido no REsp. n. 37.033 – STJ, Revista Dialética de Direito Tributário n. 48 (setembro/1999), p. 34.

Todavia, não se mostra legítimo alegar que, simplesmente por se tratar de venda sob a cláusula FOB, poderia o vendedor eximir-se de qualquer responsabilidade. É preciso que tenha havido, tal como no caso em tela, efetiva aquisição do produto com destino a outro Estado e adoção, por parte do vendedor, das cautelas possíveis no sentido da verificação da regularidade do adquirente perante os órgãos públicos pertinentes. Nesta hipótese, terá havido regular operação interestadual, ainda que seguida de operação interna da qual o primeiro vendedor não tenha participado.

4. CONCLUSÕES.

O sujeito passivo da obrigação principal será tido como contribuinte, quando tiver *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*, ou como responsável, *quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei* (conforme, respectivamente, incisos I e II do art. 121 do CTN). Haverá solidariedade para o cumprimento da obrigação tributária, sem benefício de ordem, daqueles que *tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*, bem assim das *pessoas expressamente designadas por lei* (CTN, art. 124, I e II).

A solidariedade somente pode ser atribuída por lei ordinária a terceiro com fundamento nas demais regras de sujeição passiva indireta previstas no Código Tributário Nacional ou em competente lei complementar. Havendo inovação em relação ao que dispõe o Código – isto é, previsão de nova hipótese de sujeição passiva (direta ou indireta) – imprescindível a lei complementar.

O vendedor original não pode ser tido, em relação ao desvio ou ao segundo fato gerador praticado pelo adquirente, como contribuinte (por não ter relação pessoal e direta com a respectiva situação), responsável (por não haver disposição expressa de lei que lhe imponha a obrigação de pagamento do tributo) ou solidário (por não ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação, além de não ter sido expressamente designado por lei).

Se a empresa adquirente encontrava-se, à época da transação, regularmente habilitada nos cadastros públicos pertinentes e optou, após

a retirada da mercadoria junto ao vendedor paulista, por não mais levá-la ao destino interestadual antes declarado (e constante dos documentos fiscais envolvidos), mas sim por revendê-la no próprio território paulista, nada lhe impedia que assim procedesse e não há qualquer irregularidade na operação em si. Cumpria exclusivamente a tal empresa proceder aos registros fiscais e contábeis cabíveis, emitindo as competentes Notas Fiscais de entrada e saída no estabelecimento destinatário da primeira operação (interestadual) e procedendo ao pagamento da diferença de imposto devida em razão da prática da segunda operação (interna).

Sendo o fato gerador do ICMS instantâneo (não complexo), o mesmo fato gerador não pode ocorrer em duas etapas: quando da saída do estabelecimento paulista (art. 12, I da LC 87/1996) e quando da revenda, no próprio território paulista, pelo adquirente localizado em outro Estado (art. 12, IV da LC 87/1996). Cada etapa implica uma operação de compra e venda distinta, realizada entre pessoas distintas, caracterizando fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos passivos distintos.

A cláusula FOB não é pertinente para a definição da sujeição passiva na situação examinada e não caracteriza convenção particular atinente à responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes na respectiva operação de compra e venda (o que, por si só, torna descabida a invocação do disposto no art. 123 do CTN). Trata-se, outrossim, de condição comercial relevante acerca da definição da responsabilidade pelo transporte da mercadoria, cuja existência e cujos efeitos no âmbito privado não podem ser ignorados para fins fiscais, sob pena de contrariedade ao disposto no art. 110 do CTN.

Todavia, não se mostra legítimo alegar que, simplesmente por se tratar de venda sob a cláusula FOB, poderia o vendedor eximir-se de qualquer responsabilidade. É preciso que tenha havido efetiva aquisição do produto com destino a outro Estado e adoção, por parte do vendedor, das cautelas possíveis no sentido da verificação da regularidade do adquirente perante os órgãos públicos pertinentes. Atendidos tais requisitos, terá havido regular operação interestadual, ainda que seguida de operação interna da qual o primeiro vendedor não tenha participado e cujo ICMS, assim, não lhe possa ser exigido.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional* – Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT) n. 167 – agosto/2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS – Substituição Tributária “para Frente” em Operações Interestaduais – Peculiar Situação do Estado de Goiás*, Revista Dialética de Direito Tributário n. 101 (fev/2004).

FEITOSA, Celso Alves. *O ICMS, a Venda sob cláusula FOB e suas Conseqüências nas Operações Interestaduais e o Decidido no REsp. n. 37.033 – STJ*, Revista Dialética de Direito Tributário n. 48 (setembro/1999).

FERRAGUT, Maria Rita. *Grupo Econômico e Solidariedade Tributária*, em: FREIRE, Elias Sampaio, DIAS, Karem Jureidini e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). *Grandes Questões em Discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014.

NEDER, Marcos Vinicius. *Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal*, em: CARVALHO, Paulo de Barros e SOUZA, Priscila de (coords.). *VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado*. São Paulo: Noeses, 2010.

A LEI DE REPATRIAÇÃO BRASILEIRA
ANÁLISE DE ALGUNS ASPECTOS DA LEI NO. 13. 254/2016 À
LUZ DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA, RETROATIVIDADE DA LEI E
PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA

Raquel Xavier Braga¹

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO. 1. *Configuração genética e teleológica da Lei de Repatriação.* 1.1. *A elaboração da Lei no Parlamento.* 1.2. *O objetivo da Lei de Repatriação.* 1.3. *A “chance” do contribuinte diante do cenário internacional.* 2. *Contextualização sistemática.* 2.1. *As vedações para aderir ao RERCT.* 2.2. *A igualdade tributária.* 2.3. *A retroatividade da lei mais benéfica.* 2.4. *A presunção de inocência na esfera penal.* 2.5. *A ADI no. 5.496.* CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUÇÃO

Este estudo tem como objetivo analisar a Lei no. 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT)² e sua regulamentação. Para tanto, será investigado o processo de elaboração desta Lei no Congresso Nacional e qual a sua finalidade. Depois, serão examinados os critérios de exclusão de determinados contribuintes à adesão ao Regime Especial de Regularização cambial e tributária. Nesta parte, serão verificadas as normas constitucionais da igualdade tributária, irretroatividade da lei (neste ponto, estuda-se a retroatividade da lei mais benéfica) e presunção de inocência na esfera penal para, então, refletir sobre a ADI no. 5.496, proposta recentemente pelo Partido Popular Socialista, que está no Supremo Tribunal Federal e foi distribuída para a Sra. Ministra Cármen Lúcia, Relatora.

¹ Advogada nos Tribunais Superiores. Mestra em Direito Tributário pela UFRGS. Assessora de Ministra no Supremo Tribunal Federal até abril de 2016. Membro da Comissão de Assuntos Legislativos da OAB/DF. Membro do Instituto de Direito Tributário PUC/RS.

² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm.

Com isso, busca-se contribuir com o atual e importante debate sobre a chance do contribuinte em regularizar sua “situação” jurídica e a oportunidade de abastecimento dos cofres públicos proporcionadas pela Lei de Repatriação em foco.

2. CONTEXTUALIZAÇÃO GENÉTICA

2.1. A ELABORAÇÃO DA LEI NO PARLAMENTO

A iniciativa de propositura de uma lei que disciplinasse a repatriação de bens e valores apta a regularizar a situação de contribuintes detentores de expressão econômica no exterior sem conhecimento do Fisco brasileiro não é recente. No Senado Federal, tramitaram dois projetos de lei que foram arquivados ao final de uma legislatura, a saber:

a) o PLS no. 424/2003, de autoria do senador Marcelo Crivella, o qual dispunha sobre a repatriação de valores depositados no exterior originados de atividades lícitas com o objetivo de *atrair de volta os valores e economias transferidos para o exterior em busca de segurança e rentabilidade que, em alguns momentos, pareceu a muitos faltar no Brasil*³:

b) o PLS no. 354/2009, de autoria do ex-senador Delcídio do Amaral, o qual dispunha sobre medidas de estímulo à prática de cidadania fiscal e dava outras providências, o qual tinha por objetivo, entre outros, *promover a melhoria do ambiente institucional e o desenvolvimento do País; remover obstáculos que emergiram dos sucessivos planos de estabilização monetária fracassados; atenuar os efeitos do longo período inflacionário; neutralizar o aumento da carga fiscal*⁴.

Finalmente, adveio o PLS no. 298/2015, que dispôs sobre a matéria, de autoria do senador Randolfe Rodrigues, com substitutivo do ex-senador Delcídio do Amaral, para injetar *uma grande quantidade de recursos no País, o que contribuirá para o aquecimento da economia brasileira*,⁵ Na justificativa, o senador Randolfe Rodrigues salientou que

³ In: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/63042>. Consultado em 7.7.2016 às 20:14hs.

⁴ In: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/92678>. Consultado em 7.7.2016 às 20:27hs.

⁵ In: <http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121324>. Consultado em 19.7.2016 às 14:42hs.

tal medida foi bem sucedida em outros países, como Argentina, Itália, Turquia e Portugal. Referido projeto de lei foi convertido, com vetos pontuais, na Lei no. 13.254/2016, objeto deste estudo.

2.2. O OBJETIVO DA LEI NO. 13.254/2016, DE REPATRIAÇÃO

Para a presente reflexão, que se propõe a investigar alguns aspectos tributários e uma questão penal da Lei de Repatriação, é fundamental a constatação dos fins aos quais a Lei, em análise, pretende alcançar. O claro objetivo do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), delineado na Lei no. 13.254/2016, é trazer de volta os “recursos” implantados no exterior, com a finalidade de promover a sua circulação no país e, com isso, o desenvolvimento econômico nacional.

O interesse público adjacente ao RERCT é, notadamente, fiscal. Busca abastecer os cofres públicos (a expectativa de arrecadação com a tributação sobre os “recursos” que serão regularizados é expressiva) através da “atrativa” oportunidade para o contribuinte expor sua manifestação econômica ao Fisco brasileiro pagando o tributo, a multa e recebendo anistia através da extinção da punibilidade nos crimes descritos pelo artigo 5o., § 1o., da mencionada Lei, os quais envolvem as práticas de não declarar ou declarar, incorretamente, “recursos, bens ou direitos” remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no país até a data-base de 31.12.2014. Esta constatação é importante para analisar se o modo como o texto da Lei colocou o início daquilo que se possa construir, através da interpretação, como norma jurídica, se encaixa no sistema constitucional tributário e com as normas do Direito Penal, de modo a promover a prosperidade necessária para alcançar o interesse público e preservar os direitos do contribuinte.

2.3. A “CHANCE” DO CONTRIBUINTE DIANTE DO CENÁRIO INTERNACIONAL

A entrada em vigor do Decreto no. 8.506, de 24 de agosto de 2015, que formaliza acordo intergovernamental (IGA) assinado entre Brasil e Estados Unidos, para melhoria da observância tributária internacional e implementação do FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) fortalece o intercâmbio de informações para fins tributários, ou seja, a “chance” do contribuinte de regularizar seus “recursos” é agora, ou

melhor, até 31.10.2016.⁶ E mais, desde 2009, países da OCDE estão engajados no compartilhamento de dados. Segundo Cláudio Gradilone⁷, (...) *o Brasil quer ser o número 40 deste clube seletivo e deverá enviar e receber dados financeiros a partir de 2018.*

O aumento dos controles estatais é constatado por Wunderlich e Loureiro⁸, *in verbis*:

O assunto passa a ter maior relevo a partir da assinatura pelo Brasil e Estados Unidos da América do Protocolo IGA (Intergovernmental Agreement), que autoriza o processo de intercâmbio direto de informações tributárias, buscando implementar a política do FACTA (Foreign Account Tax Compliance Act). Uma vez regulamentado, o IGA redefinirá as regras de sigilo impostas pela Lei Complementar 105/2001. Em curto espaço de tempo os dados pessoais dos contribuintes norte-americanos no Brasil serão informados pelas entidades bancárias à Receita Federal e ao IRS (Internal Revenue Service) nos Estados Unidos da América, seguindo a linha do TIEA (Tax Information Exchange Agreement).

Desta forma, o Poder Público coloca o contribuinte em uma posição jurídica de “pegar ou largar”, como bem pontua Ferreira Neto⁹, ou seja, regulariza sua situação tributária no prazo estipulado pela Lei de Repatriação ou enfrenta sérios riscos futuros.

Há questionamentos muito importantes sobre se a multicitada Lei (assim como sua regulamentação) estaria apta a atestar que a adesão ao regime, por si só, não colocaria o contribuinte em posição jurídica arriscada. Tanto que a Receita Federal, diante de uma série de dúvidas

⁶ Artigo 7o. da Lei no. 13.254/2016 e artigo 33 da IN no. 1.627/2016.

⁷ Disponível em: www.istoedinheiro.com.br/noticias/negocios/20151113/esse-dinheiro-vai-voltar/317184. Consultado em 12.7.2016 às 16:00hs.

⁸ WUNDERLICH, Alexandre e LOUREIRO, Antonio Tovo. *In*: Boletim. Publicação Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. Ano 23 no. 273. Ago/2015. Swissleaks, repatriação de ativos e anistia penal.

⁹ FERREIRA NETO, Arthur M. Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/403>

sobre a aplicação do RERCT, divulgou no seu sítio¹⁰ perguntas e respostas para esclarecer o contribuinte sobre o posicionamento do Fisco a respeito do RERCT.

Como se procurará demonstrar, há controvérsias sobre a Lei de Repatriação, mas não ao ponto de tornar a proposta do RERCT contraproducente. A iniciativa do Parlamento é interessante e a Lei deve ser aproveitada na medida em que o próprio sistema constitucional tributário é capaz de neutralizar potenciais subversões sistêmicas, pois o contribuinte atraído pela proposta de expor ao Fisco seus abastecimentos econômicos injetados no exterior não pode, logicamente, ser enganado.

3. CONTEXTUALIZAÇÃO SISTEMÁTICA

3.1. AS VEDAÇÕES PARA ADERIR AO PROGRAMA

A Lei delimitou, objetiva e subjetivamente, a oportunidade de adesão do contribuinte ao regime de regularização examinado. Neste breve estudo, ocupa-se de dois requisitos subjetivos excludentes contemplados pela Lei: estão impossibilitados de aderir ao RERCT os detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, o(a) respectivo cônjuge e os parentes consanguíneos ou afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação da lei (agrega-se, portanto, o requisito excludente temporal) e o contribuinte não pode ter sido condenado em ação penal, mesmo sem o respectivo trânsito em julgado.

Quanto ao primeiro requisito, o legislador apresenta uma escolha sem eleger um *discrimen* justificador para a exclusão, conforme será demonstrado no item 3.2. Como salientado no item 2.2., o regime especial tem por objetivo atrair a expressão de riqueza do contribuinte manifestada no exterior de modo lícito sem o conhecimento do Poder Público nacional, de modo a fomentar a economia brasileira. É este o interesse público em jogo, sem mais, nem menos. O tributo não é um fim em si mesmo, aliás, nem o direito, conforme o clássico ensinamento

¹⁰ Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dercat-declaracao-de-regularizacao-cambial-e-tributaria/perguntas-e-respostas-dercat>. Consultado em 12.7.2016 às 17:12hs.

de Jhering¹¹. Todo tributo é um instrumento a serviço de uma finalidade que lhe é subjacente. Para alcançá-la, muitas vezes, é preciso formar grupos à luz dos fins, de modo a contemplar um nicho de destinatários últimos da norma e, com isto, excluir outros. Para tanto, não há outro caminho conhecido senão comparar os sujeitos: aqueles com capacidade para realização da finalidade pretendida com aqueles desabastecidos de capacidade.

3.2. A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Humberto Ávila, com propriedade, diagnostica:

No entanto, não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação. É que a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade. Ela surge depois.¹²

Ainda, segundo o autor, a medida de comparação deve estar vinculada com seu elemento indicativo. Nesta linha de raciocínio, Ávila exemplifica com a idade para manifestação de capacidade de discernimento, mostrando a relação de causa e efeito entre o elemento indicativo e a medida de comparação.¹³ Logo, pessoas com doze anos de idade (seguindo o exemplo do autor) estão excluídas, pois (normalmente) não manifestam esta capacidade.

Outro exemplo que vem à mente é o caso da mulher grávida, no Direito do Trabalho, quando a legislação determina que, durante a gravidez, a empregada seja afastada, enquanto durar a gestação e lactação, das atividades insalubres.¹⁴ Diante da impossibilidade de gravidez masculina (a *capacidade*, neste caso, não está presente), o empregado homem está excluído desta norma.

¹¹ JHERING, Rudolf von. *A Finalidade do Direito*. Trad: HOFFMANN, Heder K. (Traduzido da versão original em alemão *Der Zweck im Recht*. Campinas: Bookseller, 2002.

¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 48.

¹³ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.* p. 51.

¹⁴ Art. 394-A incluído pela Lei no.13.287/2016.

Voltando para o RERCT, o Poder Legislativo determina a incidência do imposto de renda,¹⁵ com alíquota de 15%, mais 100% de multa sobre o aludido tributo, exceto para os valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31.12.2014, hipótese em que há dispensa do pagamento da multa. Isto revela, com clareza, que a capacidade utilizada é a contributiva: contribuinte de imposto de renda, para os fins da Lei em foco, é quem manifesta riqueza no exterior de forma lícita. Para tanto, não interessa sexo, altura, origem, raça, força física, idade, qualificação profissional e, sim, a expressão de riqueza adquirida licitamente e colocada no exterior apta a arcar com o ônus tributário. O imposto de renda é uma espécie de tributo que se afina muito bem com a capacidade contributiva e a igualdade. A capacidade contributiva, como reconhece o magistrado e escritor Velloso, é (...) *um critério fundamental para a concretização da igualdade*.¹⁶

Conforme Tipke e Lang acentuaram:

*(...) se não se pode descobrir um motivo razoável resultante da natureza das coisas ou de outro modo objetivamente elucidativo para a diferenciação legal ou tratamento isonômico, em suma, se a determinação pode ser descrita por arbitrária. Nem poderia ser tratado o essencialmente igual como arbitrariamente desigual, nem o essencialmente desigual como arbitrariamente igual.*¹⁷

Sendo a capacidade contributiva o critério justificador do *discrimen* da Lei da Repatriação, não há suporte jurídico para diferenciar o detentor de cargo, emprego ou função pública do banqueiro, investidor ou empresário para fins de acréscimo patrimonial injetado no exterior. Este grupo possui as mesmas características para atender a finalidade pública pretendida.

¹⁵ Sobre as controvérsias na formação das materialidades objeto de incidência do Imposto de Renda da Lei da Repatriação, ver: FERREIRA NETO, Arthur. *Op. Cit.*

¹⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. O Princípio da Isonomia Tributária. Da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 172.

¹⁷ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Trad: FURQUIM, Luiz Dória (Tradução da 18a. edição alemã). Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 194.

Uma coisa é excluir manifestação de riqueza proveniente de fonte ilícita (justificável em nosso ordenamento jurídico) outra coisa bem diferente é presumir que a riqueza introjetada no exterior, de todo e qualquer detentor de cargo, função ou emprego público e seus próximos, é ilegítima. Isto é flagrantemente arbitrário, por mais que se entenda a negativa sensação atual do povo brasileiro quanto aos seus governantes.

O critério de diferenciação, para aplicação correta da capacidade contributiva, concretizadora da igualdade no Direito Tributário, é representado pela eleição de propriedades relevantes com vistas ao fim que se pretende alcançar. No caso em análise, para promover o desenvolvimento econômico do país, o Poder Legislativo elegeu aqueles que detêm recursos no exterior de forma lícita em determinada data ficta, este é o elemento indicativo da capacidade contributiva. Por isto, excluir o detentor de cargo, função ou emprego público e seus familiares próximos abastecidos lícitamente de riqueza no exterior fere diretamente a igualdade tributária.

3.3. A RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA

A Lei no. 13.254/2016, determina a incidência do imposto de renda em 31.12.2014, ou seja, alcança fatos pretéritos. Poder-se-ia considerar que a Lei de Repatriação violou a regra da irretroatividade esculpida no art. 150, III, *a*, da Constituição Federal de 1988. Ferreira Neto¹⁸ mostra esta preocupação. Sem sombra de dúvida, há a retroação da lei, como também não há dúvida de que a Lei, ainda que alcance fato do passado por ficção jurídica, é benéfica para o contribuinte.

A regra da irretroatividade tem a função de proteger o contribuinte, nunca prejudicá-lo. Conforme Ávila, o agravamento do encargo tributário é o que faz incidir a proibição da retroatividade¹⁹. Logo, se a retroação não provocar este agravamento, a regra de sua proibição não irá incidir.

Além disso, o caso em análise abre espaço para aplicação dos artigos 106, *c* e 112 do Código Tributário Nacional, ao determinar a aplicação de

¹⁸ FERREIRA NETO, Arthur. *Op cit.*

¹⁹ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5a. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 207.

norma nova a fato pretérito quando cominada penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática e a interpretação da lei tributária de maneira mais favorável ao acusado.

Elucidativo o entendimento do Ministro Marco Aurélio, em seu voto condutor. no RE 407.190, *verbis*:

(...) No mais, observe-se o fato de consubstanciar garantia constitucional a irretroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu. O preceito do inciso XL do artigo 5o. da Constituição Federal há de ser tomado a partir de óptica teleológica, não se devendo potencializar o fato de se aludir a réu e de se ter o emprego da expressão “lei penal”. cumpre o empréstimo da maior eficácia possível a textos constitucionais que tratam de garantia para o cidadão. Daí a melhor doutrina – Roque Antonio Carrazza – entender o disposto no inciso em comento como a albergar toda e qualquer lei que encerre pena, ainda que de multa, pouco importando o envolvimento, ou não, de réu, de procedimento de ação penal – ‘Curso de Direito Constitucional Tributário’, Malheiros, São Paulo, 2001, página 306/307 (...).²⁰

Com efeito, a interpretação que valoriza a *lex mitior* se aplica para a Lei de Repatriação que disciplina não apenas questões tributárias, também as penais. Isto faz com que se busque a melhor interpretação conjugando estes dois “subsistemas”.

Ainda, em relação à multa, sobre a interpretação do artigo 106, *c*, do Código Tributário Nacional, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado quanto à aplicação da *lex mitior*. Ver, entre outros: RMS 39.554/CE e REsp 1.341.621/SC, ambos da relatoria do Ministro HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma, DJe 10.5.2013 e julg. 20.9.2012, respectivamente; REsp 488.736/SP, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Segunda Turma, DJ 2.8.2006; REsp 273.134/RS, Rel. Min. ELIANA CALMON, Segunda Turma, DJ 19.5.2003; REsp 542.766/RS, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Segunda Turma, DJ 21.3.2006; REsp 295.762/RS, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ 25.10.2004.

²⁰ STF, RE no. 407.190-8/RS, Julgado em 27.10.2004. DJ 13.5.2005. Ementário no. 2191-3.

Com relação ao tributo propriamente dito, a razão subjacente à regra jurídica da proibição da retroatividade, qual seja, impossibilidade de colocar o contribuinte em posição jurídica mais gravosa, causando-lhe surpresa e imprevisibilidade, não está presente na Lei da Repatriação, porquanto a surpresa indesejada pelo ordenamento jurídico, apta a afrontar a segurança jurídica e a irretroatividade tributária é a surpresa para pior, o “abalo”, por assim dizer.

Neste sentido, Humberto Ávila afirmou:

*(..) retroeficaz não é apenas a lei nova que atinge fato gerador consumado com base na lei antiga; é também a lei que atua restritivamente sobre um acontecimento ocorrido antes da sua edição. Para esse efeito, considera-se “acontecimento” qualquer disposição dos direitos de liberdade e de propriedade ocorrida antes da edição da nova lei, e “restritivamente” uma desvalorização posterior dessa disposição. Retroatividade, portanto – na precisa conceituação de Stötzel –, ocorre quando uma lei estabelece consequências posteriores mais gravosas, comparativamente ao regramento anterior, para um ato de disposição da liberdade e da propriedade praticado antes da sua edição, desvalorizando-o, ainda que parcialmente (...)*²¹

Esta é a clássica linha de entendimento do julgado do Supremo Tribunal Federal, identificada no RE no. 184.099/DF, Rel. Ministro OCTÁVIO GALLOTI, DJ 18.4.1997. Transcreve-se a ementa:

O princípio insculpido no XXXIV do art. 5o. da Constituição (garantia do direito adquirido) não impede a edição, pelo Estado, de norma retroativa (lei ou decreto) em benefício do particular.

Não é demais salientar que a interpretação em defesa da violação da regra constitucional da irretroatividade (artigo 150, III, *a*) inutiliza, em grande parte, o aproveitamento da Lei no. 13.254/2016.

A Lei traz para o contribuinte que se enquadra na possibilidade de aderir ao RERCT a aplicação de tributo – e multa – com alíquota específica e a anistia penal de determinados crimes, de forma que é coerente a aplicação da *lex mitior* nesta combinação entre as esferas penal e

²¹ ÁVILA, Humberto. Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 423.

tributária. Esta é a interpretação que promove mais a segurança jurídica,²² viabiliza o alcance da finalidade pública pretendida (abastecimento dos cofres públicos em prol do desenvolvimento econômico do país) e não coloca o contribuinte em uma posição jurídica de vulnerabilidade tamanha que ele acabe por não declarar ao Fisco brasileiro sua riqueza depositada no exterior.

3.4. A PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA NA ESFERA PENAL

Outro aspecto relevante é a previsão de exclusão para quem foi condenado em ação penal independente do trânsito em julgado da respectiva decisão.

O artigo 1o., I, § 5o., da Lei no. 13.254/2016, na sua redação originalmente proposta, assim previu:

§ 5o. Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal com decisão transitada em julgado.

A Presidente da República afastada, Dilma Rousseff, no entanto, vetou a parte final (...) *com decisão transitada em julgado*, para impedir que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT, conforme as razões do veto.²³ No entanto, razões de veto não são argumentos bastantes para afastar à aplicação de institutos marcantes no Direito Penal, representativos da evolução e das conquistas que o Direito Penal já alcançou, institutos estes decisivos para o tratamento jurídico justo ao réu, como é o caso da presunção de inocência. Com o veto, a redação do artigo 1o., I, § 5o., assim ficou:

§ 5o. Esta Lei não se aplica aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal.

²² A aplicação da regra da irretroatividade tributária provocaria efeito inverso do pretendido pela própria norma: imprevisibilidade acentuada para o contribuinte que adere espontaneamente ao RERCT no prazo determinado pela Lei da Repatriação, com o respectivo pagamento do tributo e da multa, e depois disso vivenciaria a desconstrução de sua opção: o contribuinte aderente ao Regime especial acredita que sua situação jurídica será efetivamente regularizada tanto na parte tributária quanto na penal.

²³ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm. Consultado em 19.7.2016 às 15:28hs.

A Instrução Normativa no. 1.627/2016, por sua vez, em seu artigo 4o., § 3o., determinou expressamente que o acusado, enquanto está se defendendo na ação penal, está excluído do Regime, *verbis*:

§ 3o. Não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido condenado em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no § 1o. do art. 5o. da Lei no.13.254, de 2016, ainda que não transitada em julgado. (grifou-se).

Segundo Catena,²⁴ o direito à presunção de inocência é chave do sistema penal, sendo preciso *explicar suficientemente as relações e a compatibilidade entre o respeito pelo direito fundamental à presunção de inocência como regra de tratamento e a adoção das medidas invasivas ou restritivas de direito*. Segue o autor, *verbis*:

Aqui reside a chave que é preciso desvelar e que autorizaria a decretar intromissões que privam de direitos uma pessoa que está amparada constitucionalmente pela presunção de inocência sem uma sentença transitada em julgado que justifique tal medida, isto é, sem ter conseguido destruir essa presunção.

A presunção de inocência, garantia fundamental do acusado, somente é quebrada através da convicção sobre a culpabilidade, o que acontece quando a “luta acaba”, ou seja, com o trânsito em julgado da ação penal. Até este momento, o réu pode reverter uma condenação em primeiro grau ao levar sua defesa para o Tribunal originário. Por isso, o artigo 1o., I, § 5o. da Lei em foco não pode excluir, antecipadamente, aquele contribuinte que está se defendendo em uma ação penal que ainda não transitou em julgado. Isso seria colocar no lugar da presunção da inocência a da culpabilidade do acusado.

Ainda que sinalizada a tendência do Supremo Tribunal Federal em rever sua jurisprudência²⁵ sobre a presunção de inocência ou da não culpabilidade, identificada no julgamento do HC no. 126.292 em um caso que envolveu a prática do crime de roubo majorado pelo emprego



²⁴ CATENA, Victor Moreno. Sobre o Princípio da Presunção de Inocência. Revista CEJ, Brasília, Ano XIX, n. 67, p. 101-111, set/dez. 2015.

²⁵ A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal era no sentido da necessidade do trânsito em julgado para cumprimento da pena, entendimento firmado, sobretudo, no HC 84.078, com destaque para o HC 126.292, notadamente, no voto do Ministro Celso de Mello.

de arma de fogo e concurso de pessoas, segue firme o entendimento da preservação da presunção de inocência até a condenação em segundo grau de jurisdição, ainda sem o trânsito em julgado. Neste sentido, o Ministro Gilmar Mendes entendeu que a (...) *ordem pública autoriza a prisão, em casos graves, após o esgotamento das vias ordinárias*²⁶, ou seja, com o julgamento pelo Tribunal de origem.

Com isto, mesmo que se verifique a modificação de entendimento do Supremo Tribunal Federal, importante ressaltar, no julgamento do HC no. 126.292, a resistência de quatro Ministros (Ministra Rosa Weber, Ministro Marco Aurélio, Ministro Decano Celso de Mello e Ministro Ricardo Lewandowski) que não acompanharam o Relator, Ministro Teori Zavascki. Contudo, ainda que a nova linha de raciocínio venha a ser sedimentada na Suprema Corte, não há espaço para se falar em relativização da presunção de inocência antes do esgotamento das vias ordinárias, ainda mais em crimes menos graves. Dessarte, inviável a exclusão ao RERCT ao condenado em ação penal ainda não transitada em julgado, ainda mais se a condenação for em primeiro grau de jurisdição, ainda pendente de recurso.

A quebra da presunção da inocência, na Lei em análise (no caso de um ângulo interpretativo que dê peso ao veto maior do que o devido) e, em especial, da Instrução Normativa, faz lembrar uma passagem do livro *O Processo*, de Kafka, no diálogo entre K. e o sacerdote:

- *É o que me parece – disse K - Fiz todos os esforços, mas sem obter sucesso até agora. De todo modo, ainda não terminei a petição.*

- *Como é que tu imaginas o final – perguntou o sacerdote.*

- *No passado eu pensava que tudo tinha de acabar bem – disse K., agora eu mesmo duvido disso, às vezes. Não sei como tudo irá acabar. Tu sabes, por acaso?*

- *Não – disse o sacerdote -, mas temo que irá acabar mal. Consideram-te culpado. Teu processo talvez nem chegue a passar de um tribunal de nível inferior. Pelo menos por enquanto, considera-se que tua culpa está provada.*²⁷

²⁶ MENDES, Gilmar. A Presunção de Não Culpabilidade. *In*: Mello, Marco Aurélio. Ciência e Consciência. São Paulo: Migalhas, 2015.

²⁷ KAFKA. *O Processo*. Trad: BACKES, Marcelo. Porto Alegre: L&M Pocket, 2008.

No desfecho da obra vieram as perguntas:

Onde estava o juiz, que ele jamais havia visto? Onde estava o alto tribunal ao qual ele jamais havia chegado? Ele levantou as mãos e esticou todos os dedos.

Em prol da dignidade da pessoa humana é altamente desejável que a inspiração “kafkaniana” aqui colocada ilumine as associações, mas permaneça na literatura, longe da realidade.

Distante da ficção, vale destacar importante dado concreto: um empresário condenado em primeira instância por crime de evasão de divisas conseguiu, em sede de liminar, na 13a. Vara Federal de Porto Alegre, o direito a aderir ao RERCT.²⁸

3.5. A ADI NO. 5.496

Em 7.4.2016, o Partido Popular Socialista (PPS) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade a qual impugnou dispositivos da Lei da Repatriação. Segundo notícia do STF divulgada em 11.4.2016, o Partido Popular Socialista defendeu que a Lei apresenta dispositivos violadores dos princípios da isonomia tributária, capacidade contributiva, moralidade e segurança jurídica.

Sustenta o autor da ação que o RERCT confere tratamento desigual aos contribuintes, expõe a eficiência de potenciais investigações e leis relacionadas ao combate aos crimes de lavagem de dinheiro, pois o artigo 4o., § 12, I, da Lei no. 13.254/2016 impossibilita que as informações contidas na declaração do contribuinte sejam utilizadas como único indício para investigação sobre lavagem de dinheiro relativa a outros crimes antecedentes que não os de sonegação anistiados pela própria lei. Ainda, defende que o artigo 6o. da multicitada Lei fere a capacidade contributiva e a isonomia tributária porque determina alíquota única para todos os valores e pessoas, sem levar em conta aspectos da progressividade e regressividade. Referida ação é de relatoria da Ministra Cármen Lúcia.

O argumento sobre a ineficiência das investigações para o combate ao crime de lavagem de dinheiro desconsidera a preocupação do constituinte em proteger o particular das interferências indevidas

²⁸ Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jul-06/termino-acao-receita-nao-impedir-adesao-repatriacao>. Consultado em 18.7.2016, 18:27hs.

(abusivas) do Poder Público: ao passo que o sistema constitucional tributário confere competência tributária aos entes federativos, ele resguarda os direitos dos contribuintes e determina a interconexão de uma série de normas jurídicas para que o contribuinte não seja invadido para além do determinado pela Constituição Federal. Aspira o autor da ação de inconstitucionalidade, ao questionar os artigos 1o., § 1o., 2o., I, 4o., § 12, I e 6o. da Lei no. 13.254/2016, exatamente o contrário desta sistemática: derrubar as garantias confeccionadas pela Lei da Repatriação que se apresentam harmonizadas com a Constituição Federal. A multicitada Lei traz uma importante proteção ao contribuinte que expõe ao Fisco nacional sua riqueza no exterior para que não sofra um “tiro no pé”: a declaração efetuada para aderir ao regime de regularização não pode ser o único instrumento utilizado para o Poder Público perseguir outros “acontecimentos”.

A alegação de inconstitucionalidade do dispositivo da Lei que prevê tal proteção (art. 4o., § 12, I), além de colocar o contribuinte em uma posição de absoluto risco e insegurança jurídica, derruba o propósito da própria Lei: ao invés de atrair, acabaria por repelir a riqueza do contribuinte depositada no exterior.

Segundo Torres:

*(...) Na atual sociedade de risco, os contribuintes estão submetidos a uma imensa gama de obrigações tributárias principais e acessórias, que implicam no pagamento de diversos tributos e o preenchimento de diversas declarações, o que, por si só, já seria suficiente para permitir o acesso a todos os sistemas de apoio à arrecadação, de forma a permitir um melhor controle dos pagamentos e do cumprimento destas obrigações principais e acessórias (...)*²⁹

Desse modo, o Fisco, equipado de meios apropriados para otimizar a arrecadação, não pode se utilizar de uma oportunidade oferecida pelo Poder Legislativo, qual seja, a declaração para o contribuinte regularizar sua situação, como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal. Neste ponto, boa escolha do Poder Legislativo.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *In*: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro, n. 53, p. 178/98.

O segundo objeto de questionamento proposto na mencionada ADI é o de que a alíquota única, por si só, malhere a capacidade contributiva e a igualdade tributária. Ocorre que o ordenamento jurídico brasileiro não rejeita, de antemão, a previsão de alíquota única. Um exemplo é a incidência do imposto de renda no caso de ganho de capital das pessoas físicas, com alíquota única para aplicações financeiras em moeda estrangeira.³⁰

No Imposto de Renda *verificam-se diversas formas de tipificação*, como diagnóstica Velloso.³¹ A Lei analisada, em seu artigo 6o., expressamente prevê que o Imposto de Renda é tratado como ganho de capital. A lógica do ganho de capital é diferente de outras rendas, de modo que a alíquota única, nesse caso, proporciona a importante operatividade do direito, permitindo que a Lei alcance sua finalidade de maneira efetiva.

Além disso, a adesão do contribuinte é opcional, de modo a não configurar violação à isonomia tributária. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, no RE no. 559.937/RS, DJe 16.10.2013, entendeu que a adesão ao lucro presumido *que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF*, nos termos da ementa (grifou-se).

A iniciativa do Poder Legislativo ao editar a Lei da Repatriação é desejável tanto para o Poder Público quanto para o contribuinte, que verá sua “situação” regularizada. Massi faz um apanhado de casos de sucesso no Direito Comparado, *verbis*:

(...) Na Argentina, a lei de repatriação de capitais injetou cerca de 18,133 bilhões de pesos ou US\$ 4,7 bilhões de dólares na economia, através da decisão de cerca de 36 mil contribuintes. Na Itália, estima-se que a repatriação que terminou em 15 de dezembro de 2009 (Scudo Fiscale III) teria repatriado cerca de 100 bilhões de euros, sobretudo advindos da Suíça. Nas anistias de 2001 e 2003, 25 bilhões de euros saíram dos bancos suíços (aproximadamente 80% de

³⁰ Sobre o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, a título de informação, a Lei no. 13.259/2016, que altera o artigo 21 da Lei no. 8.981/1995, valerá a partir de 2017.

³¹ VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária. análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. Belo Horizonte: RFDT, ano 5, n. 30, nov/dez 2007.

Lugano, sul da Suíça). Quase 19 bilhões de euros foram regularizados junto ao fisco italiano (Agenzia delle Entrate), mas continuaram sob gestão na Suíça. A lei de repatriação turca, em vigor até 31 de dezembro de 2009, repatriou cerca de 47.3 bilhões de euros (aprox. US\$ 31.5 bilhões). Em Portugal, durante a crise econômica europeia, o valor aplicado em paraísos fiscais subiu 3,5%, para um total de 11,2 milhões de euros, e o reingresso de capitais reduziu-se em 14%, para 9,8 milhões de euros, segundo o Banco de Portugal. Diante disso, o governo português aprovou um novo projeto de anistia fiscal aos capitais depositados em offshores, com prazo de 01 ano, medida que tenta, essencialmente, captar liquidez para a economia no contexto de crise. Na Lei do Orçamento do Estado de 2012, novamente Portugal aprovou a anistia ao crime de evasão de divisas.³²

Diante deste contexto, é da máxima importância que a nossa Lei da Repatriação seja preservada e, com os devidos ajustes que serão realizados pelo Poder Judiciário³³, dilapidada com vistas à sua otimização pois, assim, a relação entre o particular e o público será, sem dúvida, “ganha-ganha”. A ADI no. 5.496, tal como proposta pelo PPS, não deve encontrar guarida no Supremo Tribunal Federal, pois visa, em grande medida, aniquilar com esta potencialidade promissora que é o RERCT.

CONCLUSÃO

Essa breve pesquisa teve como objetivo analisar alguns aspectos da Lei da Repatriação (e da Instrução Normativa que a regulamenta) e sua aplicabilidade frente ao sistema constitucional (tributário e penal) pátrio. Na primeira parte, constatou-se que a finalidade da Lei é alavancar o desenvolvimento nacional através da oportunidade de o contribuinte declarar sua manifestação de riqueza levada para o exterior, trazendo-a ao conhecimento do Fisco nacional e recebendo, por meio do pagamento do tributo e da multa, a tranquilidade da regularização de sua “situação jurídica”.

³² MASSI, Carlos Velho. O Crime de Evasão de Divisas na Era da Globalização. Porto Alegre: Pradense, 2013. p. 142.

³³ Conforme MacCormick, “O Direito produzido pelo legislador é incompleto, e cabe ao juiz que aplica o Direito suplementá-lo com uma regra mais detalhada, dentro de uma estrutura parcialmente inacabada.” MacCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito. Trad. Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p. 223.

Na segunda parte, constatou-se a inconstitucionalidade quanto a duas exclusões subjetivas: a violação da igualdade na impossibilidade de detentores de cargos, funções e empregos públicos e seus afins aderirem ao Regime Especial e a violação da presunção de inocência na impossibilidade do contribuinte condenado em primeiro grau aderir ao Regime Especial (notadamente no artigo 4o., § 3o. da Instrução Normativa no. 1.627/2016, ao utilizar a expressão “ainda que”) e, no final da segunda parte, verificou-se que a ADI proposta pelo PPS, que se encontra no Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria da Sra. Ministra Cármen Lúcia, da maneira como fundamentada, não merece acolhimento, pois coloca o contribuinte em uma posição de vulnerabilidade não admitida pela Constituição Federal e acaba com a potencialidade promissora do RERCT.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. Sistema Constitucional Tributário. 5a. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Segurança Jurídica. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

CATENA, Victor Moreno. Sobre o Princípio da Presunção de Inocência. Revista CEJ, Brasília, Ano XIX, n. 67. Set/dez. 2015.

FERREIRA NETO, Arthur M. Aspectos Tributários Controversos da Chamada Lei de Repatriação de Bens no Exterior Não Declarados ao Fisco. *In*: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/403>.

JHERING, Rudolf Von. A Finalidade do Direito. Trad. HOFFMANN, Heder K. (Traduzido da versão original em alemão *Der Zweck im Recht*. Campinas: Bookseller, 2002.

KAFKA. O Processo. Trad. BACKES, Marcelo. Porto Alegre: L&M Pocket, 2008.

MacCORMICK, Neil. Retórica e o Estado de Direito. Trad. MENDES, Conrado Hübner. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MAIS, Carlo Velho. O Crime de Evasão de Divisas na Era da Globalização. *Novas Perspectivas Dogmáticas, Político-criminais e Criminológicas*. Porto Alegre: Pradense, 2013.

MELLO, Marco Aurélio. *Ciência e Consciência*. São Paulo: Migalhas, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. A Presunção de Não Culpabilidade. *In: Mello, Marco Aurélio. Ciência e Consciência*.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Trad. FURQUIM, Luiz Dória (Tradução da 18a. edição alemã). Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade Tributária e Riscos Sociais. *In: Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 53.

VELLOSO, Andrei Pitten. O Princípio da Isonomia Tributária. Da Teoria da Igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. VELLOSO, Andrei Pitten. Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães. *Belo Horizonte: RFDT*, ano 5, n. 30, nov/dez 2007.

WUDERLICH, Alexandre e LOUREIRO, Antonio Tovo. *In: Boletim. Publicação Instituto Brasileiro de Ciências Criminais*. Ano 23 n. 273. Ago/2015. Swissleaks, repatriação de ativos e anistia penal.

TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS: UMA VISÃO CONTEMPORÂNEA¹

Regina Helena Costa²

1. Introdução. 2. Tributação: conceito e objeto. 3. Disciplina constitucional da tributação. 4. A conexão entre tributação e direitos fundamentais. 5. O princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação. 6. Exigência de tributos e exercício de direitos fundamentais. 7. Conclusão.

1. É com imensa satisfação que participamos desta obra coletiva em homenagem ao Professor Roque Carrazza.

Há décadas temos tido a oportunidade de convivência acadêmica com o mestre, que tem ensinado gerações a bem interpretar e compreender o Direito Tributário.

Na esteira das lições do saudoso Geraldo Ataliba, Roque Carrazza é o maior cultor do Direito Constitucional Tributário entre nós. Sua contribuição a esse segmento do Direito Constitucional é inestimável, e tem como guia seguro sua obra mais importante, o *Curso de Direito Constitucional Tributário*, já em sua 29a. edição³, e constantemente atualizado e ampliado.

Assim, nossa singela homenagem não poderia deixar de versar sobre tema constitucional tributário merecedor de toda a atenção: a relação entre a tributação e os direitos fundamentais.

2. Para bem situarmos as considerações a serem efetuadas, cumpre-nos lembrar, primeiramente, o conceito de *tributação*, cuja conexão com os direitos fundamentais adiante examinaremos.

¹ Texto elaborado a partir do nosso *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*, 3a. edição, São Paulo, Saraiva, 2013, Parte I, Capítulo I.

² Livre-docente em Direito Tributário, Mestre e Doutora em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora da Faculdade de Direito e dos Cursos de Pós-graduação em Direito da PUC/SP. Desembargadora Federal do Tribunal Regional Federal da 3a. Região. Atualmente ocupa o cargo de ministro do Superior Tribunal de Justiça.

³ Revista, ampliada e atualizada, até a EC no. 72/2013.

Dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Remarque-se consistir a instituição de tributos atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei, em sentido formal e material (art. 150, I, CR).

Já a arrecadação e a fiscalização tributárias constituem competências administrativas e, portanto, passíveis de delegação a pessoas de direito público ou privado (art. 8o., CTN).

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação revela-se autêntico *poder-dever*, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Com efeito, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí porque o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos.

Nesse contexto, é sempre oportuno lembrar que as relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a *bipolaridade*, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a *autoridade do Poder Público*; de outro, a *liberdade individual*.

Nas relações tributárias tal tensão é evidente, uma vez que o Estado titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em consequência, a liberdade deste, absorvendo compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte.

A esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela do patrimônio dos sujeitos, para a sustentação das necessidades coletivas, consoante um regime jurídico vinculante, corresponde, evidentemente, um dever, por parte daqueles, de satisfazer tal obrigação, em prol da sociedade.

Em síntese, ao direito estatal de tributar corresponde um dever do administrado de arcar com o ônus de ser tributado, o que lhe viabiliza, em contrapartida, o exercício de outros direitos.

3. Recordado o conceito de tributação, essencial ao exame do tema proposto uma brevíssima dissertação sobre seu regramento constitucional.

A Constituição da República, à evidência, é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil. Disciplina o sistema tributário nacional em seus arts. 145 a 162, abrigando os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos.

Peculiaridade do direito brasileiro é o fato de o sistema tributário estar delineado essencialmente na própria Constituição, diversamente do que se dá na maioria dos países, nos quais o texto fundamental dedica pouca atenção à disciplina da tributação, regrada, primordialmente, pela legislação infraconstitucional.⁴

Dessa característica extraem-se, facilmente, duas consequências relevantíssimas para a adequada compreensão dos parâmetros a serem observados pelo legislador e administrador tributários.

A primeira, consistente no fato de que, se a Constituição brasileira é *rígida*, por contemplar um processo especial para sua modificação, mais complexo do que aquele previsto para a elaboração de uma lei ordinária, tal *rigidez* transmite-se ao Sistema Tributário Nacional, que somente pode ser modificado, em sua estrutura básica, por meio de emenda constitucional (art. 60).

E a segunda consequência, consoante a qual toda modificação, a ser implementada no plano infraconstitucional, deverá atentar às balizas preestabelecidas na Lei Maior, o que resulta na *restrita liberdade* outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre a tributação – e, obviamente, em nenhuma liberdade outorgada ao administrador público nessa seara.

A rigidez do sistema e a diminuta liberdade conferida aos legisladores e aplicadores da lei tributária encerram limitações diversas, dentre as quais se destacam as chamadas cláusulas pétreas.

⁴ Vejam-se, por exemplo, as Constituições da Argentina (1853), da Espanha (1978), da França (1958) e da Itália (1947), que dedicam apenas dois ou três artigos ao trato de matéria tributária.

Cláusulas pétreas são normas constitucionais que consignam valores imutáveis para o Estado brasileiro. Estampadas no art. 60, § 4o., CR,⁵ interessam de perto à tributação as referentes à impossibilidade de, por meio de emenda constitucional, veicular-se qualquer dispositivo que conduza à abolição da forma federativa de Estado, da separação dos poderes e dos direitos e garantias individuais.

A Federação pode ser classicamente definida como a forma de Estado consubstanciada na autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros. No Brasil, a Federação conta com tríplice ordem jurídico-política, diante da autonomia igualmente outorgada aos Municípios (art. 1o., CR).

Assim, seja qual for a proposta de alteração do sistema tributário, deverá ela observar, necessariamente, a *repartição de competências* inerente ao modelo federativo adotado.

Do mesmo modo, o *princípio da separação dos poderes*, proclamado no art. 2o. da Constituição da República, diz diretamente com o perfil das competências tributárias, na medida em que, uma vez estabelecido que a *lei* é o instrumento necessário ao exercício da tributação (arts. 5o., II, e 150, I, CR), pouco podem os atos do Poder Executivo nesse âmbito, sob pena de ofensa ao aludido princípio.

Ainda, os *direitos e garantias individuais* constituem barreiras intransponíveis à introdução de inovações no sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal de exigir tributos.

Os direitos individuais contemplados na Constituição são considerados *direitos fundamentais*, assim entendidos aqueles sujeitos a regime jurídico diferenciado, que lhes dispensa maior proteção.

E os tributos atingem, obrigatoriamente, dois direitos fundamentais: o direito à *propriedade* e o direito de *liberdade*.

O primeiro é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando sua satisfação, obrigatoriamente, a

⁵ Art. 60, § 4o.: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; e IV – os direitos e garantias individuais.

diminuição do patrimônio do sujeito passivo, diminuição essa que, no entanto, jamais poderá caracterizar confisco (art. 150, IV).

Por outro lado, o direito de liberdade é alcançado pelo tributo de modo indireto, de acordo com os objetivos a serem perseguidos pelo Estado, porquanto sua exigência pode modular comportamentos dos contribuintes.

Outros direitos fundamentais também devem ser considerados pela tributação, uma vez que por ela alcançados de forma indireta, como veremos adiante.

Em síntese, sendo a Constituição da República a mais importante fonte do Direito Tributário, em razão da minudente disciplina que ostenta, vincula fortemente o conteúdo das leis complementares e ordinárias nesse âmbito.

4. Posto isso, é tempo de analisarmos a conexão existente entre tributação e direitos fundamentais.

Convém definamos, inicialmente, o que se deva entender por estes últimos.

Não desconhecendo a divergência terminológica verificada a respeito, podemos afirmar que os direitos fundamentais são aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem.⁶

A qualificação de direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico de especial proteção que a Constituição lhes outorgou, traduzido, essencialmente, pelo nível singular de proteção de suas normas, por constituírem os direitos e garantias fundamentais cláusulas pétreas (art. 60, § 4o., IV), e pela aplicação imediata de seus preceitos (art. 5o., § 1o.).

É esse regime jurídico diferenciado, estampado num conjunto normativo de *status* constitucional, revestido de rigidez e tópicos imutáveis, bem como aplicabilidade imediata, que qualifica determinados

⁶ Usualmente, a expressão “direitos fundamentais” corresponde a “direitos humanos”, “direitos naturais”, “direitos civis”, “liberdades públicas” e “direitos públicos subjetivos”, todas utilizadas com a mesma significação.

direitos como fundamentais, dedicando a Lei Maior vasto instrumental para a sua tutela.⁷

Assim entendido o conceito de direitos fundamentais, exsurge evidente que a ação estatal de exigir tributos toca-os diretamente.

Essa relação necessária revela-se, especialmente, mediante a *eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regras-matrizes de incidência tributária e pela maneira pela qual o Estado exerce a atividade tributante*.

Os fatos abrigados nas regras-matrizes de incidência não de ser, sempre, de significativo conteúdo econômico, de modo a conferir suporte à exigência de tributos. E a tributação, por sua vez, há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo-se a edição de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, a adoção de uma conduta ética no exercício da fiscalização, a lisura dos procedimentos administrativos e a edição, pelo Fisco, de atos normativos nos estritos limites legais, dentre outras providências.

Interessante observar que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade.

Pois bem. O tributo, como mencionado, atinge obrigatoriamente dois direitos fundamentais do homem: o direito à propriedade privada e o direito de liberdade.

Na lição de Roque Carrazza,⁸ a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (arts. 5o., XXII, e 170, II, CR).

Efetivamente, o *direito à propriedade privada* é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente, redução do patrimônio do sujeito passivo.

⁷ São eles: o mandado de segurança (individual e coletivo), o *habeas corpus*, o *habeas data*, a ação popular, o mandado de injunção e a ação civil pública.

⁸ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 26a. ed., rev., ampl. e atual., até a EC no. 64, de 2010, São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 412.

Recorde-se que tal redução patrimonial não pode caracterizar confisco, porquanto a utilização de tributo com esse efeito é vedada constitucionalmente (art. 150, IV, CR).

Podemos dizer que, assim como o cumprimento da *função social* constitui autêntico limite imposto ao direito de propriedade, por traduzir-se em condição para o seu legítimo exercício, o tributo também molda o direito de propriedade, uma vez que se revela inafastavelmente atingido por aquele, constituindo um de seus parâmetros constitucionais.

A ideia ora exposta corresponde à noção de *fiscalidade*, traduzida no emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração a outros objetivos.

Por outro lado, o *direito de liberdade*, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência daquele pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes.

Nessa hipótese, ocorre a *extrafiscalidade*, que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas.

Neste passo, consideramos importante salientar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais.

De fato, universalmente vem afirmando-se uma *visão humanista da tributação*, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3o., I a IV).

Atualmente, impõe-se reconhecer estarem indissolavelmente associadas as ideias de *tributação e cidadania*.

Há que se entender que ser cidadão também é ser contribuinte, pois poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania.

Isso porque somente pode ser considerado autêntico cidadão quem tem a possibilidade de auferir *renda*, deter *patrimônio* e realizar *consumo*, todas manifestações de capacidade contributiva.

Assim, cremos clara a conexão entre tributação e direitos fundamentais, moldura dentro da qual hão de inserir-se todas as reflexões relativas ao Direito Tributário na sociedade contemporânea.

5. As considerações já efetuadas levam-nos a afirmar que a leitura atenta do texto constitucional aponta vetor relevante para a desejada harmonia entre a ação estatal de exigir tributos e o exercício dos direitos consagrados na Constituição.

Trata-se de princípio derivado da noção de legalidade, que batizamos de *princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.⁹

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em desapeço a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade.

⁹ Cf. sustentamos em tese de Doutorado em Direito Tributário, defendida na PUC/SP (2000) e publicada como nosso *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 2a. ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, pp. 79-82.

O princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios.

Portanto, o princípio em foco tem sua eficácia manifestada não somente mediante a instituição de situações de intributabilidade, mas igualmente mediante a observância de outros princípios constitucionais, tais como o da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), o da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, e 170, III) e o da liberdade de profissão (arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único).

Endereça-se também ao *legislador infraconstitucional* que, ao instituir os tributos, não pode embaraçar o exercício de direitos considerados fundamentais. Ao eleger os fatos que serão apreendidos pelas hipóteses de incidência tributária, o legislador infraconstitucional deve considerar os direitos cujo exercício eventualmente poderá ser afetado pela exigência fiscal, de modo a não obstaculizar seu exercício. A concessão de isenções, por exemplo, pode constituir-se num valioso instrumento de viabilização da eficácia desse princípio.

Por derradeiro, o *administrador fiscal* é igualmente alcançado por seus efeitos, coibindo-se que, a pretexto de regulamentar-se a lei, sejam impostas restrições ao exercício de direitos fundamentais mediante atos normativos, cujos destinatários são, exclusivamente, os agentes públicos encarregados de sua aplicação.

Desse modo, outros direitos fundamentais, além do direito de propriedade e do direito de liberdade, também devem ser considerados pela tributação, porquanto por ela alcançados de forma indireta.

6. A par da mencionada tensão inerente às relações de direito público, dais quais a relação tributária é espécie, vale salientar a existência de uma tensão de outra natureza, de caráter permanente, observada entre a imposição de tributos e o exercício de direitos fundamentais.

Se, de um lado, parece evidente que vários dos direitos assegurados na ordem constitucional dependem, para sua proteção e efetivação,

dos recursos advindos da receita tributária, de outro lado a exigência de tributos pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício daqueles.

Assim é que muitos direitos fundamentais podem ter seu exercício afetado pela exigência de tributos, a tal ponto que, em diversas hipóteses, a própria Constituição afasta a possibilidade de sua instituição, peculiaridade do sistema tributário brasileiro.

Ilustremos nosso raciocínio com alguns exemplos.

O *direito à saúde* vem declarado no art. 196 da Constituição, segundo o qual *A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.*

Assim sendo, o direito à saúde deve ser tutelado pela tributação, não cabendo, por exemplo, que os valores referentes às despesas médicas e ao seguro-saúde sejam considerados renda tributável para efeito de Imposto sobre a Renda.

A *educação*, por sua vez, na dicção constitucional, é *direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho* (art. 205).

Tal como ocorre em relação ao direito à saúde, as despesas com a educação, do contribuinte e seus dependentes, não podem integrar a renda tributável, sob pena de violar-se direito fundamental, uma vez constituírem autênticas despesas necessárias à manutenção das pessoas físicas.

No âmbito dos direitos difusos, por seu turno, igualmente é nítida sua intersecção com a atividade tributante.

Em matéria ambiental, isso manifesta-se mediante o emprego dos chamados *tributos ambientais*, isto é, aqueles vocacionados ao atingimento de propósitos voltados à preservação do meio ambiente, bem como mediante a exigência de tributos que, mesmo sem terem sido instituídos com essa finalidade, podem ser utilizados para modular condutas a ela afinadas.

Como exemplos dessa última categoria, o Imposto Territorial Rural – ITR e as taxas de polícia.

No âmbito do *Direito do Consumidor*, cabe destacar que o *consumo*, ao lado da renda e do patrimônio, constitui um dos índices presuntivos de riqueza, universalmente considerados pela tributação.

Regras importantes, presentes no regime jurídico do IPI e do ICMS – a não cumulatividade e a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço –, repercutem diretamente no direito do consumidor.

Tanto assim é que a própria Constituição o reconhece expressamente, ao proclamar que *a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços* (art. 150, § 5o.).

Ainda, vale lembrar que outros direitos contemplados na Lei Maior contam com a *intributabilidade* como meio para garantir seu pleno exercício. Ao outorgar *imunidades* em relação a diversos tributos, a Constituição visa, por meio desse mecanismo, conferir proteção a múltiplos direitos.

É o caso, dentre outros, do *direito de petição* e do *direito à obtenção de certidões em repartições públicas* para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, assegurados independentemente do pagamento de taxas (art. 5o., XXXIV, *a* e *b*), bem como do *direito à assistência jurídica integral e gratuita* aos que comprovarem insuficiência de recursos (art. 5o., LXXIV).

Assim também o direito à *assistência social*, cuja prestação é garantida a quem dela necessitar, *independentemente de contribuição* à seguridade social (art. 203, *caput*).¹⁰

7. Diante do exposto, sublinhamos ser preciso ter em mente que o tributo não é apenas um valor em dinheiro a ser entregue ao Fisco, sem outras repercussões.

Uma visão estreita do conceito de tributo, estribada em lições superadas, segundo as quais se trata, exclusivamente, da principal fonte de receita para o financiamento da atividade estatal, não mais se coaduna com as exigências da sociedade contemporânea.

¹⁰ Para a apreciação das diversas hipóteses de imunidades, veja-se o nosso *Imunidades Tributárias...* cit., pp. 133-229.

Consiste, o tributo, em verdade, numa prestação pecuniária cuja exigência é disciplinada pela Constituição e que atinge, direta e necessariamente, dois direitos fundamentais do sujeito passivo: o direito de propriedade e o direito de liberdade e, indireta e eventualmente, uma série de outros.

Não se pode, pois, pensar em tributo, hodiernamente, dissociando-se essa prestação do contexto constitucional em que ela se insere e de sua convivência com os direitos fundamentais.

Sua exigência repercute na esfera jurídica de cada pessoa física, de cada pessoa jurídica, atingindo a liberdade e a propriedade de cada um e, por vezes, restringindo indevidamente o exercício de outros direitos.

Portanto, direitos dessa estatura não podem ter seu exercício tolhido mediante a adoção, pelo Estado, de instrumentos de propósito puramente arrecadatório, por configurar-se inescusável vulneração a direitos fundamentais.

BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a EC 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 3a. ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
---- *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O SIGNIFICADO DA DISPONIBILIDADE DA RENDA NA FORMAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

Ricardo Mariz de Oliveira

Desde antes do advento do Código Tributário Nacional (CTN), em 1966, a “disponibilidade da renda” era objeto de considerações no âmbito da interpretação e aplicação da legislação sobre o imposto de renda. Com efeito, a noção surgiu na jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, principalmente em torno do momento em que o imposto de renda arrecadado pelo sistema de fonte deveria ser considerado devido e retido. Percebeu-se, então, que tal momento teria que ser aquele no qual o beneficiário da renda tivesse acesso a ela mediante o pagamento ou crédito do rendimento, feito pela fonte pagadora.

A comissão que elaborou o anteprojeto do CTN, entendendo a relevância desse aspecto, incorporou-o à definição genérica do fato gerador para todos os efeitos, e não apenas o da retenção na fonte, de modo que, desde então temos no art. 43 que *o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.*

Essa já antiga entidade – disponibilidade da renda – continua a suscitar enormes controvérsias, quer quanto à distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, quer quanto à sua própria existência nesta ou naquela situação, como recentemente tivemos o ensejo de assistir no julgamento da ação direta de inconstitucionalidade relativa aos lucros de entidades controladas ou coligadas no exterior (ADI 2.588-DF).

Talvez muitos dos desentendimentos até hoje ocorridos se devam a que nem sempre se percebe que a disponibilidade da renda carrega em si a própria capacidade contributiva do contribuinte, de cujo princípio constitucional ela é reflexo na legislação infraconstitucional.

Com razão, se a matéria tributável deve sempre ter uma densidade econômica da qual se possa subtrair a parcela devida ao erário público,

quando se trata de imposto de renda, essa parcela está na própria renda ganho, de tal arte que não existe capacidade para contribuir antes de a renda estar à disposição do contribuinte.

Neste sentido, Bulhões Pedreira asseverava que, para a ocorrência do fato gerador, não é suficiente ter o direito à percepção da renda, pois é preciso ter o direito e mais a disponibilidade da própria renda ¹. Esse eminente autor foi seguido por outros de igual valor, como Gilberto de Ulhôa Canto ² e Henry Tilbery ³, além de que o mesmo entendimento foi proferido pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA no Recurso Especial no. 181.912-PR (Segunda Turma, Ministro Ari Pargendler, julgado em 1.10.1998), repetido no Recurso Especial no. 320.455-RJ (Primeira Turma, Ministro Garcia Vieira, julgado em 7.6.2001), no sentido de que:

há de se entender que o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica.

Nem poderia ser diferente, pois, sem a renda disponível, o contribuinte (ou melhor, a pessoa em vias de se tornar contribuinte) não tem como tirar da renda a parte desta que caiba ao poder público, de tal modo que, se tivesse que pagar o imposto antes de ter a renda à sua disposição, teria que retirar o correspondente valor do patrimônio, ao invés da própria renda, e o fisco receberia a sua parte antes de o próprio contribuinte ter tido acesso a ela.

É possível que, se se atentasse para a disponibilidade da renda em paralelo à capacidade contributiva do contribuinte, e assim se percebesse que esta é revelada por aquela, ou seja, que, afinal, estamos perante uma exigência constitucional, muitos enganos teriam sido evitados, e também não teriam sido feitas muitas afirmações de ocorrência de

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, Vol. I, 120-1.

² CANTO, Gilberto de Ulhôa, *A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 33.

³ TILBERY, Henry, *Direito Tributário 3*. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 92.

disponibilidade, mais livres e baseadas em convicções variadas ou adaptáveis a determinados fins, mas sem rigorosa atenção ao seu conceito jurídico.

Ainda em torno da disponibilidade da renda, partindo-se da ideia de que a disponibilidade de algo corresponde a se poder dispor de algum objeto, há um consenso teoricamente uniforme de que se trata da aptidão para dispor do objeto renda, isto é, do objeto que dá nascimento à obrigação tributária.

Neste sentido, também é salutar perceber que a disponibilidade da renda corresponde aos atributos da propriedade, normatizados pelo art. 1.228 do Código Civil, segundo o qual *o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha*.

Assim, se o fato gerador é o aumento patrimonial formado pelas rendas cuja disponibilidade tenha ocorrido durante determinado período de tempo, e se patrimônio é o complexo de relações jurídicas do seu titular, que lhe atribuam direitos e obrigações com conteúdo econômico (art. 91 do Código Civil), as rendas que se agregam ao patrimônio através de novas relações jurídicas passam a gozar daqueles atributos da propriedade. Daí a disponibilidade da renda corresponder aos atributos da propriedade sobre ela, mas é preciso que tais atributos sejam efetivos, e não apenas potencialidades.

Neste sentido, em caso não tributário no qual havia indisponibilidade legal de bens patrimoniais, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA sentenciou: *Na realidade, a indisponibilidade patrimonial, que apenas afeta os jus abutendi vel disponendi do proprietário, qualifica-se como legítima restrição jurídica que incide sobre o direito de livre disposição dos bens pertencentes ao dominus* (Recurso Especial no. 1.121.719-SP, Quarta Turma, Ministro Raul Araújo, julgado em 15.3.2011).

É por esta razão que o que o art. 45 do CTN prescreve com precisão que o *contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis*, ou seja, o contribuinte é o titular, por domínio ou posse, do patrimônio aumentado pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou do provento de qualquer natureza.

Tendo isto em vista, a disponibilidade da renda não é um elemento secundário ou dispensável para o nascimento da obrigação tributária, pois é elemento intrínseco ao respectivo fato gerador, que não pode ser afastado mesmo por norma legal, e menos ainda por simples interpretação da regra jurídica existente.

Desconheço que exista ao menos uma afirmação no sentido de que o fato gerador poderia ser completado sem a disponibilidade da renda, o que se deve certamente ao preceito legal contido no art. 43 do CTN, o qual evidentemente não pode ser ignorado. O que existe, entretanto, são variantes de interpretação ou verdadeiras “modulações” do conceito, algumas vezes rodeando indevidamente o mandamento da lei complementar.

Por outro lado, as noções de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica têm desafiado os exegetas e os aplicadores da lei.

Desde os primórdios do CTN assentou-se uma distinção muito elementar, que foi se estratificando com o tempo, segundo a qual a disponibilidade jurídica seria a aquisição do direito à percepção da renda e a econômica a posse efetiva da renda em moeda. Algumas vezes se associou a distinção ao tratamento diferenciado que a legislação ordinária dá às pessoas jurídicas, através do denominado “regime de competência”, e às pessoas físicas, através do “regime de caixa”.

Mas tais explicações não resistem a uma crítica mais atenta, eis que as regras diferentes, existentes na lei ordinária para pessoas jurídicas e pessoas físicas, são decorrências de política fiscal, e não de duas alternativas que seriam permitidas pelo art. 43 do CTN, além de que a definição do fato gerador, dada por este, é indistinta para todos os contribuintes.

Ademais, mesmo as pessoas físicas não podem ser tributadas pelo simples ingresso de moeda na sua posse, pois nem todo ingresso representa necessariamente renda adquirida e recebida, isto é, o regime de caixa, a que estão submetidas por conveniência fiscal, não dispensa que elas tenham, prévia ou simultaneamente ao recebimento de moeda, adquirido direito ao respectivo aumento patrimonial.

Destarte, a entrada de moeda deve representar pagamento de renda ganha, mas pagamento no sentido jurídico de meio de extinção de obrigação do pagador, obrigação já existente conforme o direito aplicável

(Código Civil, art. 304 e seguintes). Por esta razão, não representam disponibilidade de renda os meros adiantamentos (antecipações de entrega de dinheiro) relativamente à aquisição de direito sobre alguma renda, como, por exemplo, antecipações de salários relativos a trabalho a ser prestado, ou recebimento do preço antes da entrega da mercadoria.

Nestas situações, quando se trata de pessoa jurídica obrigada ao levantamento de demonstrações financeiras, o contabilista não registra uma receita, pois lança a entrada do dinheiro no caixa e, em contrapartida, uma obrigação a ser cumprida, em conta de passivo. E o jurista enxerga os fatos sob a ótica da cláusula *exceptio non adimpleti contractus*.

Por outro lado, conceitualmente não se pode confundir capacidade contributiva, reveladora de disponibilidade da renda, com a mera posse de moeda, para dizer que, havendo esta, há recurso suficiente para o pagamento do imposto respectivo. De fato, a capacidade contributiva não está na posse da moeda, pois está contida no aumento do patrimônio pelo ingresso de alguma renda que possa, direta ou indiretamente, lastrear o cumprimento da obrigação tributária.

Saindo do imposto de renda para compreensão do critério geral, entendemos todos que a capacidade contributiva para o nascimento da obrigação tributária relativa à propriedade imobiliária, por exemplo, não depende de o proprietário do imóvel ter caixa suficiente para solvê-la, mas, sim, do fato de que ele tem riqueza suficiente para ter o imóvel em seu patrimônio.

Pois com o imposto de renda ocorre o mesmo, isto é, a partir do momento em que ele adquire a disponibilidade da renda formadora do seu acréscimo patrimonial ele adquire capacidade contributiva relativa ao respectivo imposto, pelo fato de que tem riqueza nova em seu patrimônio.

Neste sentido, se a disponibilidade da renda for manifestada pelo recebimento em dinheiro, o contribuinte tem como retirar diretamente do recebimento a porção cabente ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, mas se a disponibilidade da renda se manifestar por outros meios, ainda assim ele tem como retirar dela, indiretamente, mediante o uso de caixa gerado por outros elementos patrimoniais, o recurso necessário a solver a sua dívida tributária.

Expliquemos.

A doutrina corretamente aponta que a disponibilidade não significa necessariamente ter o direito relativo à renda, mas ter aquele *plus* que deve estar agregado ao direito à percepção da renda (o fato gerador é o direito à renda mais a possibilidade de dispor dela), *plus* que pode estar no pagamento já recebido, ou também em algum elemento que represente a possibilidade de transformar a renda facilmente em dinheiro, como, por exemplo, um direito de crédito líquido e certo que, se vencido, pode ser cobrado e executado, e, se vincendo, pode ser utilizado para outros fins econômicos, como uma garantia ou uma cessão de crédito.

E acrescenta-se que a disponibilidade, neste segundo caso, não deixa de ser (e deve ser) decorrente dos atributos da propriedade, descritos no art. 1.228 da codificação civil.

Assim sendo, voltando à situação acima referida como de “disponibilidade direta” da renda, pelo seu recebimento em dinheiro, ela é efetivamente a forma mais líquida de disponibilidade, mas não a única, pois na “disponibilidade indireta” a falta de liquidez, pertinente propriamente à renda adquirida, não representa falta da sua disponibilidade, o que se constata perfeitamente através de duas situações:

- quando a renda ainda não está disponível, se o imposto tivesse que ser pago, ele teria que ser retirado não do aumento patrimonial disponível, mas de outros elementos patrimoniais, como o caixa próprio do contribuinte ou caixa por ele obtido através de um empréstimo, mas nos dois casos haveria uma redução patrimonial, que precederia à aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial;

- porém, quando a renda já está disponível, ocorre o aumento patrimonial disponível e é dele que se subtrai o imposto devido, ainda que a disponibilidade não seja da renda recebida em moeda, a propósito do que podemos elucidativamente recorrer ao ditado de que “o dinheiro não tem carimbo”.

Perante todas estas considerações, notamos que não é suficiente a noção de que a disponibilidade econômica corresponde à renda recebida em moeda, a qual até falta com a fidelidade à precisão semântica, pois a posse da moeda melhor se enuncia como “disponibilidade financeira”.

Com razão, o patrimônio, segundo a definição do Código Civil, é o conjunto de relações jurídicas com conteúdo econômico, de sorte que

dele participam, não apenas a moeda detida por seu titular, mas também direitos de toda ordem, sobre bens materiais e intangíveis, móveis ou imóveis, direitos de crédito e outros, assim como a ele se integram as obrigações econômicas da mesma pessoa.

Quer isto dizer que o patrimônio, que é a base para se apurar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, eis que este é aumento do patrimônio do contribuinte, já é um dado econômico, ou melhor, é um ser do direito – universalidade jurídica – formado por direitos e obrigações sempre com conteúdo econômico.

Destarte, fica difícil distinguir disponibilidade econômica de disponibilidade jurídica somente pelo fato de naquela haver recebimento de moeda, e nesta apenas o direito de recebê-la.

Se tivermos em conta a noção jurídica de patrimônio, veremos que nele se confundem o jurídico e o econômico, ou melhor, o patrimônio é todo ele econômico, embora também jurídico, pois, sendo universalidade de direito, é composto pelo *complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico* (art. 91 do Código Civil).⁴

Nesta linha, podemos afirmar que toda disponibilidade jurídica também é econômica, mas nem toda disponibilidade, econômica ou

⁴ A este respeito, deve-se estar atento quanto à improcedência da suposição de que, após as alterações no capítulo, contido na Lei no. 6.404, sobre as demonstrações financeiras, alterações estas introduzidas pela Lei no. 11.638, a definição de patrimônio para efeitos legais fiscais teria deixado de ser a do Código Civil. Não é assim, pois, como é amplamente sabido, essas alterações visaram “harmonizar” as práticas contábeis brasileiras com as internacionais, mas não tiveram o condão de alterar a realidade patrimonial segundo a legislação nacional do Brasil, inclusive como continuam a determinar os art. 109 e 110 do CTN. Por esta razão, as divergências entre o contábil (conforme a Lei no. 6.404) e o fiscal estão saneadas pela Lei no. 12.973. E, ademais, é indubitável que as práticas contábeis não atribuem direitos patrimoniais a qualquer pessoa, além de que na maior parte das vezes promanam do preceito contábil da chamada “prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica”, o qual, por exemplo, reconhece arrendamentos mercantis como sendo aquisições a prazo, mas que também se encaixam na definição jurídica de patrimônio, pois neste também estão direitos de posse, e posse existe para o arrendatário. Sobre a função da contabilidade, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL doutrinou: *Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário* (Recurso Extraordinário no. 606.107-RS, Ministra Rosa Weber, julgamento em 22.5.2013).

jurídica, é representada por posse de dinheiro. E podemos acrescentar que a posse de dinheiro é especificamente disponibilidade financeira, embora também possa representar disponibilidade econômica e jurídica se for relativa à renda adquirida, isto é, quando não for apenas posse (e até propriedade pela tradição) de moeda representativa de outra relação jurídica que não a de aquisição de renda, como se dá, por exemplo, com o dinheiro recebido em mútuo, que não é renda, mas obrigação de restituir.

Assim, a conclusão a que se pode chegar, para dar a necessária relevância às duas espécies de disponibilidade mencionadas no art. 43 (e tal relevância é necessária, porque as expressões estão colocadas na norma como fatos alternativos, e não como sinônimos para embelezar o texto normativo), é que uma e outra estão associadas à causa produtora das respectivas aquisições, lembrando-se que as aquisições são da disponibilidade da renda, e não apenas do direito à renda.

Por isso, em minha concepção, a disponibilidade jurídica é pertinente à renda cujo direito tenha sido adquirido por uma causa jurídica, tal como a contrapartida da venda de um bem, em que o direito à renda pode preceder o seu recebimento ou ser simultâneo a ele, mas nunca posterior. Daí mesmo não haver disponibilidade de renda no vale concedido ao trabalhador, porque ele não tem causa jurídica em trabalho já prestado e, portanto, em direito já adquirido à respectiva contraprestação.

E a disponibilidade econômica é pertinente a rendas cuja causa de aquisição não seja originalmente jurídica, como se dá com dívidas de jogo, que não podem ser juridicamente exigidas, mas que se agregam ao patrimônio pela tradição da coisa que é o seu objeto, a qual pode ser inclusive o dinheiro apostado. Neste caso, logicamente, o recebimento sempre vem antes do direito, e é requisito para que este passe a existir.

Ou em outras palavras, na disponibilidade jurídica temos o *jus possidendi* e na econômica o *jus possessionis*, aquele relativo ao direito à posse derivado de um ato ou negócio jurídico, como pela aquisição da propriedade da coisa, e o segundo a posse derivada de uma situação de fato, como, por exemplo, pela apreensão da coisa.

Vale dizer ainda que, se a disponibilidade financeira não participa da definição estrutural do fato gerador do imposto de renda, ela pode ser

adicionada como um elemento subsidiário, desde que sejam observados dois requisitos, a saber:

- que haja expressa previsão neste sentido em norma de lei ordinária;
- e
- que não seja dispensada a ocorrência, prévia ou simultânea, da disponibilidade econômica ou jurídica, pois esta é inafastável.

E esta não é uma possibilidade meramente teórica, pois encontramos algumas normas de nível ordinário que levam em conta o elemento financeiro, como a regra geral de incidência do imposto de renda na fonte, cujo fato gerador somente se perfaz quando houver, entre outros modos de disponibilização, o pagamento da renda. Outros exemplos, são as permissões para a pessoa jurídica diferir a tributação de lucros, na proporção dos recebimentos dos respectivos preços, auferidos nas vendas e prestações de serviços a entes da administração público, e de ganhos de capital nas alienações de bens do ativo não circulante, a longo prazo.

Nestes casos, o elemento financeiro atua subsidiariamente ao elemento essencial da aquisição da disponibilidade jurídica da renda, já ocorrida.

O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem enfrentado o tema muitas vezes e a propósito de diversas matérias fáticas, como, por exemplo, no Recurso Especial no. 408.770-SC (Segunda Turma, Ministra Eliana Calmon, julgado em 23.8.2005), em que tangenciou a distinção entre as três espécies de disponibilidade e reconheceu que a disponibilidade econômica não equivale à disponibilidade financeira. Lê-se na ementa:

- 1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com a incorporação destes ao patrimônio do contribuinte.*
- 2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica.*
- 3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa.*
- 4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não-incidência*

do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN.
(destaques no original)

Há muita verdade nas afirmações teóricas dos três primeiros parágrafos, mas equívoco na conclusão em concreto, contida no quarto parágrafo, porque no caso não havia objeto – renda – e o objeto da disponibilidade a que se refere o art. 43 é a renda, e não necessariamente moeda. Aliás, o recebimento da moeda pode ser a forma mais completa e plena de disponibilidade, mas o que ela revela é a disponibilidade da renda em decorrência da qual o dinheiro foi recebido.

Ora, no caso do Recurso Especial no. 408.770-SC, por alguma razão não especificada no seu acórdão e no acórdão recorrido, o que se discutia era um empréstimo tomado pela parte e não recebido por esta. Ora, ingresso de valor mutuado no patrimônio do mutuário não é renda, pois reflete aumento de passivo, de sorte que a discussão sobre disponibilidade era absolutamente irrelevante, isto é, com ou sem disponibilidade de moeda, corretamente classificada como disponibilidade financeira, não havia renda objeto de incidência do imposto de renda, e é deste imposto que se tratava, e não do imposto sobre operações de crédito.

Em outro caso julgado pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA também ocorreu a não observância da falta de objeto, portanto, neste aspecto se assemelhando ao Recurso Especial no. 408.770-SC.

Trata-se do Recurso Especial no. 983.134-RS (Segunda Turma, Ministro Castro Meira, julgado em 3.4.2008), em que foi julgada a legalidade da Instrução Normativa SRF no. 213/01, a qual, para efeito de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, segundo o art. 74 da Medida Provisória no. 2.158-35, prescreveu que deveria basear-se no resultado refletido contabilmente pelo método da equivalência patrimonial.⁵

Ocorre que esse método não passa de critério de avaliação contábil para refletir na escrita da investidora o valor patrimonial contábil da investida, inclusive os seus lucros e prejuízos, e, especialmente, os lucros ainda não disponibilizados à investidora, porque não distribuídos pela

⁵ Não se discute aqui a constitucionalidade do art. 74, mas apenas a sua aplicação através do mencionado método contábil.

investida, ou seja, os lucros desta enquanto estão no seu patrimônio, e não no da investidora.

Por isso, a lei que rege os efeitos tributários do método contábil (Decreto-Lei no. 1.598, art. 20 e seguintes) determina que todas as mutações patrimoniais positivas e negativas decorrentes da equivalência patrimonial sejam excluídas do lucro tributável, e assim dizia inclusive quando se tratasse de investimentos no exterior (Lei no. 9.249, art. 25, parágrafo 6o.), disciplina esta que só foi alterada pela Lei no. 12.973.

Além de que a equivalência patrimonial não abarca somente lucros, mas somente lucros eram tributáveis segundo o art. 74 da medida provisória, o método não refletia, e continua a não refletir, a disponibilização de lucros, pois, e isto é paradoxal, indica o contrário, isto é, a existência de lucros que ainda não foram disponibilizados à investidora.

Destarte, do mesmo modo que, ao reverso, quando o método manifesta prejuízos escriturados na investida, ele não acarreta obrigações da investidora perante os credores da investida, quando ele reflete lucros da investida não representa direito à renda, e muito menos ainda renda disponível, nem mesmo economicamente.

A decisão proferida em torno da Instrução Normativa SRF no. 213/01 atraiu outras questões que podem ter influenciado a conclusão atingida, mas serve também para exemplificar como a adoção de meros procedimentos contábeis pode ser enganosa, e como não se pode jamais olvidar a correta noção de disponibilidade da renda, ainda que se tenha que declarar a invalidade de alguma disposição legal perante o art. 43 do CTN.

Tal atitude é necessária para que se instale a própria segurança jurídica, a qual não se sobressai se não houver respeito conceitual ao conteúdo das normas jurídicas e do ordenamento jurídico total. *Aliás, é exatamente por isso que se diz – e com inteira razão – que a interpretação da legislação tributária não se embaraça na análise de detalhes miúdos ou nas refinadas e sofisticadas considerações operacionais, senão somente busca a luz dos seus lineamentos superiores, postos na Constituição e no grande arcabouço do sistema jurídico; a alegação da presença de interesse fiscal relevante é certamente uma alegação a considerar, mas não para ser tomada como base ou fundamento da decisão, pois o interesse privado, tutelado pela norma*

tributária, não lhe fica atrás em ordem de relevância: o Direito Tributário harmoniza, portanto, essas duas correntes antagônicas, elaborando as formas de sua convivência, nos moldes mais equilibrados que esse conflito permite (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, Primeira Turma, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no Recurso Especial no. 1.325.709-RJ, julgado em 24.4.2014).

De qualquer modo, vale ler a ementa do acórdão do Recurso Especial no. 983.134-RS:

Tributário. Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Empresas controladas situadas no exterior. Disponibilidade econômica e jurídica da renda. Arts. 43, § 2o., do CTN e 74 da MP no. 2.158-35/2001.

1. O art. 43 do CTN, sobretudo o seu § 2o., determina que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e que a lei fixará o momento em que se torna disponível no Brasil a renda oriunda de investimento estrangeiro.

2. Atendendo à previsão contida no § 2o. do art. 43 do CTN, a Medida Provisória no. 2.158-35/2001 dispôs, no art. 74, que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”.

3. Em outras palavras, o art. 74 da MP no. 2.158-35/2001 considera ocorrido o fato gerador no momento em que a empresa controlada ou coligada no exterior publica o seu balanço patrimonial positivo.

4. Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.

5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil.

6. *Sob esse prisma, parece razoável que o patrimônio da empresa brasileira já se considere acrescido desde a divulgação do balanço patrimonial da empresa estrangeira. Nesse caso, há disponibilidade econômica. O que não há é disponibilidade financeira, que se fará presente apenas quando do aumento nominal do valor das ações ou do número de ações representativas do capital social.*

7. *É conveniente salientar que o Supremo está examinando a tese Documento: 769.155 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 17.4.2008 Página 1 de 12 Superior Tribunal de Justiça de inconstitucionalidade do § 2o. do art. 43 do CTN, acrescentado pela LC no. 104/2001, e do art. 74, caput e parágrafo único, da MP no. 2.158-35/2001, em razão da ADIn no. 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria-CNI.*

8. *Pelos votos já proferidos na ADIn, tem-se uma noção de como é tormentosa a questão em torno da constitucionalidade do disposto no art. 74 da MP no. 2.158-35/2001. Há voto no sentido da inconstitucionalidade apenas quanto às empresas coligadas (Min. Ellen Gracie); votos pela total constitucionalidade do dispositivo (Ministros Nelson Jobim e Eros Grau); e votos pela sua total inconstitucionalidade (Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski).*

9. *A par de discussões de ordem constitucional, o certo é que o dispositivo ainda não foi retirado do ordenamento nem suspenso por liminar, e o recurso especial surgiu tão-somente para exame da ilegalidade do art. 7o. da IN SRF no. 213/2001. Sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2o., do CTN e 74 da MP no. 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.*

Portanto, passando ao largo da constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória no. 2.158-35, mas manifestando o entendimento de que a instrução fazendária estaria amparada pelas regras do art. 43 do CTN, o acórdão não observou as noções relativas ao método da equivalência patrimonial e mesmo de disponibilidade econômica, acima expostas, além de que outro ponto, igualmente não atentado nessa decisão, é o da autonomia patrimonial entre as duas pessoas jurídicas.

Mas a autonomia patrimonial é fundamental, pois o cerne da incidência reside no aumento de cada patrimônio.

A despeito disso e da conclusão, note-se que a Corte fez nítida distinção entre disponibilidade econômica e financeira, ao dizer que *não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata “utilidade” da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros.*

Esta distinção foi depois adotada a respeito de outra matéria que não os lucros no exterior, no Recurso em Mandado de Segurança no. 42.409-RJ (Segunda Turma, Ministro Mauro Campbell Marques, julgamento em 6.10.2015), em cuja ementa foi literalmente transcrita a passagem acima.

Nesse outro caso foi enfrentada a interessante discussão relacionada ao momento de nascimento da obrigação tributária, com a consequente determinação do contribuinte e da alíquota para cálculo do imposto, pois se tratava de imposto de renda na fonte sobre pagamento de precatório cedido pela parte vencedora na ação.

O Tribunal entendeu que o fato gerador ocorreu com o trânsito em julgado da ação, e não com o pagamento do respectivo precatório, que ocorreu para terceira pessoa adquirente, por cessão de crédito, dos respectivos direitos. Neste sentido, a seguinte parte da ementa é elucidativa:

3. O precatório é uma a carta (precatória) expedida pelo juiz da execução ao Presidente do Tribunal respectivo a fim de que, por seu intermédio, seja enviado o ofício de requisição de pagamento para a pessoa jurídica de direito público obrigada. Sendo assim, é um documento que veicula um direito de crédito líquido, certo e exigível proveniente de uma decisão judicial transitada em julgado. Em outras palavras: o precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário. Não por outro motivo que esse beneficiário pode realizar a cessão do crédito.

4. Desse modo, o momento em que nasce a obrigação tributária referente ao Imposto de Renda com a ocorrência do seu critério material da hipótese de incidência (disponibilidade econômica ou jurídica) é anterior ao pagamento do precatório (disponibilidade financeira) e essa obrigação já nasce com a sujeição passiva determinada pelo

titular do direito que foi reconhecido em juízo (beneficiário), não podendo ser modificada pela cessão do crédito, por força do art. 123, do CTN: “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

5. O pagamento efetivo do precatório é apenas a disponibilidade financeira do valor correspondente, o que seria indiferente para efeito do Imposto de Renda não fosse o disposto no art. 46 da Lei no. 8.541/1992 (art. 718 do RIR/99) que elenca esse segundo momento como sendo o momento do pagamento (retenção na fonte) do referido tributo ou o critério temporal da hipótese de incidência.

6. É possível a cessão de direito de crédito veiculado em precatório (art. 100, § 13, da CF/1988), contudo, sua validade e eficácia submete-se às restrições impostas pela natureza da obrigação (art. 286, do CC/2002).

7. Sendo assim, o credor originário do precatório é o “beneficiário” a que alude o art. 46 da Lei no. 8.541/1992 (art. 718 do RIR/99), desimportando se houve cessão anterior e a condição pessoal do cessionário para efeito da retenção na fonte, até porque o credor originário (cedente) não pode ceder parte do crédito do qual não dispõe referente ao Imposto de Renda a ser retido na fonte.

8. Em relação ao preço recebido pelo credor originário no negócio de cessão do precatório, nova tributação ocorreria se tivesse havido ganho de capital por ocasião da alienação do direito, nos termos do art. 117 do RIR/99. No entanto, é sabido que essas operações se dão sempre com deságio, não havendo o que ser tributado. (os destaques constam do original)

Essa decisão atingiu alto nível de exegese e aplicação da lei, praticamente esgotando o assunto, inclusive extravasando a *quaestio juris sub judice* ao se estender até o aspecto referido no oitavo parágrafo da ementa.

Talvez o único reparo que se possa apresentar seja em torno da afirmação de que o fato gerador ocorre com o trânsito em julgado. Efetivamente, a decisão final e irrecorrível do processo atribui definitivo direito à parte vencedora, mas isso ainda não representa a disponibilidade da respectiva renda, necessária para o nascimento da obrigação tributária, como acentua a doutrina e bem firmaram os Recursos Especiais no. 181.912-PR e 320.455-RJ.

De fato, entre o trânsito em julgado, ainda que seja estabelecido valor líquido e certo, e a disponibilidade deste, há um longo tempo, o que nos leva a dizer que a possibilidade de dispor da renda somente surge com a emissão do precatório, a partir de quando, sim, há possibilidade de se o utilizar de algum modo, inclusive por cessão, a qual o Tribunal inclusive levou em consideração como elemento necessário.

Mas esta é uma observação de caráter doutrinário sobre a afirmação feita no acórdão, a qual, todavia, não afeta a solução dada no processo, pois nele o que importava era quem seria o contribuinte e qual seria a alíquota do imposto, os quais, em um ou em outro dos dois momentos, sempre seriam os mesmos determinados pelo julgado, uma vez que a cessão do precatório e o seu pagamento ocorreram depois de ambos.

Mas ainda há outro detalhe relevante. Quando o imposto é devido na fonte, seu fato gerador somente ocorre com o pagamento ou crédito da renda, enquanto que o imposto periódico é apurado pelo regime de competência, no caso de pessoa jurídica, e pelo regime de caixa, no caso de pessoa física. A situação dos autos era de pessoa física autora da ação e cedente do crédito, sendo pessoa jurídica a cessionária. Sendo assim, o momento de aquisição da disponibilidade da renda, acima comentado (trânsito em julgado ou emissão do precatório) somente seria relevante para o imposto periódico da pessoa jurídica, mas não para o da pessoa física, a qual, mesmo tendo adquirido o direito, somente seria tributada quando fosse paga, e também no pagamento haveria o fato gerador do imposto na fonte. O entendimento do Tribunal foi no sentido de que contribuinte e alíquota foram fixados pela data da aquisição do direito, e não pela data do pagamento, o que é questionável porque, ainda que o pagamento (disponibilidade financeira) tenha sido considerado o aspecto temporal do fato gerador, este não se completa enquanto não estiverem presentes todos os seus elementos formadores, inclusive o temporal.

Outro julgamento do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, em que a noção de disponibilidade foi aplicada também com perfeição, ainda que ele não tenha adentrado da diferenciação das espécies de disponibilidade, foi proferido no já mencionado Recurso Especial no. 320.455-RJ (Primeira Turma, Ministro Garcia Vieira, julgado em 7.6.2001). Tratava-se de variações monetárias contabilizadas a crédito da conta de receita, e do acórdão impende agora transcrever a seguinte passagem, que retirada de razões expostas no curso da lide:

Assim, tem-se que, o efeito acréscimo patrimonial, disponibilizado para o contribuinte, não pode ser verificado pelos registros contábeis, mas somente pelo ganho determinado no momento em que a Recorrida cumprir a obrigação financeira, pois é somente nesse momento que ela se beneficia (ou não) com a quantidade de reais necessária para a liquidação da obrigação em moeda estrangeira. Antes disso, os registros contábeis significam, tão-somente, mera expectativa de ganho, que não constitui hipótese de incidência do imposto de renda. Como viu-se acima, a disponibilidade a que se refere o art. 43 do CTN resulta de um fator econômico concreto e atual (dinheiro em caixa por exemplo) ou de um fato reconhecido como tal pelo Direito (um direito reconhecido pela lei, como o direito de crédito). Logo, não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão-somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo patrimonial, e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira.

Percebe-se que a Corte manifestou a mesma compreensão sobre a função da contabilidade que a Suprema Corte adotou no Recurso Extraordinário no. 606.107-RS, referido em nota anterior.

E o acórdão foi preciso ao dizer que os lançamentos contábeis podem significar meras expectativas de ganhos, as quais não se constituem em hipótese de incidência tributária, e isto se explica porque no patrimônio somente há relações jurídicas atributivas de direitos e obrigações de cunho econômico, mas não expectativas de direito, além de que meras expectativas de rendas futuras não produzem a imediata disponibilidade delas.

O acórdão foi igualmente preciso ao abordar o fato de que as variações cambiais contabilizadas segundo a taxa de câmbio de determinada data, que é anterior à do vencimento da obrigação, ainda não são definitivas, pois poderão se inverter até o momento em que a obrigação civil tiver que ser liquidada, e de positivas podem passar a negativas, ou a positivas, porém em valor inferior ao anteriormente contabilizado.

Esclareça-se que o fato submetido a julgamento nesse recurso especial antecede as modificações contábeis trazidas a partir da Lei no. 11.638,

mas os fatos que ocorrem hoje estão submetidos a uma nova função que a contabilidade adotou a partir de 2007, desde quando deixou de ser apenas o reflexo de fatos passados, para também ser reflexo de fatos futuros cuja possibilidade de ocorrência seja considerada razoavelmente possível. Assim, atualmente ela pode registrar como receitas valores que são receitas esperadas para ocorrer no futuro, ao passo que o fato gerador do imposto de renda é acréscimo patrimonial já efetivamente ocorrido e realmente disponível. Por isso mesmo, a Lei no. 12.973, embora com algumas falhas, prescreve os ajustes na contabilidade, necessários à apuração das obrigações tributárias.

Enfim, nestas breves notas espero ter exposto o tema de modo sucinto, mas suficiente, seja sob o ponto de vista doutrinário, seja sob a perspectiva adotada pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA em alguns casos escolhidos para ilustração e comentário, sem a pretensão de apresentar uma completa pesquisa da jurisprudência dessa Egrégia Corte.

BIBLIOGRAFIA

CANTO, Gilberto de Ulhôa, *A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda - Pessoa Jurídica*. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (pela ordem das citações):

Recurso Especial no. 181.912-PR, Segunda Turma, Ministro Ari Pargendler, 1.10.1998;

Recurso Especial no. 320.455-RJ, Primeira Turma, Ministro Garcia Vieira, 7.6.2001;

Recurso Especial no. 1.121.719-SP, Quarta Turma, Ministro Raul Araújo, 15.3.2011;

Recurso Especial no. 408.770-SC, Segunda Turma, Ministra Eliana Calmon, 23.8.2005;

Recurso Especial no. 983.134-RS (Segunda Turma, Ministro Castro Meira, 3.4.2008);

Recurso Especial no. 1.325.709-RJ, Primeira Turma, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 24.4.2014;

Recurso em Mandado de Segurança no. 42.409-RJ, Segunda Turma, Ministro Mauro Campbell Marques, 6.10.2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: Recurso Extraordinário no. 606.107-RS, Ministra Rosa Weber, 22.5.2013.

TILBERY, Henry, *Direito Tributário 3*. São Paulo: Bushatsky, 1975.

A LEI COMPLEMENTAR COMO AGENTE NORMATIVO ORDENADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E DA REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

*Sacha Calmon**

SUMÁRIO:

- As leis complementares da Constituição
- As leis complementares tributárias
- O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico – O âmbito de validade das leis em geral – Enlace com a teoria do federalismo
- A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a Constituição Federal e as leis ordinárias
- Como operam as leis complementares em matéria tributária
- Os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária segundo a Constituição Federal de 1988
- Conflitos de competência
- Regulação das limitações ao poder de tributar
- Apreciações críticas sobre a matéria em exame
- Normas gerais de Direito Tributário
- O “poder” das normas gerais de Direito Tributário em particular

(*) Advogado, coordenador da especialização em direito tributário das Faculdades Milton Campos, ex-professor titular da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), ex-presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) no Rio de Janeiro. sacalmon@sachacalmon.com.br

A LEI COMPLEMENTAR COMO AGENTE NORMATIVO ORDENADOR DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E DA REPARTIÇÃO DAS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

AS LEIS COMPLEMENTARES DA CONSTITUIÇÃO

O art. 59 da Constituição Federal (CF) prescreve:

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.

E o art. 69 averba:

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

Inferre-se que a lei complementar faz parte do processo legislativo da Constituição.

Nunes Leal, antes da Carta de 1967 e, por suposto, antes da Constituição de 1988, observara que nada distinguia uma lei complementar de outra, ordinária. Eram chamadas de complementares aquelas que tangiam instituições e regulavam os pontos sensíveis do ordenamento jurídico.

Agora a situação é outra. As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos:

a) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (*quorum* de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF;

b) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.

AS LEIS COMPLEMENTARES TRIBUTÁRIAS

Em matéria tributária, a Constituição de 1988 assinala para a lei complementar os seguintes papéis:

- I – emitir normas gerais de Direito Tributário;
- II – dirimir conflitos de competência;
- III – regular limitações ao poder de tributar;
- IV – fazer atuar certos ditames constitucionais.

Os três primeiros *são genéricos*. O quarto é *tópico*. Caso por caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar. Podemos dizer, noutras palavras, que a utilização da lei complementar não é decidida pelo *Poder Legislativo*. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente).

O assunto convoca necessariamente alguma explicação sobre a ordem jurídica dos Estados federativos. Em que pesem as particularidades dos vários Estados federais existentes, um fundamento é intrinsecamente comum a todos eles: a *existência*, ou melhor, a *coexistência de ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição.

No Brasil, *v.g.*, existem três ordens jurídicas parciais que, subordinadas pela ordem jurídica constitucional formam a ordem jurídica nacional. As ordens jurídicas parciais são: (a) a federal, (b) a estadual e (c) a municipal, pois tanto a União, como os estados e os municípios possuem autogoverno e produzem *normas* jurídicas. Juntas, estas ordens jurídicas formam a *ordem jurídica total*, sob o império da Constituição, fundamento do *Estado* e do *Direito*. A lei complementar é *nacional* e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais (O Distrito Federal é estado e município a um só tempo).

O LUGAR DA LEI COMPLEMENTAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO – O ÂMBITO DE VALIDADE DAS LEIS EM GERAL – ENLACE COM A TEORIA DO FEDERALISMO

Para bem precisar a noção em exame, de resto fundamental, é preciso atentar para o estudo dos âmbitos de validade das leis teorizado por Kelsen e entre nós por Pontes de Miranda, Miguel Reale e José Souto Maior Borges, sem olvidar Lourival Vilanova, os dois últimos da Universidade Federal de Pernambuco, autores que nos inspiram e com os quais mantemos irrisórias divergências terminológicas ou analíticas.

A lei, toda lei, necessariamente exige um emissor, uma mensagem e um receptor (ou destinatário), porque a função maior da lei consiste em planificar comportamentos humanos e sociais. Todavia, não basta dizer isto. As leis possuem âmbitos de validade e são quatro: o material, o pessoal, o espacial e o temporal:

a) o âmbito de validade material diz respeito ao seu conteúdo, ou seja, diz respeito à norma que ela encerra. A lei é continente, a norma é conteúdo. Cada norma tem um conteúdo material preciso e, pois, limitado. Daí as classificações de normas pelo objeto: competenciais, organizatórias, técnicas ou processuais, de dever, sancionatórias etc.;

b) o âmbito de validade pessoal diz respeito aos destinatários da norma, ou seja, às classes de pessoas a quem se dirige a lei, com exclusão de todas as demais classes;

c) o âmbito de validade espacial encerra o espaço político onde a lei tem vigência e eficácia, onde produz efeitos, daí as noções de territorialidade e extraterritorialidade das leis;

d) o âmbito de validade temporal liga-se ao tempo de aplicação da lei, daí as questões de Direito intertemporal.

Agora o enlace.

Kelsen e os bons teóricos do federalismo costumam distinguir, utilizando-se do âmbito de validade espacial das leis, as que são válidas em todo o território do Estado federal (normas centrais) das que são válidas apenas para determinadas partes desse mesmo território (normas parciais). Preferimos falar em ordem jurídica federal ao invés de central. No Brasil, *v.g.*, “centrais” seriam as leis emitidas pelo Legislativo federal.

Em verdade, as leis federais vigem e valem em todo o território nacional. Parciais seriam as leis emitidas pelos Legislativos estaduais e municipais. Vigem e valem, respectivamente, nos territórios pertencentes aos diversos Estados-Membros da Federação e nos territórios dos seus municípios. Preferimos falar em ordens jurídicas estaduais e municipais. Para nós, então, a reunião dessas três ordens parciais (a federal, a estadual e a municipal) forma a ordem jurídica total (nacional) sob a ordem jurídica constitucional, fundamento de validade de todas elas. A propósito, Misabel de Abreu Machado Derzi preleciona quanto aos arquétipos federais:

Já afirmamos, com Reale, que a todo poder social corresponde uma ordem jurídica, sendo a ordenação pelo direito a forma de organização da coerção social. Por conseguinte, com a descentralização política própria do Estado federal se dá, necessariamente, uma descentralização jurídica.

O enfoque estritamente jurídico da questão leva-nos a constatar o inverso. A descentralização jurídica corresponderá a política, já que o poder estatal, sob tal ângulo, é mera validade e eficácia da ordem jurídica.¹

O emissor da lei complementar posta no Texto Constitucional e aqui tratada é o Congresso Nacional, que também edita as leis ordinárias federais. Vimos por outro lado que a lei complementar é votada por maioria absoluta (metade mais um dos membros do Congresso Nacional), o que fornece o critério formal de seu reconhecimento como ente legislativo autônomo. Vimos, ainda, os seus objetos materiais, isto é, os assuntos que cabem à lei complementar tributária. Inobstante, tais clareamentos nada adiantam sobre o lugar da lei complementar no interior das ordens jurídicas que integram o Estado federal. A lei complementar é lei federal, é lei da ordem jurídica parcial da União? Ou, ao revés, é lei que integra o próprio ordenamento constitucional, não no sentido de ser da Constituição, mas no sentido de ser o instrumento que diz como devem ser certas determinações constitucionais?

A resposta, por certo, é difícil. Contudo, a reunião de certos conceitos e intuições talvez nos permita bem compreender a dinâmica, antes que

¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. São Paulo, Saraiva, 1982, *passim*.

a estática da lei complementar no sistema jurídico da Constituição brasileira.

Em primeiro lugar, o órgão de emissão da lei complementar é o mesmo que emite a lei federal ordinária, e seu âmbito de validade espacial é igual ao âmbito da lei federal. Por aí, as leis complementares da Constituição são idênticas às leis federais ordinárias.

O âmbito de validade espacial da lei complementar é intratável. Ela tem que vigor e valer em todo o território nacional sob pena de se não realizar em seus objetivos. A coincidência com o âmbito de validade espacial da lei federal é fatal e irredutível. Quanto ao órgão legislativo de sua emissão, só pode ser mesmo o Congresso Nacional, vez que, terminada a Constituição, a Assembleia Nacional Constituinte extinguiu-se. É preciso, porém, estabelecer quanto ao tema um “escolástico distínguo”. É que o Congresso Nacional, ao lado das suas funções normais de órgão legislativo da União Federal (ordem jurídica parcial), outras exerce que não são do exclusivo interesse desta. É o caso, por exemplo, das emendas à Constituição, que são feitas pelo Congresso Nacional em prol da Nação, alterando a própria ordem constitucional. O mesmo se pode dizer da lei complementar, que, ao nosso ver, é lei nacional de observância obrigatória pelas ordens parciais, embora reconheçamos que, ao lume da teorização kelseniana, a assertiva não possui fundamento incontestável, pois nacional é também a lei federal, aos fundamentos de que são os mesmos: (a) o órgão de emissão e (b) o âmbito de validade espacial (de ambas as leis), diferentes somente no *quorum* de votação (requisito de forma) e no conteúdo (requisito de fundo). A crítica, forçoso é reconhecer, procede. No entanto, estamos alcunhando de *nacional* a lei complementar com o único intuito de apartá-la da legislação federal ordinária pelo *quorum* (forma) e em razões de seus conteúdos (fundo), os quais, veremos, são sempre fins queridos pelo legislador constituinte, em continuação da própria Lei Maior, através de determinações expressas do texto constitucional. Certo, certíssimo. A lei complementar é utilizada, agora sim, em matéria tributária, para fins de complementação e atuação constitucional.

a) Serve para complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva;

b) Serve ainda para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível);

c) Serve para fazer atuar determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a Nação. Por isso mesmo as leis complementares requisitam *quorum* qualificado por causa da importância nacional das matérias postas à sua disposição.

Noutras palavras, a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição). Por isso mesmo, por estar ligada à expansão do texto constitucional, a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal, que, embora possua também âmbito de validade espacial nacional, cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-Membros e dos Municípios. A lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição. Sendo tal, a lei complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertence, por determinação constitucional; tornaria flexível a nossa Constituição.

A LEI COMPLEMENTAR E SEU RELACIONAMENTO JURÍDICO COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E AS LEIS ORDINÁRIAS

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual “nenhuma nulidade, sem prejuízo”, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emissor da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar da matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.

É oportuno compreender por que as coisas se passam assim, com um pouco mais de profundidade, com esforço na Teoria Geral do Direito.

Todo sistema jurídico abriga determinadas técnicas de reconhecimento de suas leis e de suas normas. Sim, porque leis e normas são coisas distintas, aproveitando os escólios de Souto Maior Borges. Por ora, aprofundando a teoria dos âmbitos de validade, basta dizer que as leis são como fios por onde correm as energias normativas, isto é, as normas. No caso da lei complementar, há requisitos de forma quanto à sua edição e requisitos de fundo quanto ao seu conteúdo, isto é, quanto ao que pode conter em termos normativos. Os conteúdos são predeterminados na Constituição. Tais requisitos formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro.

Logicamente, o teste de validade formal só é possível ao pressuposto de que a lei existe. A existência da lei é um *prius* em relação à sua validade formal. E a questão da vigência somente pode ser conferida ao suposto de que a lei é formalmente válida, porque se for inválida não pode vigor com validade. Vigerá, mas não valerá.

No plano da norma, isto é, no plano de consideração do “dentro” ou do conteúdo da lei, de sua normatividade, importa primeiramente (a) verificar se o que prescreve possui validade material ou, noutro giro, se está de acordo com o sistema normativo como um todo e com os fundamentos materiais de validade por ele fornecidos. Os conteúdos da lei complementar, vimos, são autorizados pela CF; (b) depois importa verificar a sua eficácia, que é a capacidade de produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Norma eficaz é a que tem validade material e que veio a lume através de lei válida formalmente já em vigor.

Poderá, outrossim, ter validade material, mas não ter validade formal. Não valerá, salvo se adaptável. Vejamos uns exemplos. Voltando à lei que, votada como complementar, trata de objeto reservado à lei ordinária federal, temos que ocorre o fenômeno da adaptação: o sistema adapta a pretensa lei complementar à função que lhe determinou o ordenamento *ratione materiae*. No caso de lei complementar regulando matéria de lei ordinária estadual ou municipal, ocorre o fenômeno da rejeição. O sistema jurídico rejeita a norma, vedando o seu ingresso no ordenamento para evitar a invasão das competências fixadas na CF. O mesmo ocorrerá se a lei ordinária federal cuidar de matéria reservada à lei complementar. Já o fenômeno da recepção ocorre quando o sistema reconhece a existência da lei, sua validade formal, sua validade material e, portanto,

se vigente, a sua eficácia. As técnicas de reconhecimento, portanto, uma vez utilizadas, levam à adaptação, à rejeição ou à recepção das normas do sistema.

COMO OPERAM AS LEIS COMPLEMENTARES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Embora já saibamos que as leis complementares, em tema de tributação, têm por objetos materiais: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais, é oportuníssimo vislumbrar *como operam as leis complementares* dentro do sistema (interconexão normativa).

Pois bem, as leis complementares *atuam diretamente* ou *complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida* (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

Cuidemos de exemplos:

a) lei complementar integrando dispositivo constitucional de eficácia limitada, necessitado de agregação normativa para poder ser aplicado por não ser bastantem-si, como diria Pontes de Miranda.

Art. 150, VI, *c*, da CF:

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI – instituir impostos sobre:

[...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]

Sem lei, que só pode ser a complementar, a teor do art. 146, II, da CF, a imunidade sob cogitação é inaplicável à falta dos requisitos necessários à fruição desta (*not self-executing*);

b) lei complementar contendo dispositivo constitucional de eficácia contível e aplicável de imediato, sem peias.

Art. 155, § 2o., X, *a* (sobre o ICMS):

§ 2o. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semielaborados definidos em lei complementar;

[...]

Esta redação é anterior à Emenda Constitucional no. 42/2003². Hoje já não existem produtos semielaborados, todos são imunes, e, ademais, os exportadores possuem o direito de se creditarem do ICMS pago nas operações anteriores.

O exemplo é dado apenas para fins didáticos. Até e enquanto não sobreveio lei complementar ou convênio com a *lista dos semielaborados* excluíveis da regra de imunidade (limitação ao poder de tributar), todos os produtos industrializados, inclusive os semielaborados, foram *imunes* quando remetidos ao exterior. A lei complementar no caso teve por função comprimir a licença constitucional ampla e autoaplicável (*self-executing*).

c) lei complementar com função de fazer atuar diretamente dispositivo constitucional.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

[...]

² Presentemente a questão não existe. A Lei Complementar no. 87/1996 isentou exportações que, não imunes, eram tributadas pelos estados (isenção heterônoma). Esta amplitude foi adotada pela Emenda Constitucional no. 42/2003 que, alterando a redação da letra *a* do inciso X do § 2o. do art. 155 da Constituição Federal determinou que a regra da imunidade deveria ser aplicada sobre quaisquer operações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços que estejam no campo de incidência do ICMS. Atualmente dispõe o parágrafo: *§ 2o. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X – não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (redação dada pela Emenda Constitucional no. 42, de 19.12.2003); [...]*.

Nesse caso, a Constituição atribuiu à lei complementar a função direta de instituir tributo em favor da União (ordem parcial), presentes os motivos previstos no próprio texto constitucional (incisos I e II do art. 148). A mesma função desempenharão as leis complementares que tenham por objeto dirimir conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária. Elas atuarão para diretamente resolver turbulências no *discrímen* das competências na hipótese de ocorrerem.

Bem examinadas as coisas, as leis complementares funcionam como manifestações de expansão da própria Constituição, daí o adjetivo complementar (da Constituição).

José Souto Maior Borges,³ com percuciente visão científica, classifica as leis complementares em duas espécies. Para ele, as leis complementares: (a) fundamentam a validade de outros atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos, convênios); ou (b) não fundamentam outros atos normativos, atuando diretamente.

E explica a sua sistematização, a qual não confronta a que acabamos de expor, senão que a completa analiticamente. Por oportuno, Souto Maior⁴ trabalha em cima da Constituição de 1967, o que não prejudica a teorização.

A Lei Complementar Tributária:

O direito regula a sua própria criação, enquanto uma norma jurídica pode determinar a forma pela qual outra norma jurídica é criada, assim como, em certa medida, o conteúdo desta última. Regular a sua própria criação, de modo que uma norma apenas determine o processo mediante o qual outra norma é produzida ou também, em medida variável, o conteúdo da norma a ser produzida, é assim uma particularidade do direito. A validade de uma norma jurídica depende portanto de seu relacionamento com normas superiores processuais, reguladoras da atuação do órgão, e as normas superiores materiais, determinantes, até certo ponto, do conteúdo possível da norma a ser editada. A norma jurídica é válida então porque foi criada na forma estabelecida por outra norma que funciona como o seu fundamento ou razão de validade. Dado o caráter dinâmico do direito, uma norma

³ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo, Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.

⁴ Maior, Souto,

jurídica somente é válida na medida em que é produzida pelo modo determinado por uma outra norma que representa o seu fundamento imediato de validade. Para Kelsen, a relação entre a norma que regula a produção de outra e a norma assim regularmente produzida por ser figurada por uma imagem espacial de supra-infraordenação. Trata-se pois de um mero recurso a imagens espaciais, figuras de linguagem de índole especial. A norma determinante da criação de outra é superior a esta; a criação de acordo com a primeira, lhe é, ao contrário, inferior. A criação de uma norma – a de grau mais baixo – é determinada por outra – a de grau superior – cuja criação é, por sua vez, determinada por outra norma de grau mais alto. Outro valor e outra significação não tem o problema de hierarquização dos diferentes níveis de normas. O ordenamento jurídico, para atualizarmos a “imagem espacial” de Kelsen, não está constituído por um sistema de normas coordenadas entre si, que encontrassem umas ao lado das outras.

Para Kelsen, mesmo quando a norma de grau superior determina apenas o órgão que deve criar a norma de grau inferior (e não o seu conteúdo), ou seja, quando autoriza esse órgão a determinar, de acordo com seu próprio critério, o processo de criação da norma inferior, a norma superior é “aplicada” na criação da norma inferior. E, para ele, a norma superior tem que determinar quando menos o órgão incumbido da criação da norma inferior.⁵

Podemos então denominar fundamento de validade de uma norma à norma reguladora de sua criação.⁶

[...]

A doutrina brasileira, consoante exposto, vislumbra indistintamente uma função de intermediação ou intercalar da lei complementar, decorrente da sua inserção formal, na enunciação dos atos normativos do art. 46 da Constituição, entre as emendas constitucionais e as leis ordinárias. Tal entretanto nem sempre ocorre, como o demonstra uma análise jurídica mais detida. Essa análise revelará dois grupos básicos de leis complementares: 1o.) leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos

⁵ Cf. KELSEN, Hans. Teoría General del Derecho. México, Imprensa Universitaria, 1949. p. 128 e 138; id., Teoría Pura del Derecho. 2. ed., Coimbra: Armênio Amado, 1962. v. 2, p. 64; id., Teoría Pura del Derecho, Introducción a la Ciencia del Derecho. 10. ed. Buenos Aires: Ed. Universitaria de Buenos Aires, 1971. p. 147.

⁶ Cf. VERNENGO, Roberto José. Temas de Teoría General del Derecho, Buenos Aires, Cooperadora de Ciencias Sociales, 1971. p. 343.

e convênios); e 2o.) leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos. Não parece viável, fora dessa perspectiva, uma classificação das leis complementares.

Conquanto a integração das leis constitucionais possa ser feita por leis ordinárias, plebiscitos, referendos etc., dependendo do querer do legislador máximo, como bem observado por José Afonso da Silva, entre nós o constituinte elegeu a lei complementar como o instrumento por excelência dessa elevada função, com os matizes que vimos de ver, embora sem excluir aqui e acolá outros instrumentos integrativos. Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional (CTN), que, material e formalmente, só pode ser lei complementar. Quatro consequências devem ser ditas: a) o legislador não escolhe a matéria da lei complementar, fá-lo a Constituição; b) o legislador ordinário não pode adentrar matéria de lei complementar, torná-la inútil; c) a lei complementar só é superior às leis ordinárias quando é o *fundamento de validade* destas; e d) a matéria sob reserva de lei complementar é *indelegável*.

OS TRÊS OBJETOS MATERIAIS GENÉRICOS DA LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA SEGUNDO A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Como dito anteriormente, o art. 146 do atual Texto Constitucional estabelece três funções materiais para a lei complementar: (a) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas, (b) regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e (c) editar normas gerais de Direito Tributário, com alguns caminhos já pautados pelas letras *a* a *d* do inciso III e parágrafo único, todos do mesmo art. 146. Veremos uma a uma nos itens a seguir, além da novidade do art. 146-A.

CONFLITOS DE COMPETÊNCIA

O primeiro objeto genérico da lei complementar tributária é o de dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas. A sua função na espécie é tutelar do sistema e objetiva controlar, após a promulgação da Lei Maior, o sistema de repartição de competências tributárias, resguardando-o. Em princípio,

causa perplexidade a possibilidade de conflitos de competência, dada a rigidez e a rigorosa segregação do sistema, com impostos privativos e apartados por ordem de governo e taxas e contribuições de melhoria atribuídas com base na precedente competência políticoadministrativa das pessoas políticas componentes da Federação. Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competência. Quando ocorrem fenômenos dessa ordem, o normal é submeter ao Judiciário o desate da questão, o que provoca maior nitidez, dando feição cada vez mais límpida ao sistema de repartição das competências tributárias. E, evidentemente, esta possibilidade existe. Ocorre que o constituinte, para custodiar o sistema, encontra uma fórmula legislativa de resolver o conflito interpretando o seu próprio texto através de lei complementar. Na verdade, o constituinte delegou ao Congresso esta função.

A remoção do conflito pela edição de normas práticas destinadas a solvê-lo, mediante lei complementar, agiliza, em tese, a resolução do problema, mantendo incólume o sistema de repartição de competências, o que não significa ter a lei complementar *in casu* a mesma força de uma decisão judicial, pois o monopólio da jurisdição é atributo do Poder Judiciário. Pode perfeitamente ocorrer que as partes não se convençam e continuem a controverter sobre as próprias regras de interpretação dispostas pela lei complementar, apropositando a intervenção provocada do Poder Judiciário. No passado, sob o regime da Carta de 1967, a regra já existia, o fenômeno ocorreu em relação, *v.g.*, às chamadas “operações mistas” que implicavam ICM e ISS, gerando um confronto amplo entre os Estados-Membros e os Municípios, em desfavor dos contribuintes. Era o caso, por exemplo, entre outros, das oficinas, que, além de venderem peças (mercadorias), faziam os serviços (ISS) para os seus clientes. O estado queria tributar com o ICM o valor total da operação, e a prefeitura, o valor total do serviço. Cada qual reivindicava para si a ocorrência do

“seu fato gerador”. Para o estado, houvera circulação de mercadoria. Para o município, prestara-se um serviço. A solução encontrada foi, estando em recesso forçado o Congresso, a edição do Decreto-Lei no. 406/1968, seguido do Decreto-Lei no. 834/1969. Tecnicamente foi adotada a lista *numerus clausus*, *i.e.*, taxativa, que enumerava todos os serviços tributáveis pelo ISS municipal, com exclusão do ICM, seguida de uma regra de atenuação que dizia ficarem sujeitas ao ICM certas mercadorias e somente elas se e quando fornecidas juntamente com os serviços. Quaisquer outros serviços não constantes da lista que implicassem o fornecimento de mercadorias ficavam sujeitos ao ICM. Remarque-se que a solução sofreu sérias críticas doutrinárias. Entendeu-se que o município sofreu restrições em sua competência constitucional.

A lei complementar, nesta espécie, é regra de atuação direta, ou seja, não complementa nem contém dispositivo constitucional, faz atuar a Constituição logo que surge a situação conflituosa, de modo a resguardar a discriminação das fontes de receitas tributárias instituídas na Lei Maior. É lei de resguardo da Constituição, com função tutelar. Mas não pode alterar a tal pretexto a própria Constituição.

Por suposto, a lei complementar que dirime, resolvendo os aparentes conflitos de competência, deve ser recepcionada pelas pessoas políticas. Dissemos aparentes os conflitos porque eles não são objetivos e sim subjetivos. A lei complementar destina-se, então, a eliminá-los através de “regras explicativas do *discrímen*”. Obviamente, a lei complementar, a título de solver “conflito de competência”, não pode alterar a Constituição. A uma, porque isto só é possível através de emenda, processo legislativo diverso. A duas, porque, pudesse fazê-lo, teria o legislador da lei complementar poder constituinte permanente (hipóteses impensáveis logicamente).

Por outro lado, não se pode garantir que as pessoas políticas envolvidas submetam-se aos ditames da lei complementar resolutória do conflito de modo absoluto. Não certamente por uma questão de hierarquia vertical das leis, senão porque a lei complementar, na qualidade de lei interpretativa, explicativa e operativa do *discrímen* constitucional de competências tributárias, não fornece o fundamento de validade ao exercício do poder de tributar *ex lege* das pessoas políticas envolvidas, inclusive da própria União Federal, já que este fundamento

é constitucional. Na espécie limita-se a esclarecer a Constituição oferecendo critérios.

O relacionamento Constituição-lei complementar-leis ordinárias, em torno da questão ora sob crivo, oferece instigantes indagações. Aporias surgem a requisitar respostas. Em princípio, impera o texto constitucional. Da sua interpretação pelas pessoas políticas podem surgir conflitos subjetivos de interpretação. Possível a lei complementar para resolvê-los; esta, uma vez editada, deve ser obedecida pelas pessoas políticas. A solução por ela encontrada submete as leis ordinárias. Em tese, estas catam submissão aos critérios da lei complementar resolutórios do conflito. Todavia, podem ocorrer várias situações, dentre elas as seguintes:

a) as pessoas políticas ou mesmo os contribuintes podem acusar a lei complementar de exceder o seu objeto, eis que altera o texto da Constituição: eiva de inconstitucionalidade;

b) lei ordinária de dada pessoa política introjeta os ditames da lei complementar *pro domo sua*. A outra pessoa política prejudicada, bem como os contribuintes, opõem-se à dita lei, contrastando-a com a lei complementar: eiva de ilegalidade.

Nesses casos, a solução última e final somente pode ser dada pelo Judiciário. A função jurisdicional (*juris dicere*), cujo fito é a interpretação última das leis, com efeito de coisa julgada, é intransferível e insubstituível.

REGULAÇÃO DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O segundo objetivo genérico da lei complementar tributária é a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Como ressabido, todo poder emana do povo, que, elegendo representantes, constrói a Constituição, fundamento jurídico do Estado e do Direito Positivo, que a todos submete (o Estado e os seus cidadãos).

Pois bem, ao construir ou reconstruir juridicamente o Estado, o poder constituinte, democraticamente constituído pelo povo (legitimidade da ordem jurídica e do Estado), organiza o aparato estatal, garante os direitos fundamentais, reparte poderes e competências e, ao mesmo tempo, põe restrições ao exercício das potestades em prol da cidadania.

No campo tributário, a Constituição reparte competências tributárias, outorga poderes a pessoas políticas e, ao mesmo tempo, estatui restrições ao exercício do poder de tributar.

Como visto, um dos objetos possíveis da lei complementar é a regulação das limitações ao poder de tributar. Mas não é toda limitação constitucional ao poder de tributar que exige complementação, por vezes desnecessária. Princípio antigo da Teoria do Constitucionalismo, examinado magistralmente por Carlos Maximiliano, tido e havido como da ordem dos sumos hermeneutas, predica que as normas constitucionais proibitivas desnecessitam de regulação. Não obstante, o Direito positivado – objeto de labor do jurista – pode contrariar dito cânone. É uma questão de opção do constituinte. A título propedêutico, podemos firmar as seguintes premissas:

a) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, sem requisitar tópica e expressamente lei complementar, a competência conferida ao legislador da lei complementar para regulá-la é uma competência facultativa. Exercê-la-á o legislador pós-constitucional se quiser (trata-se de poder-faculdade na lição de Santi Romano);

b) quando a Constituição põe uma limitação ao poder de tributar, requisitando tópica e expressamente lei complementar, seja para conter, seja para ditar conteúdo normativo (proibições de eficácia limitada e proibições de eficácia contível), ao legislador da lei complementar é dada uma competência obrigatória (poderdever na terminologia de Santi Romano);

c) certas proibições ao poder de tributar, pela sua própria natureza e fundamentos axiológicos, repelem regulamentação porque são autoaplicáveis em razão de normatividade plena, daí o acerto de Carlos Maximiliano quanto às vedações constitucionais de eficácia cheia.

Aos exemplos:

a) o artigo 150, VI, *d*, dispõe que é vedado instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Nesse caso, o legislador regulará a limitação se quiser (regulação facultativa);

b) o artigo 150, VI, *c*, dispõe que é vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive as suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições

de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Nesta hipótese, o dispositivo constitucional vedatório exige complementação quanto aos requisitos sem os quais não é possível a fruição da imunidade. O legislador, sob pena de omissão, está obrigado a editar lei complementar (regulação obrigatória). Se não o fizer, sendo o dispositivo de eficácia limitada, cabe mandado de injunção. A omissão, no caso, desemboca em inaplicação da Constituição em desfavor dos imunes;

c) o artigo 150, I veda à União, estados e municípios – excluídas as exceções constantes do próprio texto constitucional – exigir ou aumentar tributo, seja lá como for, sem que a lei o estabeleça. Nesse caso, a genealogia histórica e jurídica do princípio da legalidade é tal que dispensa regulamentação por lei complementar (por isso mesmo as exceções estão expressas no próprio texto constitucional).

A lei complementar na espécie de regulação das limitações ao poder de tributar é quase sempre instrumento de complementação de dispositivos constitucionais de eficácia limitada ou contida. Quando a limitação é autoaplicável, está vedada a emissão de lei complementar. Para quê?

APRECIÇÕES CRÍTICAS SOBRE A MATÉRIA EM EXAME

De lege ferenda entendemos que as leis complementares para dirimir conflitos são bem-vindas para zelar pelo *discrímen* de competências, sem exclusão do acesso ao Judiciário, cujas decisões prevalecerão sempre, ainda que contra texto de lei complementar, quando fundadas as decisões na interpretação da Constituição em cotejo com o alcance da sua complementação. As leis complementares para regular limitações ao poder de tributar, repelimo-las por entender que são desnecessárias, só se apropositando em raros casos de dispositivos de eficácia limitada para evitar paralisia constitucional. Mesmo assim, as vedações deveriam sair prontas da CF. Ao nosso sentir, no Brasil, o campo de eleição da lei complementar tributária é a *norma geral de Direito Tributário*, que examinaremos em seguida. Convém adiantar que, nessa matéria, a lei complementar é lei delegada pelo constituinte. Suas prescrições são questionáveis juridicamente apenas se o Judiciário decretar a incompatibilidade delas em relação à Constituição. Afora isso, as

normas gerais de Direito Tributário são sobranceiras. O fundamento de validade das normas gerais é a própria Constituição. A seu turno, pelas normas gerais são fornecidos os critérios para a elaboração material das leis tributárias ordinárias federais, estaduais e municipais, sendo, portanto, materialmente, nexos fundantes da validade dessas leis das ordens jurídicas parciais, que delas só podem prescindir num único caso: *inexistência* (art. 24, § 3o., da CF). Mas, tão logo sobrevenha a norma geral, as leis ordinárias em contrário ficam paralisadas, sem eficácia (art. 24, § 4o., da CF). Retifique-se: no art. 24, § 4o., onde se lê *lei federal*, leia-se *lei complementar*. No campo das *normas gerais*, os destinatários são os próprios legisladores das três ordens de governo em tema tributário.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O art. 24 da CF dispõe:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II – orçamento;

III – juntas comerciais;

IV – custas dos serviços forenses;

[...]

Os parágrafos deste artigo prescrevem:

§ 1o. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2o. A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3o. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4o. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

A grande força da União como ente legislativo em matéria tributária resulta de que o Senado, através de resoluções, fixa bases de cálculo e

alíquotas de vários tributos da competência de estados e municípios, e de que, através de normas gerais, o Congresso Nacional desdobra as hipóteses de incidência e, muita vez, o *quantum debeat* desses tributos, exercitando controle permanente sobre o teor e o exercício da tributação no território nacional. A vantagem está na *unificação* do sistema tributário nacional, epifenômeno da *centralização legislativa*. De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da *autonomia das pessoas políticas* prevaleceu a *praticidade do Direito*, condição indeclinável de sua *aplicabilidade* à vida.

O “PODER” DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EM PARTICULAR

A sede jurídica de estudo das normas gerais situa-se na área da repartição das competências legislativas nos Estados federais. A doutrina costuma referir-se a dois tipos de repartições: a horizontal e a vertical. Na horizontal, as pessoas políticas, isonômicas, recebem cada qual suas áreas competenciais devidamente apartadas. São lotes, por assim dizer, perfeitamente delimitados. Em se tratando da repartição vertical, o *discrímen* se faz por graus, pois as matérias são regradadas por mais de uma pessoa política. Para evitar a promiscuidade impositiva, faz-se necessário graduar, na escala vertical, o ponto de incidência do regramento cabente a cada pessoa política. Entre nós, determinadas províncias jurídicas não ensejam repartição vertical de competências legislativas. Tais são os casos dos Direitos Civil, Comercial, Penal, Trabalhista etc. Estes são Direitos cujas fontes legislativas são privativas da União Federal. Outros ramos jurídicos, mormente aqueles que se incrustam no que se convencionou chamar de Direito Público, oferecem ensejo a que ocorra o fenômeno da repartição vertical de competências legislativas, ocasião em que mais de uma pessoa política normatiza, por graus, uma mesma matéria jurídica. Em Direito Administrativo e Direito Tributário, o fenômeno é evidente. Ora, precisamente em razão da repartição vertical de competências é que surgem as normas gerais. Assim, as normas gerais de Direito Tributário são da competência legislativa da União Federal, através do Congresso

Nacional. Na verdade, inexistente aí competência concorrente, senão a partilhada. A concorrência é meramente substitutiva, i.e., se a União não emitir normas gerais, a competência das pessoas políticas (Estados-Membros e Municípios) torna-se plena. Emitidas que sejam as normas gerais, cumpre sejam observadas quando do exercício das respectivas competências privativas por parte de estados e municípios, sem prejuízo da eventual e limitada competência supletiva do Estado-Membro na própria temática da norma geral, conforme se pode verificar a uma simples leitura da repartição geral de competências levada a efeito pela Constituição de 1988.

Alfim e ao cabo, somente a contribuição da doutrina e da jurisprudência, ao longo do tempo depurativo, trará solução a este tormentoso problema. Mas, não é a sedimentação jurisprudencial que estabiliza a *ordem jurídica*?

O ENCARGO LEGAL NAS EXECUÇÕES FISCAIS DA UNIÃO E O NOVO CPC

*Schubert de Farias Machado**

1. Do encargo legal de 20% nas execuções fiscais da União. 2. Dos honorários de advogado da Fazenda Pública no NCPC. 3. Do encargo legal na Jurisprudência do STJ. 4. Do encargo legal como uma *verba* destinada ao aparelhamento e desenvolvimento da arrecadação fiscal (REsp no. 1.538.950-RS) 5. Das Conclusões.

INTRODUÇÃO

O tratamento uniforme das partes é um dos princípios que orienta o direito processual. Autor e réu devem ter as mesmas oportunidades em juízo. Como muito bem salienta Napoleão Nunes Maia Filho, a *compreensão extensiva do devido processo legal, na sua versão consagrada na Carta de 1988, deve analisar e abranger, certamente, as várias garantias que ele encerra, garantias essas que, conservando, sem dúvida alguma, a nota essencialmente processual, asseguram aos litigantes, antes de tudo, a paridade no processo.*¹

O Estado, todavia, tem ocupado uma posição privilegiada em relação ao cidadão, como é o caso do critério diferenciado de fixação do valor dos honorários de sucumbência.

Alguns desses privilégios processuais tiveram a sua constitucionalidade discutida, levando o Supremo Tribunal Federal a

* Advogado

Especialista em Direito Processual Civil pela UFC
Diretor do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Estudos Temáticos de Direito Constitucional. Editora UFC: CE. 2000, pág. 46/47.

manter uns² e afastar outros³.

² “Igualdade perante a lei. A Constituição a assegura a brasileiros e estrangeiros residentes no país, não entre eles e a União ou demais pessoas de direito público interno. Daí poder a lei conceder a estes certos privilégios, com base em razões de interesse público. Sem ferir a constituição. art. 47 do decreto lei 960, de 1938, que, nos executivos fiscais de valor inferior a dois mil cruzeiros, só admite recurso ordinário, se a fazenda for vencida. Constitucionalidade. Se o privilégio concedido pelo art. 74 do Dec. lei 960 fosse invalidade por inconstitucional, o mesmo teor teríamos de fazer quanto a outros, sempre pacificamente admitidos, em favor da fazenda pública, quais sejam, por exemplo, o prazo quadruplicado para contestar e duplicado para recorrer (art. 32 do código de processo civil), o recurso ex officio só admitido quando a sentença lhe e contrária (art. 822 par único, no. iii do mesmo código), a prescrição quinquenal de que goza a fazenda (cod. civil, art. 178 par 10 n vi, e dec. no... 20.910 de 6.1.32). (re 48.617, relator(a): Min. LUIZ GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 14.6.1962, DJ 13.9.1962 PP-02564 EMENT VOL-00516-03 PP-00848)

³ EMENTA: Ação rescisória: arguição de inconstitucionalidade de medidas provisórias (MP 1.703/98 a MP 1798-3/99) editadas e reeditadas para a) alterar o art. 188, I, CPC, a fim de duplicar o prazo para ajuizar ação rescisória, quando proposta pela União, os Estados, o DF, os Municípios ou o Ministério Público; b) acrescentar o inciso X no art. 485 CPC, de modo a tornar rescindível a sentença, quando *a indenização fixada em ação de desapropriação direta ou indireta for flagrantemente superior ou manifestamente inferior ao preço de mercado objeto da ação judicial*: preceitos que adõem a pílula do edito anterior sem lhe extrair, contudo, o veneno da essência: medida cautelar deferida. 1. Medida provisória: excepcionalidade da censura jurisdicional da ausência dos pressupostos de relevância e urgência à sua edição: raia, no entanto, pela irrisão a afirmação de urgência para as alterações questionadas à disciplina legal da ação rescisória, quando, segundo a doutrina e a jurisprudência, sua aplicação à rescisão de sentenças já transitadas em julgado, quanto a uma delas - a criação de novo caso de rescindibilidade - é pacificamente inadmissível e quanto à outra - a ampliação do prazo de decadência - é pelo menos duvidosa: razões da medida cautelar na ADIn 1753, que persistem na presente. 2. Plausibilidade, ademais, da impugnação da utilização de medidas provisórias para alterar a disciplina legal do processo, à vista da definitividade dos atos nele praticados, em particular, de sentença coberta pela coisa julgada. 3. A igualdade das partes é imanente ao procedural *due process of law*; quando uma das partes é o Estado, a jurisprudência tem transigido com alguns favores legais que, além da vetustez, tem sido reputados não arbitrários por visarem a compensar dificuldades da defesa em juízo das entidades públicas; se, ao contrário, desafiam a medida da razoabilidade ou da proporcionalidade, caracterizam privilégios inconstitucionais: parece ser esse o caso na parte em que a nova medida provisória insiste, quanto ao prazo de decadência da ação rescisória, no favorecimento unilateral das entidades estatais, aparentemente não explicável por diferenças reais entre as partes e que, somadas a outras vantagens processuais da Fazenda Pública, agravam a consequência perversa de retardar sem limites a satisfação do direito do particular já reconhecido em juízo. 4. No caminho da efetivação do *due process of law* - que tem particular relevo na construção sempre inacabada do Estado de direito democrático - a tendência há de ser a da gradativa superação dos privilégios processuais do Estado, à custa da melhoria de suas instituições de defesa em juízo, e nunca a da ampliação deles ou a da criação de outros, como - é preciso dizê-lo - se tem observado neste decênio no Brasil. (ADI 1.910 MC, Relator: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22.4.2004, DJ 27.2.2004 PP-00019 EMENT VOL-02141-02 PP-00408)

Dentre os inúmeros casos de tratamento desigual conferidos à Fazenda Pública está o chamado *encargo legal*, resultante da regra que prevê o acréscimo de 20% sobre o montante do crédito tributário nas execuções fiscais da União (DL-1.025/1969).

Assim, nas breves linhas que se seguem, nossa intenção é levar o leitor a refletir sobre a natureza jurídica desse *encargo*, e a sua alteração pelo Código de Processo Civil de 2015.

1. DO ENCARGO DE 20% NAS EXECUÇÕES FISCAIS DA UNIÃO.

O Decreto Lei no. 1.025/1969 tem a seguinte redação:

OS MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, usando das atribuições que lhes confere o artigo 3o. do Ato Institucional no. 16, de 14 de outubro de 1969, combinado com o parágrafo 1o. do artigo 2o. do Ato Institucional no. 5, de 13 de dezembro de 1968,

DECRETAM:

Art. 1o. É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida da União, a que se referem os artigos 21 da Lei no. 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1o., inciso II, da Lei no. 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União.

Art. 2o. Fica fixada em valor correspondente até a um mês do vencimento estabelecido em lei, e será paga mensalmente com êste, a parte da remuneração, pela cobrança da dívida ativa e defesa judicial e extrajudicial da Fazenda Nacional, dos cargos de Procurador da República e Procurador da Fazenda Nacional, observado o limite de retribuição fixado para os servidores civis e militares.

§ 1o. É fixada no valor correspondente a um mês do vencimento do cargo de Procurador da República de 1a. categoria a parte variável da remuneração dos cargos de Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Procurador-Geral da República e Subprocurador-Geral da República.

§ 2o. Para efeito do cálculo de proventos da aposentadoria ou disponibilidade, será computada a parte variável de que trata êste artigo.

Art. 3o. As parcelas de percentagem pela cobrança da Dívida Ativa da União, incorporadas aos proventos da inatividade dos Procuradores

da República e dos Procuradores da Fazenda Nacional, nos termos da legislação vigente, somente serão reajustadas quando houver aumento do funcionalismo, na mesma base percentual atribuída para majoração da parte fixa e será calculada, em relação aos que forem aposentados ou requererem aposentadoria até o dia 30 de outubro de 1969, tomando-se por base a média percebida nos últimos doze meses, devendo ser observado, no tocante ao total dos proventos, os tetos previstos em lei.

Art. 4o. Da execução deste Decreto-lei não poderá decorrer aumento de despesa.

Art. 5o. Este Decreto-lei entrará em vigor a 30 de outubro de 1969, salvo o artigo 3o. que entrará em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 21 de outubro de 1969; 148o. da Independência e 81o. da República.

A norma contida no artigo primeiro acima transcrito determina que a anterior *remuneração dos advogados públicos* devida nas execuções fiscais da União Federal passará a ser recolhida aos cofres da União, com o nome de *taxa* e pela alíquota de 20%. O nome dado à exação, contudo, não basta para definir a sua natureza jurídica, muito menos lhe confere a condição de tributo, conforme veremos adiante.

O Decreto Lei no. 1.645, de 11 de dezembro de 1978, veio depois a denominar a exação prevista no mencionado art. 1o., do DL-1.025/1969 de *encargo* e explicitar que tal *encargo substitui a condenação do devedor em honorários de advogado e o respectivo produto será, sob esse título, recolhido integralmente ao Tesouro Nacional.*⁴

A Lei no. 7.711, de 22 de dezembro de 1988, alterou mais uma vez a destinação dessa verba relativa aos honorários de advogado da União, que passou a integrar o Fundo Especial de Desenvolvimento

⁴ DECRETO-LEI No. 1.645, DE 11 DE DEZEMBRO DE 1978. Art. 3o. Na cobrança executiva da Dívida Ativa da União, a aplicação do encargo de que tratam o art. 21 da Lei no. 4.439, de 27 de outubro de 1964, o art. 32 do Decreto-Lei no. 147, de 3 de fevereiro de 1967, o art. 1o., inciso II, da Lei no. 5.421, de 25 de abril de 1968, o art. 1o. do Decreto-Lei no. 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3o. do Decreto-Lei no. 1.569, de 8 de agosto de 1977, substitui a condenação do devedor em honorários de advogado e o respectivo produto será, sob esse título, recolhido integralmente ao Tesouro Nacional. Parágrafo Único. O encargo de que trata este artigo será calculado sobre o montante do débito, inclusive multas, monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF, o qual custeia as despesas da União Federal com o reaparelhamento e reequipamento da Secretaria da Receita Federal, e atende aos demais encargos específicos inerentes ao desenvolvimento e aperfeiçoamento das atividades de fiscalização dos tributos federais e, especialmente, a intensificar a repressão às infrações relativas a mercadorias estrangeiras e a outras modalidades de fraude fiscal ou cambial, inclusive mediante a instituição de sistemas especiais de controle do valor externo de mercadorias e de exames laboratoriais (parágrafo único, do art. 3o., da Lei no. 7.711/1988).

O Código de Processo Civil de 1973 traz norma geral que regula a fixação do valor dos honorários advocatícios devidos pela parte vencida, com a baliza entre o mínimo de 10% e o máximo de 20% sobre o valor da condenação (§ 3o., art. 20). No Código há, ainda, norma excepcionando a obrigatoriedade de atenção aos citados limites em determinadas causas, entre as quais aquelas em que for vencida a Fazenda Pública. Hipótese em que a determinação do valor dos honorários passa a depender unicamente da apreciação equitativa do juiz (§ 4o., art. 20, CPC/1973).

A partir do regramento legal antes referido, o antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) considerou válido o *encargo* previsto no art. 1o., do DL 1.025/1969, reconhecendo ao mesmo a natureza de honorários de advogado. Era uma segunda exceção à regra geral de fixação de honorários posta no § 3o., do art. 20 do CPC/1973, que convivia com a exceção já estabelecida no § 4o. desse mesmo artigo. Assim, apenas nas execuções fiscais promovidas pela União Federal e nos respectivos embargos, substitui o limite entre o mínimo de 10% e o máximo de 20%, pelo percentual fixo de 20%. Esse entendimento está consolidado na Súmula 168: *O encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios.*

Entendemos que essa forma máxima, genérica e inflexível de fixação do valor dos honorários de advogado da União Federal resulta: (a) desproporcional, não levando em conta a efetiva atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional ou a complexidade dos casos; (b) anti-isonômica, pois não abre a possibilidade de igual condenação a favor do contribuinte; e (c) excessiva, diante do elevado montante da

Dívida Ativa da União. Enfim, inconstitucional, ou melhor, não foi recepcionada pela CF/1988.⁵ No desenvolvimento deste estudo, todavia, adotaremos a sobredita orientação do TFR e passaremos a examinar se a disciplina normativa dos honorários de advogado nas execuções fiscais da União, denominados de *encargo legal*, foi alterada pelo NCPC.

2. DOS HONORÁRIOS DE ADVOGADO DA FAZENDA PÚBLICA NO NCPC

Com o advento do Novo Código de Processo Civil, restou disciplinada, por inteiro, a maneira pela qual deve ser fixado o valor dos honorários advocatícios devidos pelas partes, com a manutenção da tradicional baliza entre o mínimo de 10% e máximo de 20% sobre o valor da condenação, com o acréscimo da didática referência ao proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa (art. 85, CPC/2015).

Também há no novo diploma processual uma norma especial, posta no § 3o., do art. 85, que excepciona daquele critério geral as causas de interesse da Fazenda Pública, mas, desta feita, não apenas aquelas em que restar vencida, e sim *todas* nas quais for parte. A fixação dos honorários nas causas em que a Fazenda Pública for parte passou a ficar submetida a uma tabela específica e regressiva, sem mais qualquer outra exceção. O § 19 do dito artigo 85 dispõe, ainda, que *os advogados públicos perceberão honorários de sucumbência, nos termos da lei*, reforçando o entendimento de que as normas extraídas desse artigo (*caput* e parágrafos) também tratam dos honorários devidos nas execuções da Fazenda Pública, inclusive da União Federal.

⁵ Nesse sentido vale conferir decisão do STF afastando encargo semelhante criado pelo Estado de São Paulo: *É inconstitucional o art. 1o. da Lei no. 10.421, de 3.12.71, do Estado de São Paulo, que institui acréscimo pela inscrição do débito fiscal. Recurso Extraordinário parcialmente conhecido e provido.* (STF, plenário, RE 84.994/SP, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, julgamento em 13.4.1977); e outra, mais recente, que não conheceu dessa questão por considerá-la infraconstitucional (Agravamento Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo. Tributário. Execução fiscal. Cobrança de encargo legal (Art. 1o. do Decreto-lei no. 1.025/1969): Matéria Infraconstitucional. Ausência de ofensa constitucional direta. Agravo Regimental ao qual se nega provimento (ARE 882.423 AgR, Relatora: Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 26.4.2016, Processo Eletrônico DJe-092 Divulg. 6.5.2016 Public. 9.5.2016). Aqui anotamos também dois estudos sobre o tema: Alessandro Mendes Cardoso RDDT 56/2000; e José Luiz Ribeiro Brazuna RDDT 76/2002.

Surge, então, uma antinomia entre a nova norma especial contida no mencionado § 3o., do artigo 85 e aquela antiga norma especial posta no art. 1o., do DL 1.025/1969 e no art. 3o., do DL 1.645/1978, impossibilitando a convivência desses dois e distintos critérios de mensuração dos honorários advocatícios da União Federal, o primeiro a dizer que nas *execuções fiscais* será sempre de 20% e o segundo que nas *causas em que for parte a Fazenda Pública* decorrerá da aplicação de tabela específica.

Assim, levando em conta que são duas normas de igual hierarquia e que regulam a mesma matéria especial (honorários de advogado nas causas em que a Fazenda Pública for parte), o critério temporal faz prevalecer a mais recente, ou seja, o § 3o., do art. 85, do NCPC, passando o antigo *encargo legal* devido nas execuções fiscais da União Federal a ser fixado mediante a aplicação da tabela contida no antes mencionado § 3o., sem mudança na sua destinação.

Relevante notar, ainda, que, em razão dos honorários nas execuções fiscais da União Federal terem deixado ser incondicionais e de valor fixo, não podem mais ser calculados pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional e incluídos na CDA. Tal valor agora somente pode ser cobrado depois da decisão judicial definitiva que aplicar o § 3o., do art. 85 do NCPC.

Lembramos que não houve a supressão pura e simples dos honorários da União Federal, antes previstos no DL-1.025/1969, no DL-1.645/1978 e na Lei 7.711/1988, mas sim a alteração do critério e do momento do seu dimensionamento, mantido o destino ao FUNDAF.

Tal destinação, por sua vez, foi parcialmente alterada pela Lei no. 13.327, de 29 de julho de 2016, que, entre outras coisas, dispõe sobre honorários advocatícios de sucumbência das causas em que for parte a União, e determina que os honorários advocatícios de sucumbência incluem até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do *encargo legal* acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1o. do Decreto-Lei no. 1.025, de 21 de outubro de 1969.⁶

⁶ Art. 29. Os honorários advocatícios de sucumbência das causas em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais pertencem originariamente aos ocupantes dos cargos de que trata este Capítulo. Parágrafo único. Os honorários não integram o subsídio e não servirão como base de cálculo para adicional, gratificação ou qualquer outra vantagem pecuniária.

É importante perceber que a Lei no. 13.327/2016 não interferiu na fixação do valor dos honorários advocatícios de sucumbência da União, embora a eles se refira com a antiga denominação de *encargo legal*. Mesmo depois de sua edição, os honorários de sucumbência nas execuções fiscais da União continuam a ter seu valor determinado pela aplicação da tabela prevista no § 3o., do art. 85, do NCPC.

Não há mais qualquer espaço para o antigo tratamento discriminatório de fixação dos honorários advocatícios nas execuções fiscais da União Federal.

4. DO ENCARGO LEGAL NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ

O Superior Tribunal de Justiça, interpretando a legislação anterior ao NCPC, manteve a antiga orientação da Súmula 168/TFR, uniformizando o seu entendimento sobre a natureza jurídica do *encargo legal* previsto no DL-1.025/1969 através de duas importantes decisões, proferidas no regime dos recursos repetitivos. Na primeira, em 12.5.2010, ao apreciar o REsp no. 1.143.320-RS, considerou que o *encargo legal* previsto no Decreto-Lei 1.025/1969, já abrange a verba honorária em favor da União e afasta a condenação em honorários nos embargos à execução fiscal⁷. Na

Art. 30. Os honorários advocatícios de sucumbência incluem: I - o total do produto dos honorários de sucumbência recebidos nas ações judiciais em que forem parte a União, as autarquias e as fundações públicas federais; II - até 75% (setenta e cinco por cento) do produto do encargo legal acrescido aos débitos inscritos na dívida ativa da União, previsto no art. 1o. do Decreto-Lei no. 1.025, de 21 de outubro de 1969; III - o total do produto do encargo legal acrescido aos créditos das autarquias e das fundações públicas federais inscritos na dívida ativa da União, nos termos do § 1o. do art. 37-A da Lei no. 10.522, de 19 de julho de 2002. Parágrafo único. O recolhimento dos valores mencionados nos incisos do *caput* será realizado por meio de documentos de arrecadação oficiais. (grifamos)

⁷ Processual Civil e Tributário. Decisão que parte de premissa equivocada. Necessidade de reanálise. Violação do art. 535 do CPC. Alegação genérica. Súmula 284/STF. Débito de natureza previdenciária. Adesão à parcelamento. Lei no. 11.941/2009. Inclusão de honorários de 20% sobre o valor do débito na consolidação. Ausência de execução fiscal ou desistência a embargos à execução. Migração de programas de parcelamento anterior (PAES). Ausência de verba honorária fixada em juízo na forma do art. 20, do CPC. 1. A decisão agravada partiu de premissa fático-jurídica equivocada, o que justifica a necessidade de reanálise. 2. No presente debate, não se controverte, por quaisquer das partes, que os benefícios fiscais previstos no art. 1o., § 3o. e no art. 3o., § 2o., da Lei no. 11.941/2009, quando mencionam a redução do “encargo legal”, estão a se referir ao encargo legal previsto no art. 1o. do Decreto-Lei no. 1.025/1969, devido quando da inscrição em dívida ativa da União e cobrado nas respectivas

segunda, em 12.6.2013, julgando o REsp 1.353.826-SP, considerou válida a fixação, pelo juiz, de honorários em favor da União Federal, com base no art. 26 do CPC/1973, diante da desistência do contribuinte de ação declaratória na qual discutia a validade de determinado crédito tributário. Para tanto, afastou a dispensa de honorários prevista no § 1o., do art. 6o., da Lei no. 11.941/2009, por ser exceção aplicável apenas nas demandas nas quais se requer o restabelecimento de opção ou reinclusão em outros parcelamentos. Negou, ainda, o argumento de que não poderia haver cumulação desses honorários com o *encargo legal* (DL 1.025/1969) cobrado na execução fiscal proposta contra o contribuinte cobrando o

execuções fiscais e não aos honorários advocatícios previstos no art. 20, do CPC. 3. A essência da controvérsia diz respeito à possibilidade da inclusão de honorários - ditos "advocatícios" pela Fazenda Nacional e ditos "previdenciários" pela empresa contribuinte -, no patamar de 20%, incidentes sobre o montante dos débitos previdenciários parcelados com base na Lei no. 11.941/2009. 4. A Primeira Seção, ao apreciar o REsp 1.143.320-RS, sob o rito do art. 543-C do CPC, DJe 21.5.2010, reafirmou que a orientação da Súmula 168 do TFR (*O encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios*) não pode ser ampliada, pois tem aplicação específica às hipóteses de embargos à execução fiscal da União, em que o encargo de 20% do Decreto-Lei no. 1.025/1969 compõe a dívida. Inaplicável, portanto, nos embargos à execução fiscal para a cobrança de valores inscritos em dívida ativa pelo INSS, situação que se afigura legítima a condenação em honorários de sucumbência pelo Judiciário. 5. A jurisprudência do STJ sinaliza que *Nos débitos tributários que estavam inscritos em Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS antes de 1o. de maio de 2007 e que migraram para a Dívida Ativa da União em 1o. de abril de 2008 (art. 16, caput e §1o., da Lei no. 11.457/2007) permanece a incidência da verba honorária fixada apenas em juízo, a teor do art. 20, do CPC, entre 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) do valor do débito em cobrança* (REsp 1.408.647/AL, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 26.11.2013, DJe 4.12.2013.) 6. No caso dos autos, o montante objeto do parcelamento instituído pela Lei no. 11.941/2009 não advém de desistência de embargos à execução fiscal, após o advento da Lei, para adesão ao programa, nem se discute honorários advocatícios devidos em execução fiscal de crédito previdenciário referente à parte da dívida ativa do INSS que se convolou em dívida ativa da União. Logo, não se cuida de honorários arbitrados pelo Judiciário, com base nos artigos 20 e 26 do CPC, tampouco contempla situação onde o contribuinte quer estender à verba honorária a remissão exclusiva do encargo legal prevista no art. 1o., § 3o. e do art. 3o., § 2o., da Lei no. 11.941/2009. Cuida-se de inclusão de débitos de natureza previdenciária decorrentes da migração de saldos remanescentes de parcelamento anterior (PAES). 7. A exigência de honorários de 20% sobre a consolidação do débito parcelado afigura-se cobrança de honorários em duplicidade: nas ações desistidas para inclusão do débito em parcelamento anterior, que já sofreram a incidência da verba honorária e, novamente, no momento da consolidação da adesão ao novo programa. Agravo regimental provido para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. (AgRg no REsp 1.444.990/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, julgado em 19.8.2014, DJe 26.8.2014)

mesmo crédito tributário, reafirmando que embora o referido *encargo legal* diga respeito aos honorários da União, tem aplicação exclusiva nas execuções fiscais e respectivos embargos, nos termos da referida Súmula 168 do TFR, sem prejuízo de novos honorários que venham a ser fixados em outras ações.⁸

Vistas em conjunto, essas decisões evidenciam que o STJ validou a cobrança do *encargo legal* previsto no DL 1.025/1969, reiterando o fundamento segundo o qual decorre de norma especial que regula a fixação dos honorários advocatícios nas execuções fiscais da União Federal.

A orientação do STJ, portanto, não só é no todo compatível, como reforça a tese de que o antigo critério de honorários fixos em 20% nas execuções fiscais da União, previsto no DL-1.025/1969, foi substituído pela aplicação da tabela referida no § 3o., do art. 85 do NCPC.

5. DO ENCARGO LEGAL COMO UMA VERBA DESTINADA AO APARELHAMENTO E DESENVOLVIMENTO DA ARRECADAÇÃO FISCAL (RESP NO. 1.538.950-RS)

Examinaremos, agora, a discussão residual que ainda existe no âmbito do STJ a respeito da natureza do *encargo legal* referido no DL-

⁸ Processual Civil e Tributário. Renúncia ao direito ou desistência da ação. Regime instituído pela Lei 11.941/2009. Honorários advocatícios. Cabimento nas hipóteses não alcançadas pelo art. 6o., § 1o. Interpretação estrita. Precedentes da Corte Especial e das Turmas de Direito Público. 1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória ajuizada contra a União com a finalidade de discutir a existência de créditos de IRPJ e CSSL constituídos mediante Auto de Infração. 2. A controvérsia remanescente diz respeito à legalidade da imposição de honorários advocatícios de sucumbência à parte que renuncia ao direito ou desiste da ação, na forma do art. 6o., § 1o., da Lei 11.941/2009, para os fins de aderir ao regime facilitado de quitação tributária instituído por esse diploma legal. 3. O artigo 6o., § 1o., da Lei 11.941, de 2009, só dispensou dos honorários advocatícios o sujeito passivo que desistir de ação ou renunciar ao direito em demanda na qual se requer o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos. Nos demais casos, à míngua de disposição legal em sentido contrário, aplica-se a regra geral do artigo 26 do CPC. Precedentes do STJ. 4. Ressalte-se que a orientação da Súmula 168/TFR (*O encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios*) não pode ser ampliada, pois tem aplicação específica às hipóteses de Embargos à Execução Fiscal da União, em que o encargo de 20% do Decreto-Lei 1.025/1969 compõe a dívida (REsp 1.143.320/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 21.5.2010, submetido ao rito do art. 543-C do CPC). 5. Recurso Especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1.353.826/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, Primeira Seção, julgado em 12.6.2013, DJe 17.10.2013)

1.025/1969. Algumas decisões pontuais, dentre as quais destacamos aquela proferida no REsp no. 1.538.950-RS, poderiam gerar dúvida, diante da ênfase dada ao fato de a arrecadação com o mencionado encargo legal ser destinada ao custeio da máquina fiscal como um todo,⁹ o que faria desse encargo uma *verba* diferente dos honorários.

A referência ao fato de que tal encargo é uma *verba destinada ao aparelhamento e desenvolvimento da arrecadação fiscal*, todavia, não ajuda a identificar a sua natureza. Na verdade, a expressão “verba” é usada para designar recursos públicos de uma forma geral, ou mesmo o dinheiro em espécie. Como a tudo pode ser aplicada, a palavra “verba” nada individualiza e nada define.

Essa destinação *ao aparelhamento e desenvolvimento da arrecadação fiscal* também não interfere na natureza jurídica do encargo legal, que é de honorários de advogado. Ao contrário, é natural que os valores arrecadados pela União Federal a título de honorários de advogado, como receita da União Federal que são, custeiem despesas da União Federal, podendo, inclusive reverterem em favor do Tesouro Nacional ou abastecerem o “*Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização – FUNDAF*”.¹⁰

Além disso, as exações estatais não encontram fundamento de validade apenas na destinação dada aos recursos com as mesmas arrecadados. A origem da obrigação da qual resulta o direito à sua arrecadação é que define a natureza jurídica da exação.

Conforme lição de Baleeiro, para *auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem*

⁹ Processual Civil. Execução fiscal em desfavor da Fazenda Estadual. Incidência do encargo legal previsto no Decreto-Lei no. 1.025/1969. Recurso especial não provido. 1. O encargo previsto no Decreto-Lei 1.025/1969 engloba honorários sucumbenciais e verbas destinadas ao aparelhamento e desenvolvimento da arrecadação fiscal, nos termos dos artigos 3o., parágrafo único, e 4o. da Lei 7.711/1988, combinado com Decreto-Lei 1.437/1975. 2. Em razão do caráter especial deste encargo frente ao artigo 20, § 4o., do Código de Processo Civil, prevalece por critério de especialidade, o teor do artigo 1o. do Decreto-Lei 1.025/1969 quando se tratar de execução fiscal proposta pela União em face de outras pessoas jurídicas de direito público. 3. Recurso especial não provido. (REsp 1.538.950/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 19.11.2015, DJe 27.11.2015)

¹⁰ Lei no. 7.711/1988, art. 3o.

*doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram nestes cinco meios conhecidos há séculos.*¹¹

O *encargo legal* não é uma *verba* decorrente de extorsão de outros povos ou de doações; assim como não decorre dos bens e das empresas do Estado; e também não é *verba* relativa a empréstimo e nem é papel moeda. Para motivar a cobrança de tal encargo como *verba* devida pelo cidadão ao fisco federal, diferente dos honorários de advogado, restaria, tão somente, ser tributo ou penalidade.

Examinemos primeiro a hipótese tributária. O Decreto-Lei no. 1.025/1969 refere-se expressamente a uma *taxa*. Para se configurar como taxa uma exação somente pode incidir diante do exercício do poder de polícia ou da prestação de serviço público (CF/1988, art. 145, II). No caso do *encargo legal*, a prévia existência de crédito fiscal ou a sua inscrição em dívida ativa da União não corresponde ao exercício do poder de polícia e nem à prestação de um serviço público ao contribuinte devedor. Taxa, portanto, não pode ser.

Os impostos, por sua vez, estão todos previstos na Constituição e o *encargo legal* não se enquadra no âmbito de incidência de qualquer um deles. Não seria o caso nem mesmo de imposto criado no exercício da competência residual, pois o *encargo legal* não atende aos requisitos previstos no art. 154 da CF/1988, ao que se acresce o fato de inexistir qualquer sinal de capacidade contributiva na cobrança realizada pela União através da execução fiscal. Ao contrário, a inadimplência leva a se presumir que se não existem recursos para o pagamento do tributo, muito menos haverá para o *encargo legal* a ele acrescido.

De contribuição também não se trata, pois o *encargo legal* foge inteiramente ao perfil traçado pela Constituição para as contribuições.

Enfim, tributo o *encargo legal* não é. Veremos se pode ser considerado como pena.

¹¹ BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. 17a. edição, Forense: RJ, 2010.

A aplicação de penalidades exige, necessariamente, o cometimento de um ilícito. No caso, o que faz surgir a obrigação de pagar o *encargo legal* é a inscrição de débito em dívida ativa da União, que é praticada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, dando forma ao título necessário à propositura da ação de execução fiscal, ou seja, a ação estatal ocorre no interesse da própria União Federal. Não há ato ilícito praticado pelo contribuinte, que, por isso mesmo, não pode ser punido com o *encargo legal*.

Ressaltamos que a inadimplência do contribuinte, que provocou o movimento do aparato estatal de cobrança, não pode ser apontada como o ilícito causador da cobrança do tal *encargo*. Tal inadimplência já está prevista em lei como motivo para aplicação de sanção própria, consistente na multa de mora. Por conta da inadimplência, o devedor sofrerá, ainda, a incidência de juros moratórios e a execução forçada. Não cabe mais uma pena travestida de *encargo legal*.

Exatamente por não se tratar de tributo ou de pena, o Supremo Tribunal Federal já declarou a inconstitucionalidade de encargo semelhante, criado pelo art. 1o. da Lei no. 10.421, de 3.12.1971, do Estado de São Paulo, que institui acréscimo de 20% pela inscrição do débito fiscal em dívida ativa. Dessa decisão do STF vale transcrever o seguinte trecho do voto do Ministro Xavier de Albuquerque:

*(...) procede a rebeldia dos contribuintes contra acréscimo que, sem ser tributo nem multa, e sem corresponder a qualquer obrigação tributária, principal ou acessória, se lhes carrega pelo só fato de ser inscrita a dívida, fato que pertine apenas ao fisco e traduz o privilégio, que lhe toca, de criar seu próprio título de crédito. Tal acréscimo afigura-se-me, na verdade, incompatível com as normas dos arts. 113 e 201 do Código Tributário Nacional.*¹²

Outra possível consequência relacionada à inadimplência é a obrigação de o devedor indenizar as despesas que o credor vier a incorrer com a propositura da ação de cobrança, deixando tudo o mais próximo possível do que estava antes. A condenação do vencido a pagar honorários advocatícios e custas judiciais ao vencedor é o meio legal de se obter essa reparação.

¹² STF, Plenário, RE 84.994/SP, rel. Min. Xavier de Albuquerque, 13 de abril de 1977.

Os valores arrecadados com o *encargo legal*, por força de lei, destinam-se precisamente a pagar o custo com o aparato estatal de cobrança, o que apenas confirma a sua natureza única de honorários de advogado, sobretudo agora, que são destinados aos próprios advogados públicos.

6. DA CONCLUSÃO.

Em conclusão:

(a) o *encargo legal* previsto no DL-1.025/1969, uma vez validado pelo STJ com a natureza de honorários advocatícios de sucumbência nas execuções fiscais da União Federal, teve o seu dimensionamento alterado pelo Código de Processo Civil de 2015, deixando de ser feito através do critério rígido de 20% sobre o montante do crédito fiscal, e passando decorrer da decisão judicial que aplicar os percentuais previstos no § 3o., do art. 85 do NCPC, inclusive nas execuções fiscais propostas antes da vigência do novo diploma processual, mantida a destinação de sua arrecadação prevista na pela legislação pertinente; e

(b) a Constituição Federal de 1988 não autoriza atribuir ao referido *encargo legal de 20%* a natureza de *tributo* ou *multa*, sendo inadmissível tentar salvar sua cobrança com a simples referência ao fato de ser uma *verba* destinada ao aparelhamento e desenvolvimento da arrecadação fiscal.

MATRIZ TRIBUTÁRIA, (IN)JUSTIÇA FISCAL E OBJETIVOS DO ESTADO BRASILEIRO.

*Valcir Gassen**

*Jamyl de Jesus Silva***

INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo. Figura entre os últimos dentre os países avaliados, há anos, por possuir uma das piores distribuições de renda do planeta. O direito que, para alguns, é instrumento de realização da justiça na sociedade, parece padecer de algum nível de cegueira deliberada – notadamente em seus espaços acadêmico e dogmático – porque não se autocritica nem apresenta mecanismos capazes de contribuir com o efetivo aprimoramento social, pela radicalização da democracia e para a efetivação dos objetivos do estado brasileiro (Constituição Federal – CF, art. 3o.).

Embora escamoteada, a relação do direito com o poder é inevitável. Se o homem está condenado a ser social, sentenciado também está a relacionar-se, o que não se conhece sem o exercício do poder. Como tal, o poder – especialmente o político, em interação com outras forças – define os rumos sociais e, porque não, o direito vigente. Nenhuma constituição, abstratamente, sem a vivência de seu povo e sem a realidade efetiva do espaço democrático, da voz dos homens das ruas, construirá, por si, um país justo, ainda que imbuídas da melhor das intenções e com definições jurídicas e políticas avançadas. Daí tanto se ter criticado as constituições programáticas.

O direito tributário, em boa medida, conforma-se com esse estado de coisas. Fecham-se os estudiosos em conceitos, normas e dogmas, desviando-se das questões cruciais do dilema humano que, é preciso reconhecer, não estão no (ou não se limitam ao) mundo jurídico. Esse

* Doutor em direito, professor da Faculdade de Direito da UnB e coordenador do Getrib – Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação;

** Mestre em direito (UnB), professor universitário, pesquisador do Getrib – Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação – e juiz federal.

distanciamento *direito-realidade*, portanto, milita na contramão dos objetivos da República.

O presente trabalho dedica-se, então, a analisar alguns aspectos dessas complexas relações sociais e, no seio delas, a situação da tributação no Brasil. Oferece à reflexão, com o objetivo de contribuir com a superação da limitação cognitiva do direito tributário, o conceito de *Matriz Tributária*. Na primeira parte, o texto trata da inevitável imbricação do direito com o poder e da necessidade de reconhecê-la, para com ela lidar; na segunda, trata diretamente da Matriz Tributária, de seus contornos à luz da Constituição Federal e da teoria da tributação equitativa; na terceira e última parte, trata das escolhas políticas – e de poder – que definem nossa matriz tributária, ilustrando – criticamente – a atuação do legislativo e do Judiciário e as consequências mais imediatas ao Brasil.

Reconhece-se, ao final, a complexidade das questões aqui tratadas e, especialmente, as dificuldades ao aprimoramento da tributação no Brasil. Entretanto, deve-se ter em conta que, sem a consciência do atual estado de coisas, nada será mudado para melhor.

PARTE I - DIREITO E PODER: UMA REALIDADE INESCAPÁVEL

O poder tem a idade da humanidade, mas nem por isso é de fácil definição. Embora a linguagem comum sirva-se à vontade da expressão *ter poder*, parece inadequado pensá-lo como substância, como algo que se possa ter, de que se possa apropriar, justamente porque *o poder é uma relação entre homens*¹. Daí a assertiva de que *dizer-lhe o núcleo essencial é tarefa que esbarra numa sensação de multiplicidade, individual e socialmente dispersa, que nos assalta a cada passo como uma descoberta adolescente*².

Embora identificada essa dificuldade conceitual, parece possível reconhecer o poder como uma relação de sujeição sempre presente na sociedade. O poder é relacional. Não há sociedade sem poder e, por ser inevitável, resta a discussão acerca de sua forma de exercício – ou da forma de sujeição, tão somente, ao exercício legítimo do poder.

¹ AGUIAR, Roberto A. R. Direito, poder e opressão. 3a. Ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1990, p. 50.

² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito: reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito. 3a. Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 2.

Mas as relações sociais não se desenvolvem com simplicidade. O poder não é algo sempre explicitamente exercido, sob pena de se deixar escancarada a relação de dominação (ainda que não se adote a ideia objetiva da *soma zero* do poder³). É por isso que, nas sociedades complexas, opera-se o fenômeno da despersonalização do poder em direção justamente ao seu exercício perfeito, assim definido por Tércio Ferraz Jr:

O poder que não é percebido é, de todos, o mais perfeito: aquele cujo processo chegou a um fim; alter e ego, dominante e dominado, são um só, embora continuem como se fossem distintos. A unidade que é identidade perverte a diversidade, não porque a suprime, mas porque a mantém como se ela não se alterasse. E quem a vê diversas a crê diversa. Aí está o mistério e a revelação. Diversos em um só. Ao mesmo tempo diversos e únicos⁴.

Insiste-se no ambiente jurídico em desconsiderar o poder como elemento imbricado ao direito, como se houvesse uma *ciência jurídica* afastada da vontade política e dos demais elementos de poder. Daí a assertiva de Tércio Sampaio Ferraz Junior de que *tradicionalmente, o poder não é incorporado pela dogmática jurídica como um elemento básico⁵*. Trata-se de um grave equívoco, com sérias consequências.

Calmon de Passos há tempos advertia que *todo Direito é socialmente construído, historicamente formulado, atende ao contingente e conjuntural do tempo e do espaço em que o poder político atua e à correlação de forças efetivamente contrapostos na sociedade em que ele, poder, se institucionalizou⁶*.

³ A expressão “soma zero” tem origem na teoria dos jogos e, a grosso modo, é utilizada para designar jogos em que o ganho de um jogador representa necessária e proporcionalmente a perda do outro (daí a *soma zero*). Essa perspectiva foi transportada (aparentemente sem êxito) à economia, mas também ganhou espaço nas reflexões entre direito e poder. Segundo Calmon de Passos, *só temos poder sobre o outro na medida em que lhe subtraímos algum espaço de sua liberdade e dele nos apropriamos, precisamente porque o dominado entendeu vantajosa esta perda, ou dela não se apercebeu ou lhe foi impossível evitá-la. Daí a chamada soma zero do poder, porquanto ter poder sobre alguém significa poder subtraído deste outro e somado ao dominador. Se tenho + 2 de poder é porque eliminei uma parcela do poder do outro, que ficou com - 2 de poder, atingido, assim, em sua liberdade.* (PASSOS, Calmon de. *Ob. cit.*, p. 49).

⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Ob. cit.*, p. 2.

⁵ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Ob. cit.*, p. 5.

⁶ PASSOS, J. J. Calmon de. *Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam*. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 52.

Seria uma ingenuidade tratar o direito como um mero mecanismo de regulação social, como se desvinculado fosse da vontade de política, negando-lhe a instrumentalidade para a realização de dados interesses.

Essa desvinculação que a dogmática jurídica faz entre direito e poder pode até decorrer de um mero acaso, mas é pouco provável. A rigor, ela reflete uma tranquilidade com o atual estado das coisas. Talvez a essa tranquilidade que o poder teve (e tem) historicamente de fazer as escolhas que interessam a alguns sirva o adjetivo de *indolente*, no sentido atribuído por Boaventura Sousa Santos ao apontar que *as classes dominantes se desinteressaram do consenso, tal é a confiança que têm em que não há alternativa às ideias e soluções que defendem*.

Não é sem razão, então, que os estudiosos do Direito Tributário, partilhando do senso comum teórico dos juristas⁷, ficam preponderantemente enclausurados em detalhes de detalhes constantes de instruções normativas e de outros atos normativos e não discutem a relação dessa área do direito com a economia, com a política fiscal, com as questões sociais etc. Essa limitação cognitiva e de interesse reflete uma postura que justifica a *indolência* da razão predominante e afasta – especialmente os estudantes e operadores do direito, mas também toda a sociedade – do debate das questões que verdadeiramente importam.

A consciência desse estado de coisas, então, avulta de importância. É impossível cogitar-se de mudanças no sentido de melhor contemplar os direitos expostos como objetivos da República – e, pois, do aprimoramento do ordenamento jurídico por intermédio de uma matriz tributária menos regressiva (conceito a seguir desenvolvido) – sem que se tenha em conta tais elementos de poder, ideologia e coerção. Nesse sentido, cumpre perquirir se há e em que medida responsabilidade das instituições estatais, notadamente do Legislativo e do Judiciário, nesse processo de *(des)construção* da tributação no Brasil.

De início, registre-se que parecer haver certo hiato entre as previsões constitucionais e aquilo que atualmente existe em termos de legislação tributária e que, por óbvio, conforma em boa medida a *Matriz Tributária*



⁷ *Senso comum teórico dos juristas (por referência à produção, circulação e “consumo” das verdades nas diversas práticas de enunciação e escrita do direito): o conjunto das representações, crenças, ficções... que influenciam os juristas profissionais sem que estes tomem consciência de tal influência.* WARAT, Luis Alberto *et ali*. Senso comum. In: ARNAUD, André-Jean (org). *Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito*. Rio de Janeiro, Renovar, 1999. p. 714.

Brasileira. Ao editar leis, está o Parlamento atuando no seu espaço em tese legítimo de poder, definindo as escolhas tributárias do país. Contudo, nem toda escolha é possível, acertada, tolerável num Estado Constitucional como o brasileiro que, como visto, tem clara opção pela justiça social, como será adiante apontado.

Por ora, importa apontar que o Legislador tem fundamental papel na definição das questões tributárias, no seu mister de regular a vida social, definindo, no campo da tributação, o padrão de atuação estatal. É da atuação dele – de ampla, embora constitucionalmente condicionada, liberdade política – que decorre a tributação efetiva, ou não, do patrimônio, a primazia, ou não, da tributação na renda ao invés do consumo, e assim por diante.

O Poder Judiciário historicamente esteve distanciado dessa específica crítica na seara tributária, notadamente por conta da tradicional concepção de que seria um “poder nulo”⁸, isto é, de que não gozaria de espaço à criação do direito. Esse tal juiz boca da lei – que nunca existiu, mas que foi idealizado (e, sim, de ideologias também e muito vivem os homens!), serviu ao menos para afastá-lo por longo tempo do centro do debate democrático.

Não cabe nos limites deste artigo uma digressão sobre o debate acerca do papel e dos limites do Judiciário nas democracias, menos ainda sobre a especificidade de sua atuação na criação do direito⁹. Cabe registrar,

⁸ Afirmou Montesquieu que *se os tribunais não devem ser fixos, devem-no os julgamentos. A tal ponto que não sejam estes jamais senão um texto preciso da lei. Fossem eles a opinião particular dos juizes, e viver-se-ia na sociedade sem saber precisamente quais os compromissos assumidos.* Linhas antes, ao sugerir que o poder de julgar não seja entregue ao Senado, afirma que *deste modo, o Poder de Julgar, tão terrível entre os homens, não estando ligado nem a um certo estado nem a uma certa profissão, torna-se, por assim dizer, invisível e nulo.* (MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 167-168).

⁹ *Há uma antiga disputa na teoria constitucional que vem sendo chamada por diferentes nomes em diferentes épocas; porém, para falar dela, a terminologia contemporânea parece ser tão boa quanto qualquer outra. Hoje em dia, tendemos a chamar os lados em disputa em “interpretativismo” e “não interpretativismo” – o primeiro afirma que os juizes que decidem as questões constitucionais devem limitar-se a fazer cumprir as normas explícitas ou claramente implícitas na Constituição escrita, e o segundo adota a opinião contrária, a de que os tribunais devem ir além desse conjunto de referências e fazer cumprir normas que não se encontram claramente indicadas na linguagem do documento.* (ELY, John Hart. Democracia e Desconfiança: uma teoria do controle judicial de constitucionalidade. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 4).

contudo, que a premissa de trabalho aqui adotada é a de que o Poder Judiciário, constrangido pelo sistema jurídico (e não arbitrariamente, portanto), atribui sentido aos textos jurídicos, num trabalho de inevitável criação do direito. Assim, deve se sentir responsável – e ser responsabilizado – pelas decisões que toma no campo da tributação, notadamente quando freia avanços constitucionais, afastando o direito da justiça.

Nesse sentido – de que o direito é um construir humano histórico e socialmente situado – e que passa pela relevantíssima atuação do Parlamento e do Judiciário é que na terceira parte desse trabalho serão indicadas situações em que, claramente, tanto o Parlamento quanto o Judiciário agiram em desfavor da justiça fiscal. Antes, contudo, é necessário tratar da matriz tributária brasileira.

PARTE II - MATRIZ TRIBUTÁRIA, CONCEITO E IMPORTÂNCIA: UMA TEORIA TRIBUTÁRIA PARA O BRASIL

Como não é possível pensar o direito apartado das relações sociais e de poder, cumpre não somente apontar a crítica ao atual modelo de reflexão sobre a tributação no Brasil, que, como dito, costuma tratar apenas da *ordem jurídica posta, isto é, o direito positivo considerado hic et nunc*¹⁰. É necessário refletir sobre caminhos e alternativas possíveis, pelo aprimoramento da tributação no Brasil.

Praticamente todos os manuais de direito tributário preocupam-se em definir ou em apontar os contornos do *Sistema Tributário Nacional*. Divide-se, sob a justificativa da autonomia didática, o direito tributário do financeiro; afasta-se o direito tributário das questões sociais, dos direitos fundamentais e assim por diante. Mas essa simplificação é por demais insuficiente.

É certo que tanto a CF (Capítulo I do Título IV) quanto o Código Tributário Nacional (Livro I) o tem em conta explicitamente. Contudo, a expressão *Sistema Tributário* padece, na prática jurídica contemporânea, de uma limitação semântica injustificável. Seu estudo, como já apontado, não alcança sua relação com os gastos públicos, como se fosse possível

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17a. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 13.

pagar contas sem recursos públicos prévios, cuja principal origem é as receitas derivadas, isto é, a tributação; apesar de serem as contribuições sociais (especialmente a previdenciária) uma relevantíssima fonte de recursos tributários, o direito previdenciário não é tangenciado por quem trata do *Sistema Tributário*; o direito constitucional, por meio do qual se viabiliza em boa medida a democracia e os direitos fundamentais – pela via das escolhas políticas e seus intrincados caminhos – também não é objeto de reflexão; finalmente – e talvez principalmente – a questão da carga tributária, de sua forma de distribuição, o (des)respeito à capacidade contributiva etc., não são objeto de preocupação ou de alcance semântico da maioria dos que estudam o Sistema Tributário Nacional.

É essa limitação cognitiva que expõe a necessidade de reflexão radicalizada, que se inicia por uma conceituação abrangente da tributação, a partir da ideia de Matriz Tributária, vista como o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social¹¹, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Matriz Tributária, segundo aqui conceituado, não é apenas o sistema tributário, mas algo que a ele subjaz e que para além dele alcança. O sistema tributário é orientado, constituído, conformado pela Matriz Tributária, que por sua vez reflete um conjunto de relações concretas (sociais, políticas, jurídicas...) num dado contexto de tempo e espaço, projetando consequências concretas na sociedade. É justamente por isso – pela complexidade que evidencia – que a Matriz Tributária não pode ser pensada ao largo dessas complexas relações sociais.

O ponto de partida, então, compatível com os limites deste trabalho, para a compreensão da matriz tributária brasileira pode ser a Constituição Federal de 1988. Não necessária e essencialmente o Capítulo I do Título IV – Do Sistema Tributário Nacional – mas as opções políticas

¹¹ Entende-se ação social no sentido Weberiano de um tipo ideal, construído com a intenção de contribuir em uma determinada análise. Assim, *Por “ação” entender-se-á um comportamento humano (consista ele num fazer externo ou interno, num omitir ou permitir), sempre que o agente ou os agentes lhe associem um sentido subjectivo. Mas designar-se-á como ação “social” aquela em que o sentido intentado pelo agente ou pelos agentes está referido ao comportamento de outros e por ele se orienta no seu curso.* WEBER, Max. *Conceitos Sociológicos Fundamentais*. Tradução de Artur Morão. Covilhão: Universidade da Beira Interior, 2010, p. 7.

fundamentais apontadas no art. 3o. do texto constitucional¹². Ora, numa república cujos “objetivos fundamentais” são *construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização, promover o bem de todos e reduzir as desigualdades sociais e regionais*, não é admissível qualquer conformação da tributação, de qualquer escolha no âmbito da tributação, seja no campo da arrecadação, seja no dos nos gastos.

Será legítima uma exação, uma dada alíquota, certa carga tributária total, uma escolha política tributária se (e somente se!) compatível com os objetivos acima apontados. É isso porque tais objetivos representam a genuína e fundamental escolha política brasileira, por seu poder constituinte originário de 1988.

Não cabem neste espaço grandes digressões sob o Poder Constituinte, sua atuação e seus limites. É necessário ter em conta, ao menos – à parte a relevante questão de sua titularidade e *efetivo* exercício – que a irrupção de uma nova ordem constitucional representa um momento de definição política fundamental e vinculante ao futuro. Um momento de grandes e relevantes escolhas. Não se trata de admitir uma visão tradicional de poder constituinte e sua natureza supostamente ilimitada, autônoma etc., a ponto de lhe desvincular da necessária democracia (admitindo um poder Constituinte violento, que subjuga e outorga a CF) ou de nele perceber uma eternidade inescapável (que negue o direito como um eterno *vir-a-ser*, pela vida democrática de homens livres; ou que viabilize o governo dos vivos pelos mortos). Não é disso que se cogita. Trata-se de reconhecer que eventual aprimoramento/modificação das escolhas políticas, não pode ser feito sem o povo, sem crítica democrática, sem a voz das ruas¹³.

¹² Art. 3o. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

¹³ Direito é processo, dentro do processo histórico: não é uma coisa feita, perfeita e inacabada; é aquele *vir-a-ser* que se enriquece nos movimentos de libertação das classes e grupos ascendentes e que define nas explorações e opressões que o contradizem, mas de cujas próprias contradições brotarão as novas conquistas. (LYRA FILHO, Roberto. *O que é direito*. Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasiliense, 2006, p. 86).

Admitindo-se, pois, que há escolhas feitas (eis a premissa), vê-se que o constituinte fez uma clara opção pelo *Estado Social* e nele a tributação não pode se limitar à função de arrecadar recursos. Não é válida a perspectiva (supostamente) absenteísta do *Estado Liberal* – de uma também suposta tributação neutra. O legislador e todos os demais atores são obrigados, por imposição constitucional, a realizar os fins do estado brasileiro e, portanto, a viabilizar um sistema de tributação vocacionado à realização da igualdade material¹⁴.

É importante ter em conta, para evitar o equívoco há tanto denunciado por Paulo Bonavides de se confundir estado social com estado socialista¹⁵. A Constituição Federal de 1988 consagra a livre iniciativa, mas aponta que a ordem econômica nela fundada *tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social* (art. 170); assegura o direito à propriedade, mas conformada pelo cumprimento da sua função social (art. 5o., XXIII); elege a função social da propriedade como princípio da ordem econômica (art. 170, III); explicita a função social das empresas públicas, de economia mista e subsidiárias (art. 173, § 1o., I); aponta quando a propriedade urbana cumpre sua função social (art. 182, 2o.); autoriza a desapropriação de imóvel rural que descumpra sua função social (art. 184), dentre outros.

Parece evidente, pois, que o Brasil fez uma opção pelo estado social, mas sem afastar a liberdade econômica típica do capitalismo. Aliás, o Estado Social

¹⁴ “Não há qualquer justificativa plausível que legitime um direito natural a um resultado livre de interferências, até mesmo porque (...) é ilógico raciocinar a completa independência entre Estado e mercado, uma vez que essas duas esferas necessariamente se autoimplicam, e toda e qualquer atuação do Estado, e aqui não nos restringimos à tributação, por si só, tende a produzir impactos na distribuição de recursos. Assim, se os resultados do mercado são influenciados por uma série de fatores e juízos de moralidade política, não há como se vedar que entre tais fatores se encontre uma política de redistribuição de renda de acordo com alguma concepção moral de justiça existente naquela sociedade, cumprindo então ao Estado, por meio de uma estrutura tributária, a realocação dos recursos de uma maneira mais condizente. (D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Brasília, Brasília, 2015, p. 29-29).

¹⁵ BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 8a. ed. São Paulo: Malheiros, p. 183-184.

*Nasceu de uma inspiração de justiça, igualdade e liberdade. (...). Ao empregar meios intervencionistas para estabelecer o equilíbrio na repartição dos bens sociais, institui ele, ao mesmo passo, um regime de garantias concretas e objetivas, que tendem a fazer vitoriosa uma concepção democrática de poder, vinculada primacialmente com a função e fruição dos direitos fundamentais, concebidos doravante em dimensão por inteiro distinta daquela peculiar ao feroz individualismo das teses liberais e subjetivistas do passado*¹⁶.

Como se vê, é ínsita ao estado brasileiro a “concepção democrática de poder” vinculada com a “função e fruição dos direitos fundamentais”. A Matriz Tributária brasileira, como resultado de escolhas, então, tem como substrato essa perspectiva constitucional da igualdade entre os homens e da justiça social. O sistema de tributação do país não pode funcionar de forma contrária a esses valores.

É por isso que o Brasil adotou, no campo das teorias da tributação, pela *Tributação Equitativa* que, por ter gozado de uma quase unanimidade nos anos 60/70, orientou o atual Código Tributário Nacional. Essa mesma teoria, por ter como núcleo central a preocupação com a *justa distribuição da carga tributária, que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou de contribuição*¹⁷, foi adotada pelo Constituinte de 1988, que consagrou expressamente, para o Estado Social que pretende construir, a isonomia e a capacidade contributiva como vetores da tributação.

Segundo as premissas da tributação equitativa, cada pessoa deve contribuir para a receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Realizar tal objetivo exige tratamento igualitário no sentido horizontal (pessoas na mesma situação econômica tratadas de forma igual) e vertical (pessoas em situação diferente tratadas de modo diverso). Para que isso ocorra, é necessário encontrar a medida adequada para identificar a situação econômica de cada contribuinte (a capacidade de pagamento)¹⁸.

¹⁶ BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*: Por um Direito Constitucional de luta e resistência; Por uma nova hermenêutica; Por uma repolitização de legitimidade. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 156/157.

¹⁷ LAGEMANN, Eugenio. *Tributação Equitativa*. Ensaio FEE, Porto Alegre, v. 33, n. 1, ano 2001, p. 289.

¹⁸ LAGEMANN, Eugenio. *Ob. Cit.*, p. 290.

Ocorre que é de conhecimento comum a impossibilidade prática de se identificar, concreta e corretamente, a situação econômica peculiar a cada contribuinte, mesmo porque ela precisa levar em conta aspectos pessoais. A saída – que não é perfeita, mas é a que se mostrou até então possível – é utilizar *indicadores* de capacidade contributiva, fazendo que sobre eles incida a tributação (bases de tributação ou bases de incidência tributária). Tais indicadores são, basicamente, a *renda*, o *consumo* e a *propriedade*.

O ato seguinte – e dos mais importantes – é decidir (escolher!) como a tributação será estruturada, isto é, como e o que tributar, com quais limites, alíquotas e regras. A forma de exercitar tais escolhas, por quais mecanismos, técnicas, preferências e, essencialmente, as consequências dessas escolhas políticas tributárias para a matriz tributária brasileira são o objeto do próximo e último tópico.

PARTE III – ESCOLHAS QUE DELINEIAM NOSSA MATRIZ TRIBUTÁRIA: BASES DE INCIDÊNCIA E PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS

Como visto, a renda, o consumo e a propriedade são os principais indicadores para a incidência tributária (as bases de incidência). Dentre tais bases de incidência *a renda pessoal é considerada como o melhor indicador da capacidade de pagamento de uma pessoa*¹⁹ e, por isso, constitui o foco central da tributação nos países membros da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico²⁰. Segundo a perspectiva da tributação equitativa, *no sistema tributário ideal, atribui-se ao imposto sobre a renda o papel central*²¹. Não é o caso do Brasil.

“Escolheu-se” no Brasil tributar pesadamente o consumo, em detrimento da renda. Veja-se que em 1988, ano em que editada a Constituição Federal cujas escolhas fundamentais foram a igualdade e a justiça social, as alíquotas de imposto de renda no Brasil *variavam*

¹⁹ LAGEMANN, Eugenio. *Ob. cit.*, p. 290.

²⁰ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, entidade que congrega 34 dos países mais ricos do mundo e que tem como objetivo declarado promover políticas de desenvolvimento e promoção de bem estar social à população mundial, pela busca de soluções aos problemas comuns.

²¹ LAGEMANN, Eugenio. *Ob. cit.*, p.292.

de 3% a 55%, aplicadas progressivamente de acordo com o montante dos rendimentos tributáveis do contribuinte²². A despeito do imperativo constitucional da progressividade dos impostos, agiu o Parlamento e editou a Lei 7.713/1988, que reduziu para apenas duas alíquotas as faixas de imposto de renda, com teto máximo de 25% (o teto foi reduzido de 55 para 25%), já a partir de 1.1.1989.

Tratou-se de uma das mais perversas escolhas política tributária da história do Brasil, que até hoje não conseguiu retomar o modelo anterior, traindo escancaradamente a Constituição Federal²³. Mas não é só.

A tributação do patrimônio, vista como complementar à renda num sistema de tributação adequado, também é pífia no Brasil. A análise aqui será breve e limitada a dois impostos: o imposto sobre a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e o imposto sobre heranças e doações (ITCMD). A análise poderia alcançar, tranquilamente, outros impostos, mas os eleitos acima servem para a reflexão desejada²⁴.

Esses dois impostos são classificados como *impostos reais*, contrapondo-se aos *impostos pessoais*. Essa classificação leva em conta a fórmula de cálculo do tributo: se considera as condições pessoais do contribuinte, imposto pessoal; se as desconsidera, levando em conta apenas o negócio, a operação, a matéria tributável, imposto real. Nesse sentido, *são impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] limita-se a descrever um fato, ou estudo de um fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades*²⁵.

O ITCMD, que incide sobre a transmissão gratuita de propriedade (heranças e doações) é um imposto que possui um relevantíssimo papel nos países desenvolvidos: redistribuir a riqueza entre as gerações,

²² LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social. Barueri, SP: Manole, 2003, p. 202.

²³ Atualmente a lei prevê três alíquotas, com índice máximo de 27,5%.

²⁴ Para uma análise mais aprofundada do tema, importa conferir o seguinte trabalho: SILVA, Jamyl de Jesus; GASSEN, Valcir. A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social. In GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

²⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5a. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 125.

corrigindo distorções que viabilizaram extrema acumulação de capital, sem, contudo, desamparar os herdeiros ou desestimular o trabalho (como deve ser numa livre concorrência). Na OCDE, tributa-se a uma média de 15% o patrimônio transferido, via imposto sobre heranças; no Japão, esse índice chega a 55%; Na Bélgica, 50% e na França, 45%; no Reino Unido, 40% e aqui na América Latina o Chile tributa em 25%²⁶, sempre em alíquotas progressivas (de modo que pequenas heranças são isentas e as demais tributadas progressivamente).

No Brasil, como sabido, mediante autorização constitucional o Senado estabeleceu em 8% a alíquota máxima do ITCMD. Apesar disso, as alíquotas normalmente são fixas (sem progressividade) e de até 4%. É bem verdade que a própria resolução do Senado que definiu o teto de 8% previu que as alíquotas deveriam ser progressivas (o que, a rigor, já deflui da CF), mas o Judiciário – numa atuação gravemente equivocada – decidiu pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas²⁷.

A história do IPTU é um tanto similar. Alguns grandes municípios (a exemplo de São Paulo e de Belo Horizonte), no início da década de 90, estabeleceram alíquotas progressivas de IPTU segundo o valor do imóvel (progressividade fiscal), avanço barrado, mais uma vez, pelo Poder Judiciário²⁸. Decidiu o STF – assim como fez com o

²⁶ SALVADOR, Evilásio. O regressivo sistema tributário brasileiro. Carta Capital, 04.04.14, disponível em <http://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>, acesso em 3.8.2016, às 19:43h.

²⁷ O STF decidiu, historicamente, não ser possível a progressividade nas alíquotas de ITCMD, porque seria ele um “imposto real” (e não pessoal), que não comportaria essa técnica que, a rigor, serve de instrumento de viabilização da tributação segundo a capacidade contributiva. Recentemente, corrigindo esse erro histórico, o STF modificou sua posição sobre o tema, decidindo em sentido contrário, pela possibilidade das alíquotas progressivas no ITCMD (RE 562.045 – Repercussão Geral - <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=230130>).

²⁸ EMENTA: - IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1o., porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1o. (específico). (...) (RE 153.771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20.11.1996, DJ 5.9.1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

ITCMD – que a progressividade fiscal (no caso, cobrar maior alíquota de contribuintes com imóveis mais valiosos) é incompatível com os impostos reais, compreensão que permaneceu até que sobreveio a Emenda Constitucional 29/00, para dizer ao Judiciário o óbvio: que num estado social que consagra a igualdade material e a justiça social, tendo como vetor fundamental a proteção da dignidade humana, deve pagar mais impostos quem possui e manifesta maior riqueza.

Chega-se, propositadamente ao final, à tributação do consumo. As escolhas tributárias realizadas no Brasil fizeram do consumo a base de incidência por excelência em nosso sistema. Aqui, 44% da carga total incide sobre o consumo, enquanto 21% incidem sobre a renda; no Canadá, apenas 18% incidem sobre o consumo e 47% sobre a renda; nos Estados Unidos, essa proporção consumo-renda é de 18-44%, respectivamente. E a situação é ainda mais grave do que apontam tais números, pois as contribuições especiais – tão relevantes no caso brasileiro – incidem, tecnicamente, sobre o consumo, pois são repassadas aos preços dos produtos consumidos pelo cidadão. Tendo-as em conta, na prática, a tributação do consumo no Brasil pode chegar a 70%.

Exemplos pontuais revelam que, para além da eleição do consumo como principal base de incidência (o que, por si, já leva à perversa regressividade), as escolhas tributárias promovem isenções injustificáveis, a exemplo da não incidência do IPVA²⁹ sobre jatos, iates, helicópteros e afins, essencialmente porque decidiu o Judiciário que tal imposto só alcança os veículos terrestres³⁰. Como se vê, além da escolha de tributar o consumo, ainda há, em muitas situações, uma seletividade às avessas.

Há muitas e sérias consequências dessas escolhas. A principal e talvez a mais trágica é a regressividade produzida na matriz tributária. Diz-se que uma tributação é *regressiva* quando ela cobra mais tributos

²⁹ Na perspectiva aqui adotada, o IPVA é o imposto sobre o consumo, não sobre o patrimônio.

³⁰ Decidiu o STF que os estados não podem tributar embarcações a motor e aeronaves, porque o IPVA somente pode alcançar veículos terrestres (RE 134.509-AM, rel. orig. Min. MARCO AURÉLIO, red. p/ acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, 29.5.2002; e RE 255.111-SP, rel. orig. Min. MARCO AURÉLIO, red. p/ acórdão Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, 29.5.2002). Assim, declarou inconstitucionais leis do Estado de São Paulo, entre outras, que previam a cobrança.

de quem menos pode contribuir, isto é, dos mais pobres. Diante da obviedade, seria desnecessário – não fosse a realidade brasileira – dizer que a regressividade viola a capacidade contributiva e, por consequência, a igualdade material consagrada na CF. O Brasil tributa, pois, traindo sua Constituição Federal.

Dados do IPEA apontam que a carga tributária total suportada por quem auferir renda de até dois salários mínimos é de 53,9 %, que corresponde a 197 dias do ano destinados ao pagamento de tributos; já a carga total imposta aos que possuem renda superior a 30 salários mínimos é de 29%, correspondentes a 106 dias do ano³¹. Os mais pobres, como se vê, pagam o custo do país.

Não fosse o efeito anestésico³² da tributação do consumo, aliado às baixas *cidadania tributária* e *vivência constitucional* do povo brasileiro, tais dados provocariam reviravoltas, senão revoluções. É fato no Brasil que a empregada doméstica paga, proporcionalmente, mais imposto que o patrão; é inegável que o piloto do jato particular é mais tributado do que o respectivo proprietário; é manifesto, infelizmente, que mais da metade do valor pago a título de bolsa família aos extremamente pobres é retomado pelo estado, através da tributação do consumo. E tudo isso ao mesmo tempo em que o topo da pirâmide social é parcamente tributado, seja pela acanhada alíquota máxima do imposto de renda, seja pela pífia tributação do patrimônio acumulado, isso sem falar na amena tributação dos rentistas. Tudo isso reunido, aniquila a eficácia redistributiva da política fiscal brasileira.

³¹ IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Receita Pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Jun./2009. – Dados relativos ao ano de 2008, disponível em, consultado em 23.5.2016, às 11h44m.

³² Diz-se que um tributo é anestésico quando o contribuinte não sente diretamente a incidência da exação, isto é, quando paga sem (ou quase sem) perceber que o faz. Assim, *esse efeito de “anestesia fiscal” é bastante perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere a espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Dessa percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes de tributos “anestésicos” e os diretos de “irritantes”*. GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 90.

Nesse cenário, o índice de Gini³³ continua a indicar o Brasil como um dos países mais desiguais do mundo. É sabido que a perpetuação desse sistema é, também, senão principalmente, uma consequência de nossas escolhas políticas tributárias. A matriz tributária brasileira, justamente porque regressiva, marcada por escolhas políticas tomadas nos gabinetes do poder (distantes, pois, do cidadão *comum*, da voz das ruas), viabiliza a manutenção e até o aumento da desigualdade.

Embora não seja um privilégio brasileiro (o recente livro do economista Tomas Piketty – O Capital no Século XXI – estremeceu o mundo ao apontar, com dados concretos, o absurdo nível de desigualdade crescente no planeta³⁴) tem-se aqui um caso com contornos dramáticos. Segundo o autor, deve-se *sempre desconfiar de qualquer argumento proveniente do determinismo econômico quando o assunto é a distribuição da riqueza e da renda*³⁵, premissa que muito serve à reflexão aqui realizada. A análise histórica do comportamento do patrimônio e da renda feito por Piketty, essencialmente na Europa, apontou desequilíbrios graves; imagine-se se o citado estudo contemplasse o caso brasileiro.

Não há receita simples e um sistema tributário ideal não se constrói da noite ao dia, tal qual não se fez nossa atual matriz tributária regressiva e injusta, senão pelo trabalho diuturno dos detentores do poder, ao longo de séculos de favorecimentos antirrepublicanos. É preciso, ao menos, ter consciência desse estado de coisas e, a partir disso, promover um debate democrático e emancipatório com a sociedade – não apenas com os

³³ O Brasil possui um dos piores coeficientes de Gini (índice de Gini) do mundo. O índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um. O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza (zero e um, portanto, são indicadores ideais, impossíveis na prática). No Relatório de Desenvolvimento Humano 2004, elaborado pelo Pnud, o Brasil aparece com Índice de 0,591, quase no final da lista de 127 países. Apenas sete nações apresentam maior concentração de renda, dentre todos os que foram objeto de estudo.

³⁴ As respostas que encontrou no estudo, diz o autor, *baseiam-se em dados históricos e comparativos muito mais extensos que os de todas as pesquisas anteriores – abrangendo três séculos e mais de vinte países – e numa estrutura teórica inovadora que permite compreender melhor as tendências e os mecanismos em operação.* (PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI; Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 9).

³⁵ PIKETTY, Thomas. *Ob. cit.*, p. 27.

atores de sempre, nos gabinetes de Brasília e da Av. Paulista – para que o direito tributário possa, ao máximo, aproximar-se daquilo que pretender ser o Brasil: um estado pautado na dignidade humana, cujos objetivos não se realizarão enquanto alguns permanecerem usufruindo do ciclo histórico da perpetuação dos privilégios, em boa medida assegurados pelo sistema tributário.

CONCLUSÃO

Não há como negar a imbricação entre direito e poder. Nas complexas relações humanas, espaço do poder por excelência, constroem-se as situações de sujeição no seio das quais inevitavelmente operam-se as escolhas políticas. Conatural aos homens, o papel do poder vem sendo escamoteado reiteradamente no espaço do direito, essencialmente nas academias. É como se o direito fosse “puro”, isolado das relações sociais, cujos contornos em boa medida dão-se pelos desígnios do poder.

Essa perspectiva limitada foca o estudo da tributação no Sistema Tributário Nacional, que manifestamente restringe o horizonte de reflexão, sem tratar de questões cruciais, como a dignidade humana, a justiça social, os direitos fundamentais etc. É imperativo, pois, para superar o senso comum teórico dos juristas e para aproximar o direito das questões que lhe são (ou precisam ser) inescapáveis, um outro horizonte de reflexão. Nessa perspectiva, tratou-se aqui da *Matriz Tributária Brasileira*, conceituada como as escolhas políticas tributárias (ou, precisamente, o resultado delas) no campo da ação social, que, no Estado Social, precisa ter como substrato a perspectiva constitucional da igualdade entre os homens e da justiça social.

No Brasil, contudo, tem-se um sistema de tributação que privilegia a tributação do consumo e, por consequência, cobra mais impostos dos mais pobres, de quem possui menor capacidade contributiva, algo manifestamente contrário ao que prevê a Constituição Federal. A rigor, ao impor o respeito à capacidade contributiva, o constituinte estabeleceu uma consequência necessária da previsão do art. 3º. da Constituição, que define os objetivos do estado brasileiro. Dentre eles, está construir uma sociedade justa, erradicar a pobreza e diminuir a desigualdade social. Para que isso ocorra, deve-se cobrar mais tributos daqueles que mais podem pagá-los, os mais ricos.

Como consequência das escolhas políticas tributárias, os mais pobres pagam o custo do Brasil. A tributação do patrimônio e da herança é pífia e a renda, principal indicador de uma tributação equitativa num sistema ideal, não é tributada com a progressividade exigida pela Constituição, eis que o Brasil definiu em 27,5% a alíquota máxima, num sistema de apenas três alíquotas. Ao final, resta aniquilado o efeito redistributivo da tributação, o empregado de baixa renda para o dobro dos impostos do patrão e a desigualdade social brasileira segue sendo uma das maiores do mundo.

O Legislativo e o Judiciário (e também a academia), embora por vezes isentos de crítica, contribuem reiterada e decisivamente com esse estado de coisas, quando legisla e decide, respectivamente, em desfavor dos objetivos da República. Embora o Brasil tenha uma Constituição democrática e considerada avançada em direitos fundamentais, a realidade de seu povo é de desigualdade extrema e histórica, que segrega e define destinos ainda pelo nascimento, pelo ventre da mãe.

É sabida a inexistência de soluções mágicas, mas é preciso saber, também, da necessidade de um direito democrático, permeável à voz das ruas e comprometido com os objetivos do Estado Brasileiro, capaz de efetivamente com eles contribuir e de romper com a perpetuação histórica dos privilégios de poucos. Eis, então, o urgente desafio.

BIBLIOGRAFIA

AGUIAR, Roberto A. R. Direito, poder e opressão. 3a. Ed. São Paulo: Alfa-Omega, 1990.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5a. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BONAVIDES, Paulo. Teoria Constitucional da Democracia Participativa. Por um Direito Constitucional de luta e resistência; por uma Nova Hermenêutica; Por uma repolitização da legitimidade. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Do Estado Liberal ao Estado Social. BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 8a. ed. São Paulo: Malheiros.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17a. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015.

ELY, John Hart. Democracia e Desconfiança: uma teoria do controle judicial de constitucionalidade. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Estudos de Filosofia do Direito: reflexões sobre o Poder, a Liberdade, a Justiça e o Direito. 3a. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

_____. GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

LAGEMANN, Eugenio. Tributação Equitativa. Ensaios FEE, Porto Alegre, v. 33, n. 1, p. 288-306, ano 2001.

LEONETTI, Carlos Araújo. O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil. Barueri, SP: Manole, 2003.

LYRA FILHO, Roberto. O que é direito. Coleção Primeiros Passos. São Paulo: Brasiliense, 2006.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo. São Paulo: Saraiva, 1996.

PASSOS, J. J. Calmon de. Direito, poder, justiça e processo: julgando os que nos julgam. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI; Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

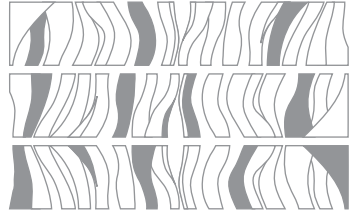
SANTOS, Boaventura de Sousa. A crítica da razão indolente: contra o desperdício da experiência. 4a. Ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SALVADOR, Evilásio. O regressivo sistema tributário brasileiro. Carta Capital, 04.04.14, disponível em <http://www.cartacapital.com.br/economia/o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>, acesso em 3.8.2016, às 19:43h.

SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN, Valcir. A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social. *In* GASSEN, Valcir (org.). Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 247-282.

WARAT, Luis Alberto *et ali*. Senso comum. *In*: ARNAUD, André-Jean (org). Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito. Rio de Janeiro, Renovar, 1999.

WEBER, Max. Conceitos Sociológicos Fundamentais. Tradução de Artur Morão. Covilhão: Universidade da Beira Interior, 2010.



ÍNDICE ANALÍTICO

A

- Trbt **Ação civil pública** - Danos difusos aos consumidores - Formação de cartel - Não ocorrência - Gás Liquefeito de Petróleo - GLP - Distribuidoras - Infrações à ordem econômica. REsp n. 1.390.875 - RS. RSTJ 242/182.
- Trbt Ação de natureza tributária - **Depósitos judiciais** - Remuneração - Erro no preenchimento da guia - Irregularidade. RMS n. 41.759 - RJ. RSTJ 242/146.
- Trbt Adicional de 1/3 de férias gozadas - **Imposto de Renda (IR)** - Incidência. REsp n. 1.459.779 - MA. RSTJ 242/69.
- Trbt Alienação de bem imóvel arrolado - **Arrolamento de bens e direitos** - Ato de arrolamento - Anulação dos efeitos. REsp n. 1.532.348 - SC. RSTJ 242/202.
- Trbt **Arrolamento de bens e direitos** - Alienação de bem imóvel arrolado - Ato de arrolamento - Anulação dos efeitos. REsp n. 1.532.348 - SC. RSTJ 242/202.
- Trbt Ato de arrolamento - Anulação dos efeitos - Alienação de bem imóvel arrolado - **Arrolamento de bens e direitos**. REsp n. 1.532.348 - SC. RSTJ 242/202.

B

- Trbt Base de cálculo - Energia elétrica - **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** - Lei n. 10.604/2002 - Subvenção econômica - Inclusão. REsp n. 1.286.705 - SP. RSTJ 242/257.

Trbt Base de cálculo - **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** - Valor total da operação - Vendas a prazo. REsp n. 1.586.158 - SP. RSTJ 242/338.

Trbt Benefício da suspensão da incidência - Impossibilidade - Lei n. 10.925/2004, art. 9º - **PIS-Importação** - Cofins-Importação. REsp n. 1.437.172 - RS. RSTJ 242/285.

C

Trbt **Cofins** - Isenção - Entidade sem fins lucrativos - Instrução Normativa n. 247/2002-SRF, art. 47, II e § 2º - Ilegalidade - Medida Provisória n. 2.158-35/2001, art. 14, X - Mensalidades de alunos. REsp n. 1.353.111 - RS. RSTJ 242/27.

Trbt Conceito de insumos - **Contribuições ao PIS e Cofins não-cumulativas** - Creditamento - Lei n. 10.637/2002, art. 3º, II - Lei n. 10.833/2003, art. 3º, II. REsp n. 1.246.317 - MG. RSTJ 242/209.

Trbt **Contribuição social** - Empregador rural - Pessoa física - Lei n. 8.212/1991, art. 22 - Lei n. 10.256/2001 - Valor da comercialização da produção rural. EDcl no REsp n. 1.070.441 - SC. RSTJ 242/134.

Trbt **Contribuições ao PIS e Cofins não-cumulativas** - Creditamento - Conceito de insumos - Lei n. 10.637/2002, art. 3º, II - Lei n. 10.833/2003, art. 3º, II. REsp n. 1.246.317 - MG. RSTJ 242/209.

D

Trbt Danos difusos aos consumidores - **Ação civil pública** - Formação de cartel - Não ocorrência - Gás Liquefeito de Petróleo - GLP - Distribuidoras - Infrações à ordem econômica. REsp n. 1.390.875 - RS. RSTJ 242/182.

Trbt **Depósitos judiciais** - Remuneração - Ação de natureza tributária - Erro no preenchimento da guia - Irregularidade. RMS n. 41.759 - RJ. RSTJ 242/146.

E

Trbt Empregador rural - Pessoa física - **Contribuição social** - Lei n. 8.212/1991, art. 22 - Lei n. 10.256/2001 - Valor da comercialização da produção rural. EDcl no REsp n. 1.070.441 - SC. RSTJ 242/134.

- Trbt Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - **Execução fiscal** - Grupo econômico - Responsabilidade tributária - Inexistência. AgRg no REsp n. 1.529.066 - PE. RSTJ 242/119.
- Trbt Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - **Execução fiscal** - Redirecionamento - Impossibilidade - Grupo econômico - Responsabilidade tributária de terceiros. AgRg nos REsp n. 1.535.048 - PR. RSTJ 242/127.
- Trbt Energia elétrica - Base de cálculo - **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** - Lei n. 10.604/2002 - Subvenção econômica - Inclusão. REsp n. 1.286.705 - SP. RSTJ 242/257.
- Trbt Entidade sem fins lucrativos - **Cofins** - Isenção - Instrução Normativa n. 247/2002-SRE, art. 47, II e § 2º - Ilegalidade - Medida Provisória n. 2.158-35/2001, art. 14, X - Mensalidades de alunos. REsp n. 1.353.111 - RS. RSTJ 242/27.
- Trbt Erro no preenchimento da guia - Irregularidade - Ação de natureza tributária - **Depósitos judiciais** - Remuneração. RMS n. 41.759 - RJ. RSTJ 242/146.
- Trbt **Execução fiscal** - Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - Grupo econômico - Responsabilidade tributária - Inexistência. AgRg no REsp n. 1.529.066 - PE. RSTJ 242/119.
- Trbt **Execução fiscal** - Garantia do juízo - Intimação da parte executada - Necessidade - Penhora - Reforço. REsp n. 1.519.685 - RS. RSTJ 242/197.
- Trbt **Execução fiscal** - Redirecionamento - Impossibilidade - Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - Grupo econômico - Responsabilidade tributária de terceiros. AgRg nos REsp n. 1.535.048 - PR. RSTJ 242/127.

F

- Trbt Formação de cartel - Não ocorrência - **Ação civil pública** - Danos difusos aos consumidores - Gás Liquefeito de Petróleo - GLP - Distribuidoras - Infrações à ordem econômica. REsp n. 1.390.875 - RS. RSTJ 242/182.
- Trbt **Funrural** - Produto rural - Aquisição por meio de terceiro intermediário - Responsabilidade tributária do adquirente - Cabimento. REsp n. 1.450.286 - CE. RSTJ 242/330.

G

- Trbt Garantia do juízo - **Execução fiscal** - Intimação da parte executada - Necessidade - Penhora - Reforço. REsp n. 1.519.685 - RS. RSTJ 242/197.
- Trbt Gás Liquefeito de Petróleo - GLP - Distribuidoras - **Ação civil pública** - Danos difusos aos consumidores - Formação de cartel - Não ocorrência - Infrações à ordem econômica. REsp n. 1.390.875 - RS. RSTJ 242/182.
- Trbt Grupo econômico - Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - **Execução fiscal** - Responsabilidade tributária - Inexistência. AgRg no REsp n. 1.529.066 - PE. RSTJ 242/119.
- Trbt Grupo econômico - Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - **Execução fiscal** - Redirecionamento - Impossibilidade - Responsabilidade tributária de terceiros. AgRg nos REsp n. 1.535.048 - PR. RSTJ 242/127.

I

- Trbt **Imposto de Renda (IR)** - Incidência - Adicional de 1/3 de férias gozadas. REsp n. 1.459.779 - MA. RSTJ 242/69.
- Trbt **Imposto de Renda (IR)** - Repetição do indébito - Moléstia grave - Pensão previdenciária - Pessoa física absolutamente incapaz e judicialmente interdita - Prescrição - Não ocorrência. REsp n. 1.125.528 - RS. RSTJ 242/149.
- Trbt **Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF)** - Rendimentos recebidos de entidade de previdência privada. REsp n. 1.354.409 - CE. RSTJ 242/277.
- Trbt **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** - Base de cálculo - Energia elétrica - Lei n. 10.604/2002 - Subvenção econômica - Inclusão. REsp n. 1.286.705 - SP. RSTJ 242/257.
- Trbt **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** - Base de cálculo - Valor total da operação - Vendas a prazo. REsp n. 1.586.158 - SP. RSTJ 242/338.
- Trbt Infrações à ordem econômica - **Ação civil pública** - Danos difusos aos consumidores - Formação de cartel - Não ocorrência - Gás Liquefeito de Petróleo - GLP - Distribuidoras. REsp n. 1.390.875 - RS. RSTJ 242/182.

Trbt Instrução Normativa n. 247/2002-SRF, art. 47, II e § 2º - Ilegalidade - **Cofins** - Isenção - Entidade sem fins lucrativos - Medida Provisória n. 2.158-35/2001, art. 14, X - Mensalidades de alunos. REsp n. 1.353.111 - RS. RSTJ 242/27.

Trbt Intimação da parte executada - Necessidade - **Execução fiscal** - Garantia do juízo - Penhora - Reforço. REsp n. 1.519.685 - RS. RSTJ 242/197.

L

Trbt Lei n. 8.212/1991, art. 22 - **Contribuição social** - Empregador rural - Pessoa física - Lei n. 10.256/2001 - Valor da comercialização da produção rural. EDcl no REsp n. 1.070.441 - SC. RSTJ 242/134.

Trbt Lei n. 10.256/2001 - **Contribuição social** - Empregador rural - Pessoa física - Lei n. 8.212/1991, art. 22 - Valor da comercialização da produção rural. EDcl no REsp n. 1.070.441 - SC. RSTJ 242/134.

Trbt Lei n. 10.604/2002 - Base de cálculo - Energia elétrica - **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** - Subvenção econômica - Inclusão. REsp n. 1.286.705 - SP. RSTJ 242/257.

Trbt Lei n. 10.637/2002, art. 3º, II - Conceito de insumos - **Contribuições ao PIS e Cofins não-cumulativas** - Creditamento - Lei n. 10.833/2003, art. 3º, II. REsp n. 1.246.317 - MG. RSTJ 242/209.

Trbt Lei n. 10.833/2003, art. 3º, II - Conceito de insumos - **Contribuições ao PIS e Cofins não-cumulativas** - Creditamento - Lei n. 10.637/2002, art. 3º, II. REsp n. 1.246.317 - MG. RSTJ 242/209.

Trbt Lei n. 10.925/2004, art. 9º - Benefício da suspensão da incidência - Impossibilidade - **PIS-Importação** - Cofins-Importação. REsp n. 1.437.172 - RS. RSTJ 242/285.

M

Trbt Medida Provisória n. 2.158-35/2001, art. 14, X - **Cofins** - Isenção - Entidade sem fins lucrativos - Instrução Normativa n. 247/2002-SRF, art. 47, II e § 2º - Ilegalidade - Mensalidades de alunos. REsp n. 1.353.111 - RS. RSTJ 242/27.

Trbt Mensalidades de alunos - **Cofins** - Isenção - Entidade sem fins lucrativos - Instrução Normativa n. 247/2002-SRF, art. 47, II e § 2º - Ilegalidade - Medida Provisória n. 2.158-35/2001, art. 14, X. REsp n. 1.353.111 - RS. RSTJ 242/27.

Trbt Moléstia grave - **Imposto de Renda (IR)** - Repetição do indébito - Pensão previdenciária - Pessoa física absolutamente incapaz e judicialmente interdita - Prescrição - Não ocorrência. REsp n. 1.125.528 - RS. RSTJ 242/149.

P

Trbt Penhora - Reforço - **Execução fiscal** - Garantia do juízo - Intimação da parte executada - Necessidade. REsp n. 1.519.685 - RS. RSTJ 242/197.

Trbt Pensão previdenciária - **Imposto de Renda (IR)** - Repetição do indébito - Moléstia grave - Pessoa física absolutamente incapaz e judicialmente interdita - Prescrição - Não ocorrência. REsp n. 1.125.528 - RS. RSTJ 242/149.

Trbt Pessoa física absolutamente incapaz e judicialmente interdita - **Imposto de Renda (IR)** - Repetição do indébito - Moléstia grave - Pensão previdenciária - Prescrição - Não ocorrência. REsp n. 1.125.528 - RS. RSTJ 242/149.

Trbt **PIS-Importação** - Cofins-Importação - Benefício da suspensão da incidência - Impossibilidade - Lei n. 10.925/2004, art. 9º. REsp n. 1.437.172 - RS. RSTJ 242/285.

Trbt Prescrição - Não ocorrência - **Imposto de Renda (IR)** - Repetição do indébito - Moléstia grave - Pensão previdenciária - Pessoa física absolutamente incapaz e judicialmente interdita. REsp n. 1.125.528 - RS. RSTJ 242/149.

Trbt Produto rural - Aquisição por meio de terceiro intermediário - **Funrural** - Responsabilidade tributária do adquirente - Cabimento. REsp n. 1.450.286 - CE. RSTJ 242/330.

Q

Trbt **Quota de contribuição do café** - Renúncia tácita à prescrição - Não ocorrência - Repetição do indébito. REsp n. 1.388.789 - RJ. RSTJ 242/156.

R

- Trbt Rendimentos recebidos de entidade de previdência privada - **Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF)**. REsp n. 1.354.409 - CE. RSTJ 242/277.
- Trbt Renúncia tácita à prescrição - Não ocorrência - **Quota de contribuição do café** - Repetição do indébito. REsp n. 1.388.789 - RJ. RSTJ 242/156.
- Trbt Repetição do indébito - **Quota de contribuição do café** - Renúncia tácita à prescrição - Não ocorrência. REsp n. 1.388.789 - RJ. RSTJ 242/156.
- Trbt Responsabilidade tributária - Inexistência - Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - **Execução fiscal** - Grupo econômico. AgRg no REsp n. 1.529.066 - PE. RSTJ 242/119.
- Trbt Responsabilidade tributária de terceiros - Empresas constituídas após o fato gerador do tributo - **Execução fiscal** - Redirecionamento - Impossibilidade - Grupo econômico. AgRg nos REsp n. 1.535.048 - PR. RSTJ 242/127.
- Trbt Responsabilidade tributária do adquirente - Cabimento - **Funrural** - Produto rural - Aquisição por meio de terceiro intermediário. REsp n. 1.450.286 - CE. RSTJ 242/330.

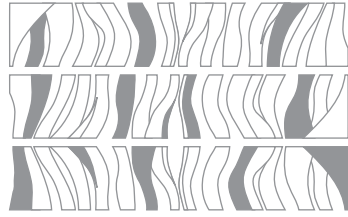
S

- Trbt Subvenção econômica - Inclusão - Base de cálculo - Energia elétrica - **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)** - Lei n. 10.604/2002. REsp n. 1.286.705 - SP. RSTJ 242/257.

V

- Trbt Valor da comercialização da produção rural - **Contribuição social** - Empregador rural - Pessoa física - Lei n. 8.212/1991, art. 22 - Lei n. 10.256/2001. EDcl no REsp n. 1.070.441 - SC. RSTJ 242/134.
- Trbt Valor total da operação - Base de cálculo - **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** - Vendas a prazo. REsp n. 1.586.158 - SP. RSTJ 242/338.

Trbt Vendas a prazo - Base de cálculo - **Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)** - Valor total da operação. REsp n. 1.586.158 - SP. RSTJ 242/338.



ÍNDICE SISTEMÁTICO

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - AGRG NO RESP

1.529.066-PE..... Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho RSTJ 242/119.
1.535.048-PR Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho RSTJ 242/127.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - EDCL NO RESP

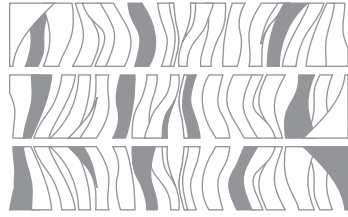
1.070.441-SC..... Rel. Min. Sérgio Kukina RSTJ 242/134.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA - RMS

41.759-RJ Rel. Min. Gurgel de Faria RSTJ 242/146.

RECURSO ESPECIAL - RESP

1.125.528-RS..... Rel. Min. Sérgio Kukina RSTJ 242/149.
1.246.317-MG..... Rel. Min. Mauro Campbell Marques RSTJ 242/209.
1.286.705-SP Rel. Min. Humberto Martins RSTJ 242/257.
1.353.111-RS..... Rel. Min. Mauro Campbell Marques RSTJ 242/27.
1.354.409-CE Rel. Min. Herman Benjamin RSTJ 242/277.
1.388.789-RJ Rel. Min. Benedito Gonçalves RSTJ 242/156.
1.390.875-RS..... Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho RSTJ 242/182.
1.437.172-RS..... Rel. Min. Herman Benjamin RSTJ 242/285.
1.450.286-CE Rel. Min. Humberto Martins RSTJ 242/330.
1.459.779-MA Rel. Min. Benedito Gonçalves RSTJ 242/69.
1.519.685-RS..... Rel. Min. Gurgel de Faria RSTJ 242/197.
1.532.348-SC..... Rel. Min. Benedito Gonçalves RSTJ 242/202.
1.586.158-SP Rel. Min. Herman Benjamin RSTJ 242/338.



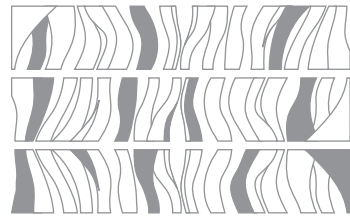
SIGLAS E ABREVIATURAS

AC	Apelação Cível
Adm	Administrativo
Ag	Agravo de Instrumento
AgRg	Agravo Regimental
AI	Argüição de Inconstitucionalidade
ANA	Agência Nacional de Águas
Anatel	Agência Nacional de Telecomunicações
Aneel	Agência Nacional de Energia Elétrica
APn	Ação Penal
AR	Ação Rescisória
CAt	Conflito de Atribuições
CC	Código Civil
CC	Conflito de Competência
CCm	Código Comercial
Cm	Comercial
CNE	Conselho Nacional de Educação
Com	Comunicação
CP	Código Penal
CPC	Código de Processo Civil
CDC	Código de Proteção e Defesa do Consumidor
CPP	Código de Processo Penal
CR	Carta Rogatória
CRI	Carta Rogatória Impugnada
Ct	Constitucional
CTB	Código de Trânsito Brasileiro
CTN	Código Tributário Nacional
Cv	Civil
D	Decreto
DL	Decreto-Lei

DNAEE	Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica
E	Ementário da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça
EAC	Embargos Infringentes em Apelação Cível
EAR	Embargos Infringentes em Ação Rescisória
EAg	Embargos de Divergência no Agravo
EC	Emenda Constitucional
ECA	Estatuto da Criança e do Adolescente
EDcl	Embargos de Declaração
EJSTJ	Ementário da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça
EI	Eleitoral
EREsp	Embargos de Divergência em Recurso Especial
ERMS	Embargos Infringentes no Recurso em Mandado de Segurança
ExImp	Exceção de Impedimento
ExSusp	Exceção de Suspeição
ExVerd	Exceção da Verdade
ExecAR	Execução em Ação Rescisória
ExecMC	Execução em Medida Cautelar
ExecMS	Execução em Mandado de Segurança
HC	<i>Habeas Corpus</i>
HD	<i>Habeas Data</i>
HSE	Homologação de Sentença Estrangeira
IDC	Incidente de Deslocamento de Competência
IExec	Incidente de Execução
IF	Intervenção Federal
IJ	Interpelação Judicial
Inq	Inquérito

IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IUJ	Incidente de Uniformização de Jurisprudência
LC	Lei Complementar
LCP	Lei das Contravenções Penais
Loman	Lei Orgânica da Magistratura
LONMP	Lei Orgânica Nacional do Ministério Público
MC	Medida Cautelar
MC	Ministério das Comunicações
MI	Mandado de Injunção
MS	Mandado de Segurança
NC	Notícia-Crime
PA	Processo Administrativo
Pet	Petição
PExt	Pedido de Extensão
Pn	Penal
Prc	Precatório
PrCv	Processual Civil
PrPn	Processual Penal
Pv	Previdenciário
QO	Questão de Ordem
R	Revista do Superior Tribunal de Justiça
Rcl	Reclamação
RD	Reconsideração de Despacho
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RHC	Recurso em <i>Habeas Corpus</i>
RHD	Recurso em <i>Habeas Data</i>
RMI	Recurso em Mandado de Injunção

RMS	Recurso em Mandado de Segurança
RO	Recurso Ordinário
Rp	Representação
RSTJ	Revista do Superior Tribunal de Justiça
RvCr	Revisão Criminal
S	Súmula
SAF	Secretaria de Administração Federal
Sd	Sindicância
SEC	Sentença Estrangeira Contestada
SF	Senado Federal
SL	Suspensão de Liminar
SLS	Suspensão de Liminar e de Sentença
SS	Suspensão de Segurança
STA	Suspensão de Tutela Antecipada
Tr	Trabalho
Trbt	Tributário



**REPOSITÓRIOS
AUTORIZADOS E
CREDENCIADOS PELO
SUPERIOR TRIBUNAL DE
JUSTIÇA**

REPOSITÓRIOS AUTORIZADOS E CREDENCIADOS PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- 01.** Lex - Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - editada pela Lex Editora S.A. - Portaria no. 1 de 19.8.1985 - DJ 21.8.1985 - **Registro revalidado** - Edital de 20.10.1989 - DJ 24.10.1989 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 11.12.2012 - DJe 13.12.2012.
- 02.** Revista de Direito Administrativo - editada pela Editora Renovar Ltda. - Portaria no. 2 de 19.8.1985 - DJ 21.8.1985 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 5.9.2007 - DJ 19.9.2007.
- 03.** Revista LTr - Legislação do Trabalho - editada pela LTr Editora Ltda. - Portaria no. 5 de 26.8.1985 - DJ 28.8.1985 - **Registro revalidado** - Edital de 20.10.1989 - DJ 24.10.1989 - **Registro alterado** - Portaria no. 5 de 22.11.2011 - DJe de 23.11.2011.
- 04.** Jurisprudência Brasileira Cível e Comércio - editada pela Juruá Editora Ltda. - Portaria no. 6 de 9.9.1985 - DJ 12.9.1985 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 9.2.2006 - DJ 15.2.2006.
- 05.** Julgados dos Tribunais Superiores - editada pela Editora Jurid Vellenich Ltda. - Portaria no. 7 de 6.11.1987 - DJ 10.11.1987 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 6.3.2001 - DJ 9.3.2001.
- 06.** Revista de Doutrina e Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios - Portaria no. 1 de 29.11.1989 - DJ 1o.12.1989 - **Registro alterado/retificado** - Portaria no. 3 de 19.6.2002 - DJ de 25.6.2002.
- 07.** Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul - Portaria no. 1 de 08.2.1990 - DJ 12.2.1990 - **Registro alterado** - Portaria no. 3 de 19.3.2010 - DJe 22.3.2010.
- 08.** Revista Jurídica Mineira - Portaria no. 3 de 2.4.1990 - DJ 4.4.1990 - **Registro cancelado** - Portaria no. 4 de 13.05.1999 - DJ 4.6.1999.
- 09.** Revista Jurídica - de responsabilidade da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. (anteriormente editada pela Notadez Informações Ltda.) - Portaria no. 4 de 2.4.1990 - DJ 4.4.1990.
- 10.** Julgados do Tribunal de Alçada do Rio Grande do Sul - Portaria no. 5 de 2.5.1990 - DJ 9.5.1990 - **Registro cancelado** - Portaria no. 8 de 16.11.2000 - DJ 24.11.2000.
- 11.** Revista de Processo - editada pela Editora Revista dos Tribunais Ltda. - Portaria no. 6 de 31.5.1990 - DJ 6.6.1990.

12. Revista de Direito Civil - editada pela Editora Revista dos Tribunais Ltda. - Portaria no. 7 de 31.5.1990 - DJ 6.6.1990 - **Registro cancelado** - Portaria no. 4 de 6.6.2000 - DJ 9.6.2000.

13. Revista dos Tribunais - editada pela Editora Revista dos Tribunais Ltda. - Portaria no. 8 de 31.5.1990 - DJ 6.6.1990.

14. Revista de Direito Público - editada pela Editora Revista dos Tribunais Ltda. - Portaria no. 9 de 31.5.1990 - DJ 6.6.1990 - **Registro cancelado** - Portaria no. 5 de 11.6.2001 - DJ 19.6.2001.

15. Revista Ciência Jurídica - editada pela Editora Ciência Jurídica Ltda. - Portaria no. 10 de 21.8.1990 - DJ 24.8.1990 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 4.7.2003 - DJ 14.7.2003.

16. Revista Jurisprudência Mineira - editada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - Portaria no. 12 de 10.9.1990 - DJ 12.9.1990.

17. Revista de Julgados do Tribunal de Alçada do Estado de Minas Gerais - Portaria no. 13 de 17.12.1990 - DJ 19.12.1990 - **Registro cancelado** - Portaria no. 10 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.

18. Jurisprudência Catarinense - editada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina - Portaria no. 1 de 22.5.1991 - DJ 27.5.1991.

19. Revista SÍNTESE Trabalhista e Previdenciária - editada pela IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 3 de 16.9.1991 - DJ 20.9.1991 - **Registro retificado** - Portaria no. 9 de 22.11.2006 - DJ 11.12.2006 - **Registro retificado e ratificado** - Portaria no. 8 de 25.10.2010 - DJe 28.10.2010.

20. Lex - Jurisprudência dos Tribunais de Alçada Civil de São Paulo - editada pela Lex Editora S.A. - Portaria no. 1 de 10.3.1992 - DJ 13.3.1992 - **Registro cancelado** - Portaria no. 6 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.

21. Jurisprudência do Tribunal de Justiça - editada pela Lex Editora S.A. - Portaria no. 2 de 10.3.1992 - DJ 13.3.1992 - **Registro retificado** - Portaria no. 9 de 16.11.2000 - DJ 24.11.2000 - **Registro cancelado** - Portaria no. 4 de 29.10.2013 - DJe de 5.11.2013.

22. Lex - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - editada pela Lex Editora S.A. - Portaria no. 3 de 10.3.1992 - DJ 13.3.1992 - **Registro cancelado** - Portaria no. 3 de 11.12.2012 - DJe 13.12.2012.

23. Revista de Previdência Social - editada pela LTr Editora Ltda. - Portaria no. 4 de 20.4.1992 - DJ 24.4.1992.

24. Revista Forense - editada pela Editora Forense - Portaria no. 5 de 22.6.1992 - DJ 6.7.1992 - **Registro cancelado** - Portaria no. 8 de 22.11.2011 - DJe de 23.11.2011.
25. Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados - editada pela Editora Jurid Vellenich Ltda. - Portaria no. 6 de 6.11.1992 - DJ 10.11.1992 - **Registro cancelado** - Portaria no. 3 de 4.7.2003 - DJ 14.7.2003.
26. Série - Jurisprudência ADCOAS - editada pela Editora Esplanada Ltda. - Portaria no. 1 de 18.2.1993 - DJ 25.2.1993 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 23.8.2004 - DJ 26.8.2004.
27. Revista Ata - Arquivos dos Tribunais de Alçada do Estado do Rio de Janeiro - Portaria no. 2 de 11.2.1994 - DJ 18.2.1994 - **Registro cancelado** - Portaria no. 3 de 4.5.1999 - DJ 18.5.1999.
28. Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região - editada pela Livraria do Advogado Ltda. - Portaria no. 3 de 2.3.1994 - DJ 7.3.1994.
29. Revista de Direito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro - Portaria no. 4 de 15.6.1994 - DJ 17.6.1994.
30. Genesis - Revista de Direito do Trabalho - editada pela Genesis Editora - Portaria no. 5 de 14.9.1994 - DJ 16.9.1994 - **Registro cancelado** - Portaria no. 4 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.
31. Decisório Trabalhista - editada pela Editora Decisório Trabalhista Ltda. - Portaria no. 6 de 2.12.1994 - DJ 6.12.1994 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 28.6.2013 - DJe 1o.7.2013.
32. Revista de Julgados e Doutrina do Tribunal de Alçada Criminal do Estado de São Paulo - Portaria no. 1 de 18.12.1995 - DJ 20.12.1995 - **Registro cancelado** - Portaria no. 5 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.
33. Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região - editada pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região - Portaria no. 1, de 11.4.1996 - DJ 22.4.1996 - **Registro cancelado** - Portaria no. 6 de 18.6.2010 - DJe 22.6.2010.
34. Lex - Jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos - editada pela Lex Editora S.A. - Portaria no. 2 de 29.4.1996 - DJ 2.5.1996 - **Registro cancelado** - Portaria no. 11 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.
35. Revista de Direito Renovar - editada pela Editora Renovar Ltda. - Portaria no. 3 de 12.8.1996 - DJ 15.8.1996.
36. Revista Dialética de Direito Tributário - editada pela Editora Oliveira Rocha Comércio e Serviços Ltda. - Portaria no. 1 de 16.6.1997 - DJ 23.6.1997 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 20.4.2016 - DJe 3.5.2016.

37. Revista do Ministério Público - Portaria no. 1 de 26.10.1998 - DJ 5.11.1998 - **Registro retificado** - Portaria no. 9 de 14.6.1999 - DJ 22.6.1999.

38. Revista Jurídica Consulex - editada pela Editora Consulex Ltda. - Portaria no. 1 de 4.2.1999 - DJ 23.2.1999 - Republicada em 25.2.1999 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 6.3.2001 - DJ 9.3.2001.

39. Genesis - Revista de Direito Processual Civil - editada pela Genesis Editora - Portaria no. 2 de 12.4.1999 - DJ 15.4.1999 - **Registro cancelado** - Portaria no. 3 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.

40. Jurisprudência Brasileira Criminal - editada pela Juruá Editora Ltda. - Portaria no. 6 de 14.6.1999 - DJ 22.6.1999 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 9.2.2006 - DJ 15.2.2006.

41. Jurisprudência Brasileira Trabalhista - editada pela Juruá Editora Ltda. - Portaria no. 7 de 14.06.1999 - DJ 22.06.1999 - **Registro cancelado** - Portaria no. 3 de 9.2.2006 - DJ 15.2.2006.

42. Revista de Estudos Tributários - editada pela marca SÍNTESE, de responsabilidade da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 8 de 14.6.1999 - DJ 22.6.1999.

43. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - editada pela Editora Brasília Jurídica Ltda. - Portaria no. 10 de 29.6.1999 - DJ 5.7.1999 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 23.8.2004 - DJ 26.8.2004.

44. Revista Interesse Público - editada pela Editora Fórum Ltda. - Portaria no. 1 de 14.3.2000 - DJ 21.3.2000.

45. Revista SÍNTESE Direito Civil e Processual Civil - editada pela IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 2 de 14.3.2000 - DJ 21.3.2000 - **Registro retificado** - Portaria no. 9 de 22.11.2006 - DJ 11.12.2006 - **Registro retificado e ratificado** - Portaria no. 8 de 25.10.2010 - DJe 28.10.2010.

46. Revista SÍNTESE Direito de Família - editada pela IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 3 de 29.3.2000 - DJ 3.4.2000 - **Registro retificado** - Portaria no. 2 de 14.9.2009 - DJe 15.9.2009 - **Registro retificado e ratificado** - Portaria no. 8 de 25.10.2010 - DJe 28.10.2010.

47. Revista ADCOAS Previdenciária - editada pela Editora Esplanada Ltda. - ADCOAS - Portaria no. 5 de 21.6.2000 - DJ 27.6.2000 - **Registro cancelado** - Portaria no. 8 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.

48. Revista ADCOAS Trabalhista - editada pela Editora Esplanada Ltda. - ADCOAS - Portaria no. 6 de 21.6.2000 - DJ 27.6.2000 - **Registro cancelado** - Portaria no. 7 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.
49. Revista de Jurisprudência ADCOAS - editada pela Editora Esplanada Ltda. - ADCOAS - Portaria no. 7 de 21.6.2000 - DJ 27.6.2000 - **Registro cancelado** - Portaria no. 9 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.
50. Revista SÍNTESE Direito Penal e Processual Penal - editada pela IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 4 de 6.3.2001 - DJ 9.3.2001 - **Registro retificado** - Portaria no. 9 de 22.11.2006 - DJ 11.12.2006 - **Registro retificado e ratificado** - Portaria no. 8 de 25.10.2010 - DJe 28.10.2010.
51. Revista Tributária e de Finanças Públicas - editada pela Editora Revista dos Tribunais - Portaria no. 6 de 11.6.2001 - DJ 19.6.2001.
52. Revista Nacional de Direito e Jurisprudência - editada pela Nacional de Direito Livraria Editora Ltda. - Portaria no. 1 de 8.4.2002 - DJ 2.5.2002 - Republicada em 19.4.2002 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 31.7.2009 - DJe 5.8.2009.
53. Revista do Tribunal Regional Federal da 5ª Região - editada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região - Portaria no. 2 de 23.4.2002 - DJ 2.5.2002 - **Registro cancelado** - Portaria no. 5 de 9.4.2010 - DJe 18.4.2010.
54. Revista Dialética de Direito Processual - editada pela Editora Oliveira Rocha Comércio e Serviços Ltda. - Portaria no. 1 de 30.6.2003 - DJ 7.7.2003. - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 20.4.2016 - DJe 3.5.2016.
55. Revista Juris Plenum - editada pela Editora Plenum Ltda. - Portaria no. 1 de 23.5.2005 - DJ 30.5.2005 - **Registro alterado** - Portaria no. 5 de 28.11.2013 - DJe 29.11.2013.
56. Revista Bonijuris - versão impressa - co-editada pelo Instituto de Pesquisas Jurídicas Bonijuris, Associação dos Magistrados do Paraná (Amapar), Associação dos Magistrados Catarinense (AMC) e Associação dos Magistrados do Trabalho IX e XII (Amatra) - Portaria no. 2 de 18.10.2005 - DJ 27.10.2005.
57. Revista Juris Plenum Trabalhista e Previdenciária - editada pela Editora Plenum Ltda. - Portaria no. 3 de 16.12.2005 - DJ 8.2.2006 - **Registro cancelado** - Portaria no. 9 de 12.12.2011 - DJe 14.12.2011.
58. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal - editada pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 4 de 2.8.2006 - DJ 9.8.2006.

59. CD-ROM - Jur Magister - editado pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 5 de 9.8.2006 - DJ 15.8.2006 - **Registro cancelado** - Portaria no. 6 de 11.12.2013 - DJe 12.12.2013.
60. DVD - Magister - editado pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 6 de 9.8.2006 - DJ 15.8.2006.
61. Revista Previdenciária e Trabalhista Gazetajuris - editada pela Editora Portal Jurídico Ltda. - Portaria no. 7 de 9.8.2006 - DJ 15.8.2006 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 8.10.2007 - DJ 18.10.2007.
62. CD-ROM - Gazetajuris - editado pela Editora Portal Jurídico Ltda. - Portaria no. 8 de 2.10.2006 - DJ 4.10.2006 - **Registro cancelado** - Portaria no. 6 de 12.11.2008 - DJe 17.11.2008.
63. Revista Magister de Direito Civil e Processual Civil - editada pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 1 de 1o.2.2008 - DJ 11.2.2008.
64. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas - editada pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 2 de 1o.2.2008 - DJ 11.2.2008.
65. Revista Brasileira de Direito das Famílias e Sucessões - editada pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 4 de 10.10.2008 - DJe 15.10.2008 - **Registro cancelado** - Portaria no. 2 de 27.11.2014 - DJe 3.12.2014.
66. Revista de Direito Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários - editada pela MP Editora Ltda. - Portaria no. 5 de 30.10.2008 - DJe 7.11.2008.
67. Portal da Rede Mundial de Computadores “editoramagister.com” - editado pela Editora Magister Ltda. - Portaria no. 7 de 15.12.2008 - DJe 17.12.2008.
68. “Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul” (versão eletrônica) - Portal da Rede Mundial de Computadores - endereço eletrônico: https://www.tjrs.jus.br/site/publicacoes/revista_da_jurisprudencia/ - editada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Grande do Sul - Portaria no. 1 de 19.2.2010 - DJe 24.2.2010 - **Registro retificado e ratificado** - Portaria no. 4 de 19.3.2010 - DJe 22.3.2010.
69. Portal da Rede Mundial de Computadores - “jurisprudência-online” - editada pela Associação dos Advogados de São Paulo - Portaria no. 2 de 19.2.2010 - DJe 24.2.2010.
70. Revista do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (versão eletrônica) - Portal da Rede Mundial de Computadores - endereço eletrônico: https://www.trf5.jus.br/revista_jurisprudencia/ - editado pelo Tribunal Regional da 5ª Região - Portaria no. 5 de 9.4.2010 - DJe 13.4.2010.

71. DVD ROM Datadez - de responsabilidade da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. (anteriormente editado pela Notadez Informações Ltda.) - Portaria no. 7 de 10.9.2010 - DJe 14.9.2010 - **Registro cancelado** - Portaria no. 6 de 22.11.2011 - DJe 23.11.2011.

72. Portal da Rede Mundial de Computadores - “Plenum On-line” - endereço “www.plenum.com.br” - editado pela Plenum Editora Ltda. - Portaria no. 1 de 31.1.2011 - DJe 2.2.2011.

73. DVD-ROM - Juris Síntese DVD - editado pela marca “Síntese”, de propriedade da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 2 de 31.1.2011 - DJe 2.2.2011.

74. Portal da Rede Mundial de Computadores - “JURIS SÍNTESE ONLINE” - endereço eletrônico: <https://online.sintese.com/> - produto digital da marca Síntese, de propriedade da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 3 de 29.4.2011 - DJe 3.5.2011.

75. Portal da Rede Mundial de Computadores - “SINTESENET” - endereço eletrônico: <https://online.sintese.com/> - produto digital da marca Síntese, de propriedade da IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. - Portaria no. 4 de 29.4.2011 - DJe 3.5.2011.

76. DVD-ROM Juris Plenum Ouro - de responsabilidade da Editora Plenum Ltda. - Portaria no. 7 de 22.11.2011 - DJe 23.11.2011.

77. CD-ROM “JURID - Biblioteca Jurídica Digital”, versão “Jurid Premium” - de propriedade da JURID Publicações Eletrônicas Ltda. - Portaria no. 1 de 7.5.2012 - DJe 9.5.2012 - **Registro cancelado** - Portaria no. 1 de 19.11.2014 - DJe 19.11.2014.

78. Portal da Rede Mundial de Computadores - endereço eletrônico: <https://coad.com.br/juridico> - produto “COAD/ADV/CT - Advocacia Dinâmica e Consultoria Trabalhista”, de propriedade da Atualização Profissional COAD Ltda. - Portaria no. 1 de 28.2.2013 - DJe 4.3.2013 - **Registro cancelado** - Portaria no. 3 de 3.10.2013 - DJe de 7.10.2013.

79. Revista “Jurisprudência Catarinense” (versão eletrônica) - Portal da Rede Mundial de Computadores - endereço eletrônico: <https://busca.tjsc.jus.br/revistajc/> - editada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina - Portaria no. 1 de 6.4.2015 - DJe 8.4.2015.



Projeto gráfico

Coordenadoria de Multimeios - STJ

Editoração

Gabinete do Ministro Diretor da Revista - STJ

Impressão

Capa: Gráfica do Conselho da Justiça Federal - CJF
Miolo: Seção de Reprografia e Encadernação - STJ