MARCIANO SEABRA DE GODOI

QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

DIALÉTICA

São Paulo - 2006

© **Marciano Seabra de Godoi**

DIALÉTICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados a
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/Fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 85-7500-152-3

Na capa, reproduz-se, em destaque,
detalhe de obra de **Marola Omartem.**

Projeto (miolo)/Editoração Eletrônica: Mars

Fotolito da Capa: Duble Express

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Godoi, Marciano Seabra de
Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF / Marciano Seabra de Godoi. – São Paulo : Dialética, 2006.

Bibliografia.
ISBN 85-7500-152-3

1. Brasil. Supremo Tribunal Federal - Jurisprudência 2. Direito tributário - Jurisprudência - Brasil I. Título.

06-1864 CDU-347.991:336.2(81)(094.9)

Índices para catálogo sistemático:

1. Jurisprudência : Supremo Tribunal Federal : Brasil : Direito tributário
347.991:336.2(81)(094.9)

Para Vanessa,

onde a dor não tem razão.

Sumário

Introdução e Metodologia 9

I - Métodos de Interpretação do Direito Tributário 12

II - Princípio da Legalidade 18

III - Princípio da Anterioridade 32

IV - Princípio da Igualdade 35

V - Imunidades 43

VI - Livre Exercício de Atividade Econômica e "Sanções Políticas" 55

VII - Contribuições 57

VIII - Taxas 87

IX - ICMS 96

X - Imposto sobre a Renda 108

XI - Imposto sobre Produtos Industrializados 119

XII - Crimes contra a Ordem Tributária 128

Índice Sistemático 133

Índice Alfabético de Assuntos 138

Referências Bibliográficas 142

Introdução e Metodologia

Em 2001, coordenamos um grupo de pesquisadores que se debruçaram sobre a jurisprudência tributária do STF, privilegiando a análise de acórdãos posteriores à entrada em vigor da Constituição de 1988. O resultado veio a lume em 2002, com a publicação da obra coletiva *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF* (São Paulo: Dialética, 367 páginas).

O volume que ora se publica é fruto da pesquisa, desta vez individual, dos acórdãos, dos resultados de julgamento (cujos acórdãos ainda não se publicaram) e dos votos individuais (cujos julgamentos ainda estão em curso) que os Ministros do STF produziram nos últimos anos, em matéria tributária. A ênfase da pesquisa recaiu nos temas enfrentados pelo STF que possuem maior relevo e impacto sobre a prática atual do Direito Tributário brasileiro, bem como sobre a teoria e a ciência do Direito Tributário.

A ciência do Direito Tributário, no Brasil, tradicionalmente relegou a segundo plano o estudo organizado e a crítica sistemática da jurisprudência. As dissertações de mestrado e as teses de doutorado raramente tomam por objetivo estudar rigorosamente os acórdãos dos tribunais para identificar-lhes tendências, influências, defeitos, virtudes, o que quer que seja. Nem mesmo as monografias que os bacharéis produzem ao final do curso de graduação em Direito costumam focalizar a jurisprudência. Quase toda a ênfase é dada à doutrina, não sendo raro encontrar obras doutrinárias de prestígio que ignoram ou se mantêm alheias à jurisprudência, inclusive a jurisprudência de tribunais de cúpula como o STJ e o STF.

Por outro lado, já agora fora do campo acadêmico, é comum ouvirmos nos corredores forenses a expressão "jurisprudência há para todo gosto, basta procurá-la bem". Até mesmo alguns juízes mais irreverentes costumam registrar essa expressão em suas sentenças, quando se deparam com uma petição em que o advogado recorre a um precedente isolado ou já abandonado pelo Tribunal de origem, ou mesmo relativo a determinada lei que já se encontra revogada. É também muito difundida a crença de que muitos juízes primeiro decidem o caso segundo seu senso íntimo ou pessoal de justiça, e só depois recorrem aos *repertórios de jurisprudência* para colher uma outra decisão que haja aplicado aquele seu ponto de vista previamente definido.

O presente livro elege a jurisprudência do STF como objeto de um estudo que se pretende rigoroso e útil, não constituindo, em absoluto, um tradicional *repertório de jurisprudência*. Nosso propósito é aprofundar a iniciativa que tivemos em 2001 no sentido de tomar a jurisprudência como objeto preferencial de estudo acadêmico/científico e como referência central para a práxis do Direito Tributário. A tarefa a que nos propusemos foi a de coligir os acórdãos do STF em matéria tributária, lê-los integralmente, compreender os raciocínios e os argumentos de cada voto, identificando a formação, a perpetuação ou o rompimento de determinada corrente de entendimento.

É comum ouvir-se dos membros dos Poderes Executivo e Legislativo a respeitosa frase: "decisão do STF não se comenta, se cumpre". Mas para a ciência do Direito, é essencial comentar e analisar tais decisões, tanto em seus aspectos teóricos quanto em seus efeitos práticos. Da mesma forma como é importante conhecer em detalhes a evolução legislativa sobre determinado tributo, ou conhecer as correntes teóricas em que se dividem os doutrinadores do Direito Tributário, é essencial conhecer em detalhes e em profundidade a *doutrina do Direito Tributário* que vai se formando paulatinamente *no seio do STF*. É importante conhecer não só a conclusão do Tribunal sobre determinado assunto, mas a sua fundamentação, que eventualmente é múltipla e bastante desigual entre os Ministros.

Contudo, não é objetivo deste livro submeter a jurisprudência tributária do STF a uma crítica *externa* de conteúdo. Por exemplo: não é nosso objetivo qualificar como "correta" ou "incorreta" a decisão da maioria do Plenário no sentido da constitucionalidade da contribuição dos inativos e pensionistas do setor público instituída pela Emenda 41/2003, ou no sentido da inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo do PIS/Cofins pela Lei 9.718/98. Essa crítica externa de conteúdo é muito importante e saudável e deve ser feita com mais intensidade pela doutrina brasileira, mas em outro tipo de obras e publicações. Aqui, trata-se de uma pesquisa voltada à organização, sistematização e explicação didática do entendimento do STF sobre determinado problema concreto ou sobre determinada interpretação de uma norma constitucional-tributária.

Permitimo-nos fazer na presente pesquisa tão-somente críticas *de forma* ou críticas *internas* de conteúdo. Quando um voto afirma que está decidindo no mesmo sentido do que o Tribunal decidiu anos atrás no Recurso nº X, é necessário que o pesquisador leia a íntegra do acórdão a que se fez remissão para identificar eventual equívoco (crítica *interna* de conteúdo). Quando um Ministro analisa determinado aspecto de um

problema concreto, de uma realidade fática ou de uma determinada norma, mas deixa sem análise outro aspecto igualmente relevante, cabe uma crítica de forma ou *procedimental*. Também é importante que o pesquisador, lendo um acórdão complexo com quase uma dezena de votos e centenas de páginas, consiga identificar os argumentos decisivos, os argumentos secundários e as correntes de opinião que se formam entre os Ministros. É comum que dois Ministros cheguem às mesmas conclusões por caminhos metodológicos bem distintos - e, portanto, possam vir a divergir futuramente numa questão semelhante. Também faz parte da pesquisa identificar se o posicionamento de um Ministro quanto ao problema X mostra-se ou não coerente com o posicionamento do mesmo Ministro quanto ao problema Y.

O produto final da pesquisa mostra-se de múltipla utilidade. Para a academia, serve de matéria-prima para ulteriores críticas externas de conteúdo. Para os estudantes de graduação ou que se preparam para concursos públicos, serve de instrumento didático de organização e conhecimento do *direito vivo* que é muito mais rico que as palavras frias do texto legal. Para os advogados e procuradores em geral, serve de ferramenta para demonstrar em juízo seu direito e também para auxiliar na avaliação da viabilidade de determinada tese jurídica em função de outras teses semelhantes já julgadas pelo STF. E para os próprios magistrados e mesmo para os Ministros e assessores dos Ministros do STF, espera-se que a presente pesquisa possa ser duplamente útil: por um lado, poupando-lhes ou abreviando-lhes o trabalho de investigação sobre o que já se decidiu (por quem e por quais motivos) quanto a determinado tema na jurisprudência do STF; em segundo lugar, fornecendo-lhes uma visão ao mesmo tempo *de dentro* (pois preocupada em primeiro lugar com a coerência interna dos julgados e dos votos) e *de fora* (pois oriunda de alguém que não tomou parte efetivamente dos debates que culminaram nas decisões comentadas).

Quanto à operacionalização da pesquisa, a mesma foi extremamente facilitada pelo avançado grau de informatização do STF. Todos os acórdãos publicados nas últimas décadas encontram-se disponíveis na íntegra e podem ser acessados com agilidade e segurança pela página eletrônica do Tribunal. Outra importante ferramenta de pesquisa é a publicação do *Informativo STF*, de periodicidade semanal, que dá notícia dos principais julgamentos ocorridos no Pleno e nas duas Turmas. Finalmente, cabe elogiar essa extraordinária iniciativa de cidadania e transparência que é a transmissão ao vivo (e sua repetição em horários alternativos) das sessões plenárias do STF pelo canal televisivo *TV Justiça*.

I - Métodos de Interpretação do Direito Tributário

1. O IPVA sobre Aeronaves e Embarcações: Adoção da Interpretação Histórica e Sistemática em Detrimento da Literalidade

É muito comum encontrarmos na doutrina e na jurisprudência a afirmação de que, no Direito Tributário, o método literal ou gramatical de interpretação tem mais peso do que nos outros ramos do Direito. Essa concepção, que a doutrina clássica há muito aponta como ultrapassada[1], mostra-se errônea também quando confrontada com a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal.

É paradigmático o julgado envolvendo a incidência ou não do IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) sobre aeronaves e embarcações. Nos RE 134.509 (embarcações) e 255.111 (aeronaves), ambos julgados definitivamente na sessão plenária de 29.05.2002 (*DJ* 13.09.2002 e 13.12.2002, respectivamente), tratava-se de decidir se o mencionado imposto estadual poderia ou não incidir sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, à luz do art. 155, III da Constituição Federal de 1988.

O Relator dos recursos, Ministro Marco Aurélio, não teve dúvidas em aplicar no caso a interpretação literal ou gramatical, e entender por "veículo automotor" (expressão utilizada pela Constituição para conferir a competência tributária aos Estados) "todo e qualquer veículo terrestre, aéreo, aquático ou anfíbio dotado de autopropulsão motriz, destinado ao transporte de pessoas ou cargas" (fl. 366 dos autos do RE 134.509). Portanto sua conclusão foi pela incidência do IPVA sobre as embarcações.

Após o voto do Ministro Marco Aurélio no RE 134.509, o Ministro Francisco Rezek votou em sentido diametralmente oposto. O Ministro Rezek reconheceu que o acórdão recorrido estava equivocado quando afirmava que haveria impossibilidade de se cobrar IPVA porque a União já cobrava licenças de trânsito em relação às embarcações. Modificando a fundamentação do acórdão recorrido (mas mantendo sua conclusão), o Ministro Rezek decidiu que não poderiam ser tributadas as embarcações em função da interpretação histórica e sistemática que deu à expressão constitucional "veículos automotores". Vejamos.

[1] Vide, por exemplo, as clássicas obras dos italianos Antonio Berliri (*Principios de Derecho Tributario*, volume I, tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964) e Ezio Vanoni (*Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias*, tradução de Martín Queralt, Madrid: Instituto de Estúdios Fiscales, 1973).

Pela interpretação histórica, o Ministro Rezek lembrou que o IPVA sucedeu (em 1985, com a entrada em vigor da EC 27) a Taxa Rodoviária Única, cobrada tão-somente dos automóveis e demais veículos de trânsito terrestre, não havendo nada nos trabalhos preparatórios da EC 27 que indicasse que o novo imposto se dirigia a um campo muito maior de incidência. O Ministro Rezek lançou mão da interpretação sistemática buscando demonstrar que navios e aeronaves não são vinculados aos Municípios ou aos Estados, e sim a órgãos de controle federais.

Também o Ministro Sepúlveda Pertence relembrou o Parecer do Procurador Moacir Antônio Machado da Silva, que defendia que a questão devia ser resolvida com base nas interpretações histórica, sistemática e teleológica. Neste Parecer, restou consignado que a tributação de aeronaves e embarcações pelos Estados iria provocar graves conflitos federativos pois todos os registros de aeronaves e embarcações são feitos no âmbito federal, não tendo os Estados-Membros qualquer ingerência sobre a disciplina do tráfego aéreo ou marítimo. Guiando-se pela interpretação sistemática, o Parecer ressalta que os textos legais brasileiros, quando se referem a aeronaves e embarcações, nunca utilizam a terminologia "veículos automotores". Os demais Ministros do Pleno acompanharam os votos dos Ministros Rezek e Sepúlveda Pertence.

Trata-se de um típico caso em que a interpretação literal ou gramatical cedeu frente à interpretação histórico-sistemática. Esse precedente também demonstra que é ilusório pensar que a "interpretação literal" é sempre a mais *restritiva*. Nesse equívoco incidiu o art. 111 do Código Tributário Nacional, ao dispor que se deve interpretar "literalmente" a legislação tributária que disponha sobre isenção, exclusão do crédito tributário etc. Muitas vezes, a interpretação *literal* faz com que a norma abranja um universo muito maior de casos do que aquele que teríamos com a aplicação da interpretação histórica ou teleológica.

Para além do resultado do caso concreto, são muito expressivas algumas afirmações do voto do Ministro Rezek sobre o *papel do doutrinador e do estudioso do Direito Tributário*. O Ministro Rezek afirmou que se espera do tributarista que ele nos diga não "aquilo que pensa sobre o significado das palavras" a partir do dicionário, mas que estude e explique "o histórico do tributo" e os dados sobre a realidade fática e normativa que cercam a figura tributária (fls. 374-375).

Por fim, cabe registrar que, ao contrário da doutrina de corte formalista que quase sempre condena a interpretação histórica e o valor interpretativo dos trabalhos preparatórios e do processo legislativo, o STF lança mão de tais cânones interpretativos com bastante freqüência.

2. A Pretensa Imunidade do ICMS quanto às Operações Interestaduais com Petróleo, Combustíveis e Energia Elétrica (art. 155, § 2º, X, *b* da Constituição): Novo Abandono da Literalidade em Favor da Interpretação Teleológica

No caso anterior, do IPVA, a interpretação histórica e sistemática levou ao resultado da não-tributação de uma realidade que a interpretação meramente literal da Constituição autorizaria tributar. No caso das operações interestaduais com petróleo, derivados e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, *b* da Constituição), o STF novamente abandonou a interpretação literal - mas então o resultado foi a possibilidade de tributação.

Segundo o art. 155, § 2º, X, *b* da Constituição, o ICMS "não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica". A interpretação literal indica, sem maiores hesitações, a imunidade pura e simples dessas operações com relação ao ICMS.

Contudo, o Relator do RE 198.088, Ministro Ilmar Galvão, interpretou o referido dispositivo no sentido de que, nessas operações interestaduais, o imposto cabe integralmente ao Estado de destino das mercadorias. Segundo o Relator, a Constituição não estaria aí criando qualquer norma de imunidade, mas simplesmente prestigiando "os Estados consumidores em detrimento dos Estados produtores" (fl. 621). Vale dizer, o conteúdo do dispositivo (improvável do ponto de vista estritamente gramatical) seria: o ICMS não incide na saída dessas mercadorias do Estado produtor, mas incide sobre a entrada dessas mercadorias no Estado consumidor.

Após o voto do Relator, votou o Ministro Marco Aurélio, que observou que o texto constitucional não dá margens a bipartir a operação em "saída não tributada" e "entrada tributada". Além disso, o Ministro Marco Aurélio ressaltou que consta da norma o termo "operações", vocábulo que tem o nítido significado de compra e venda. Nas palavras do Ministro,

> "a expressão, tão própria ao tributo em comento, 'operações relativas à circulação de mercadorias' faz presumir a saída de um estabelecimento e a entrada em outro, mesmo porque o objeto da operação, a menos que extraviado, não fica, em si, no ar. A venda, a remessa de mercadoria ao adquirente pressupõe a saída e a chegada, fenômenos físicos que integram algo único, ou seja, a operação." (fl. 631)

Não há dúvidas de que essa interpretação do Ministro Marco Aurélio era a que melhor se coadunava com o sentido vernacular e mesmo com o sentido estritamente técnico da referida norma constitucional (tendo em conta o sentido de "operações"). Contudo, e por isso se trata de um caso paradigmático e extremamente rico do ponto de vista da metodologia e da interpretação jurídicas, a tradicional argumentação em função da *fidelidade ao texto* teve que ceder em função de uma dupla argumentação: a argumentação em função das *razões* possivelmente subjacentes ao texto normativo e em função das *conseqüências* provocadas pela interpretação.

Tanto o Ministro Jobim quanto o Ministro Ilmar Galvão trouxeram à baila razões claramente plausíveis para a norma ter sido escrita com o sentido defendido por eles: o imposto único federal incidente sobre as operações com petróleo e energia elétrica, existente na Carta pretérita, deixou de existir com a Constituição de 1988, mas em compensação se criou a exação (*royalty*) prevista no art. 20, § 1º da Constituição, compensação que carreia substanciosos recursos aos Estados produtores de energia elétrica, petróleo e derivados. Como essa compensação já atende aos interesses dos Estados produtores, o art. 155, § 2º, X, *b* da Constituição, teria vindo simplesmente determinar que, nas operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica, toda a tributação compete ao Estado de destino. Essa interpretação, ainda que preterível de um ponto de vista de *fidelidade ao texto,* era a única que, segundo as palavras do Ministro Jobim, se encaixava no "contexto geral ou no funcionamento do tributo". Para o Ministro Sepúlveda Pertence, era a única interpretação "coerente com o sistema" (fl. 656). Tanto essas razões eram plausíveis que o próprio Ministro Marco Aurélio reconheceu que as mesmas levavam "a uma solução justíssima, *de lege ferenda. De lege lata,* não" (fl. 650).

Mas a argumentação que parece ter sido realmente a decisiva entre a maioria do Pleno (que acompanhou o Relator) foi aquela *guiada pelas conseqüências* advindas da interpretação. Com efeito, a prevalecer a interpretação mais recomendada do ponto de vista literal/gramatical (e mesmo do ponto de vista da noção técnica do vocábulo "operações"), as distorções mercadológicas seriam gritantes, pois os consumidores iriam sempre preferir adquirir combustíveis e derivados em Estados vizinhos. No exemplo do Ministro Ilmar Galvão, "empresas de ônibus de Brasília iriam abastecer-se em Anápolis, obviamente" (fl. 647).

Nos debates, o Ministro Marco Aurélio insistia que o texto constitucional estava sendo distorcido com a interpretação dos Ministros Jobim e Galvão: "Não está na norma, Excelência. Onde se diz que não incide na operação, leia-se incide em parte da operação, envolvido o Estado destinatário, ou seja, a alusiva ao recebimento da mercadoria. É isso? Vamos reescrever a Constituição." (fl. 647) Note-se no raciocínio do Ministro Marco Aurélio a prevalência da *argumentação em função da fidelidade ao texto.*

A resposta do Ministro Galvão foi exatamente apelar para a argumentação *prospectiva,* que se guia pelas *conseqüências da interpretação:* "O contrário seria o caos total." O mesmo fez o Ministro Jobim: "V. Exa é quem está criando uma situação nova, que vai criar um caos no sistema tributário brasileiro." (fl. 648)

Esse diálogo é interessantíssimo e merece reprodução pois ilustra bem o embate de duas importantes vertentes da argumentação jurídica. Ao ser instado pelo Ministro Jobim a refletir sobre as conseqüências do seu voto (argumento pragmático e voltado para o futuro), respondeu o Ministro Marco Aurélio (argumento de fidelidade e voltado ao passado): "Não posso, como intérprete, por maior que seja a tentação que sofro, tentação evolutiva, abandonar os parâmetros da Constituição." (fl. 649) E concluiu: "Já se disse que a Carta atual é quase uma Carta decaída. Que venha uma emenda para corrigir o que nela está." (fl. 649)

O Ministro Sepúlveda Pertence proferiu voto que resumiu didaticamente o *impasse interpretativo* do caso concreto. Mesmo reconhecendo que o texto da norma realmente indicava o acerto da interpretação do Ministro Marco Aurélio, essa mesma interpretação "não encontraria nenhuma explicação racional e desafiaria qualquer inspiração isonômica, como também, ao invés de solver conflitos, agravaria o conflito que a regulação nacional tendeu a evitar" (fl. 657). O Ministro Sepúlveda utilizou-se então da técnica da redução teleológica[2] do sentido da expressão "operações destinadas a outros Estados".

[2] Na feliz definição do jurista alemão Karl Larenz, interpretar é uma atividade mediadora pela qual o intérprete procura *compreender* o sentido de um texto que se lhe converteu *problemático.* Nessa procura, o intérprete deve identificar circunstâncias *hermeneuticamente relevantes* que serão utilizadas como *indícios* tendo em vista chegar ao significado que *aqui e agora* se mostra como o mais *pertinente* entre outros *possíveis.* A *redução teleológica* do sentido da norma é a técnica de interpretação pela qual se prefere um sentido menos amplo do que indicaria o sentido literal mais provável da norma, pois esse sentido menos amplo é o único que se sustenta frente às demais circunstâncias relevantes da interpretação, notadamente os propósitos da norma. Isso demonstra que o critério gramatical ou literal é ao mesmo tempo *sempre necessário* (pois fixa o máximo e o mínimo sentido literal possível da norma) mas *quase nunca suficiente* para revelar ao intérprete o sentido da norma que se mostra o mais pertinente entre muitos possíveis. Cfr. LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho,* tradução de Marcelino Rodríguez Molinero, Barcelona: Ariel, 1994, pp. 316-320.

Como se viu nos dois casos acima, a aplicação do método *teleológico* vem inegavelmente ganhando terreno em detrimento da *literalidade* na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Outra evidência disso é o resultado do julgamento do Inquérito 1.769 (*DJ* 30.09.2005), em que o método teleológico prevaleceu (é certo que por escassa maioria) sobre a interpretação restritiva/literal da norma do art. 327, § 2º do Código Penal. Ainda que não se trate de matéria tributária, é importante explicar esse julgado, pois o mesmo revela uma *tendência interpretativa* que confirma e aprofunda a postura adotada nos casos tributários abordados acima.

Para verificar se tinha ou não decorrido o prazo de prescrição do crime de peculato, os Ministros do STF tiveram de interpretar a norma do Código Penal que determina o aumento de pena "quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público". Tratava-se de saber se esse aumento de pena era aplicável a um crime em tese cometido pelo Governador de Estado.

Debateu-se longamente sobre a necessidade de, em nome da *tipicidade estrita* do Direito Penal, conferir interpretação literal/restritiva à norma. O Relator, Ministro Carlos Velloso, que votou pela aplicação do art. 327, § 2º ao caso concreto, reconheceu que "numa interpretação literal do texto, poder-se-ia concluir que o Governador, denunciado pelo crime de peculato, não se incluiria no dispositivo legal indicado". O Ministro Gilmar Mendes, que restou vencido, a certa altura clamou por "respeito à reserva legal restrita". Seis dos onze Ministros entenderam que o raio de abrangência da norma, que deve ser interpretada em sua *ratio,* alcança inclusive os Chefes do Poder Executivo. Prevaleceu o entendimento do Ministro Carlos Velloso de que a inclusão dos chefes de governo no raio de alcance do dispositivo "não implica interpretação analógica ou extensiva, mas, simplesmente, interpretação compreensiva do texto. Está-se, simplesmente, interpretando a norma, observada a sua razão e a sua finalidade."

II - Princípio da Legalidade

3. Constitucionalidade da Delegação Legal para a Fixação *in Concreto*, por Meio de Decreto, das Alíquotas da Contribuição para o Custeio do Seguro contra Acidentes do Trabalho - SAT

A chamada *Contribuição do SAT* é devida pelas empresas ao INSS e sua arrecadação destina-se a financiar o custeio das indenizações pagas pela seguridade social aos trabalhadores que sofrerem acidentes do trabalho (vide art. 7º, XXVIII da Constituição Federal[1]).

A exação tem a seguinte estrutura: uma lei ordinária (Lei 8.212/91, art. 22, II) institui a base de cálculo (total da remuneração paga mensalmente pelas empresas aos segurados empregados e avulsos) e três alíquotas (1%, 2% e 3%) que serão aplicáveis a "empresas em cuja atividade preponderante" o risco de acidentes do trabalho for considerado - por decretos do Executivo - respectivamente *leve, médio* ou *grave*. Ou seja, a lei *por si mesma* não determina quais as atividades empresariais específicas que se submeterão a cada uma das três alíquotas: isso fica a cargo de decretos do Poder Executivo.

O Decreto 356/91, por exemplo, traz anexa uma "Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco - Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT". Nesta Relação, a atividade dos bancos, por exemplo, é considerada de risco *leve* (alíquota de 1%), enquanto a atividade da indústria de calçados é de risco *médio* (alíquota de 2%) e a atividade de siderurgia é de risco *grave* (alíquota de 3%).

O § 3º do art. 22 da Lei 8.212/91 determina que tais enquadramentos podem ser revistos por decreto caso as estatísticas venham a demonstrar, por exemplo, que uma atividade considerada de risco leve vem apresentando um índice crescente de acidentes do trabalho:

> "§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes."

[1] "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa."

No RE 343.446 (Relator Ministro Velloso, julgado em 20.03.2003, *DJ* 04.04.2003), o Plenário do STF enfrentou a seguinte questão: viola a legalidade tributária estrita (art. 150, I da Constituição) a delegação da Lei 8.212/91 para que decretos promovam o enquadramento e alterações de enquadramento de atividades empresariais específicas em cada uma das alíquotas previstas na lei? O Plenário considerou, à unanimidade, que tal delegação não viola a legalidade tributária estrita. O único voto escrito foi o do Relator, Ministro Velloso, e não estavam presentes à sessão os Ministros Marco Aurélio e Moreira Alves. Não votou a Ministra Ellen Gracie, pois ela houvera sido a Relatora do acórdão recorrido, oriundo do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e que restou afinal confirmado pelo STF.

O voto do Relator rechaçou a alegação de que a Lei 8.212/91 (art. 22, II) estivesse concedendo uma "delegação pura" aos decretos. O Ministro Velloso acompanhou a fundamentação da Ministra Ellen Gracie presente no acórdão recorrido (do TRF da 4ª Região), segundo a qual o que é exigido pelo princípio da legalidade tributária estrita é que a lei em sentido formal esgote a *definição* dos "parâmetros e padrões" da incidência (alíquota, base de cálculo, contribuintes, fato gerador). Entendeu-se que pode ser tarefa delegada aos decretos a "aferição dos dados e elementos" concretos da realidade fática, para seu enquadramento naqueles "parâmetros e padrões" necessariamente fixados em lei formal. Depois de afirmar que tanto a base de cálculo quanto a alíquota devem vir determinadas pela própria lei, o Relator conclui:

> "Em certos casos, entretanto, a aplicação da lei, no caso concreto, exige a aferição de dados e elementos. Nesses casos, a lei, fixando parâmetros e padrões, comete ao regulamento essa aferição. Não há falar, em casos assim, em delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica (C.F., art. 5º, II) e da legalidade tributária (C.F., art. 150, I)." (fls. 1.404-1.405)

Cabem algumas observações quanto ao voto que fixou a orientação do STF com respeito à constitucionalidade da contribuição do SAT. Em primeiro lugar, o voto afirma em certo trecho que a Lei 8.212/91 teria delegado aos decretos, sem que isso violente a estrita legalidade tributária, "a complementação dos conceitos de 'atividade preponderante' e 'grau de risco leve, médio ou grave' (...)" (fl. 1.404). A proposta de que os decretos em matéria tributária possam se prestar à "complementação de conceitos" legais parece ser bem mais ampla do que a simples afirmação de que os decretos podem "aferir dados e elementos da realidade" para permitir a aplicação, caso a caso, dos dispositivos legais.

Por outro lado, o trecho acima citado faz menção ao problema do conceito de "atividade preponderante" como se o mesmo também se referisse aos limites da delegação legislativa frente ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Contudo, o art. 22 da Lei 8.212/91 em nenhum momento operou delegações (implícitas ou explícitas) no que diz respeito a uma possível "complementação", via decreto, do conceito de "atividade preponderante" em cada empresa. Há delegação legal (art. 22, § 3º) tão-somente quanto ao enquadramento de tipos de atividade (serviços portuários, serviços bancários, indústria metalúrgica etc.) nos graus de risco de acidentes - e conseqüentemente nas três alíquotas. Quanto ao que se deve entender por "atividade preponderante em cada empresa", isso decorre diretamente da interpretação da própria lei. Ou seja, não se trata de algo cuja definição a lei "delegou" aos decretos. Trata-se de um conceito pressuposto na própria lei, cabendo aos decretos ou aos intérpretes simplesmente explicitá-lo.

É muito mais racional e acorde com o espírito da contribuição que financia o SAT que o grau de risco seja aferido tendo em vista a atividade preponderante desenvolvida em *cada estabelecimento empresarial* e não tomando em conta todos os empregados de uma pessoa jurídica que tenha diversos estabelecimentos praticando atividades diferentes. A atividade preponderante "por estabelecimento" era prevista corretamente no Decreto 612/92 (art. 26, § 1º), mas o Decreto 2.173/97 dispôs em seu art. 26, § 1º, que se considera "preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos-residentes". Essa aferição *por empresa* foi considerada ilegal pelo STJ, que continua aplicando no particular o referido Decreto 612/92, a menos que não haja identificação dos estabelecimentos por CNPJ's distintos (vide o decidido no EREsp 604.660, 1ª Seção, Relator o Ministro João Otávio de Noronha, *DJ* 01.07.2005).

3.1. O caráter inovador da jurisprudência sobre a contribuição do SAT

Diante do decidido no acórdão do RE 343.446 (julgamento realizado em março de 2003), cabe indagar se se trata de uma jurisprudência inovadora ou simplesmente da aplicação à contribuição do SAT de uma linha jurisprudencial já consolidada anteriormente. Nas páginas finais de seu voto no RE 343.446, o Ministro Velloso dá a entender que o decidido pelo STF no RE 290.079 (relativo ao salário-educação) seria um precedente aplicável ao caso do SAT e que apontaria para a constitucionalidade da delegação legal contida no art. 22, II da Lei 8.212/91:

> "No julgamento do RE 290.079/SC, decidimos questão semelhante. Lá, a norma primária, D.L. 1.422/75, art. 1º, § 2º estabeleceu que a alíquota seria fixada pelo Poder Executivo, observados os parâmetros e padrões postos na norma primária. No meu voto, fiz a distinção da delegação pura, que a Constituição não permite, da atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei." (fl. 1.405)

Ocorre, contudo, que no RE 290.079 (Relator Ministro Galvão, julgado em 17.10.2001, *DJ* 04.04.2003) o Plenário do STF afirmou a constitucionalidade de uma delegação legislativa contida na disciplina de uma figura *não tributária* à luz de uma ordem constitucional distinta da atual. Em pesquisa anterior[2], analisamos com detalhes o teor e a fundamentação do decidido pelo Plenário do STF no RE 290.079. Em síntese, pode-se afirmar que nesse acórdão o STF decidiu que a norma contida no § 2º do art. 1º do Decreto-lei 1.422/75 (que delegava ao Executivo a fixação e alteração da alíquota da contribuição do salário-educação) não se mostrava arbitrária e por isso se adequava à sistemática da Constituição de 1967/69, que tomava a contribuição do salário-educação como uma espécie não tributária. O acórdão desse RE 290.079 foi um dos precedentes que levaram o Plenário do STF a adotar na sessão de 26.11.2003 a Súmula 732 (*DJ* 09.12.2003): "É constitucional a cobrança da contribuição do salário-educação, seja sob a Carta de 1969, seja sob a Constituição Federal de 1988, e no regime da Lei 9.424/96."

Mas no acórdão do RE 290.079 também restou decidido - e isso nos parece o mais importante para comparação com a contribuição do SAT - que a delegação legislativa presente no Decreto-lei 1.422/75 não se adequava ao princípio da legalidade tributária estrita contida na Constituição de 1988 (art. 150, I) e que por isso mesmo tal delegação não poderia ser exercitada depois da entrada em vigor da atual Constituição.

O trecho final da ementa do acórdão prolatado no RE 290.079, após afirmar que a Constituição de 1988 recepcionara a contribuição do salário-educação (art. 212) e conferira-lhe caráter tributário (art. 149), ressalvou expressamente: "(...) só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2º do seu art. 1º, em face de sua incompatibili-

[2] Vide GODOI, Marciano Seabra de; OLIVEIRA, Pablo Henrique e SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. "Contribuições: Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 92-96.

dade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita (...)". Esse trecho indica claramente que, ao contrário do que pode sugerir a remissão do Ministro Velloso, o STF decidiu no RE 290.079 pela incompatibilidade de delegações legislativas como as do salário-educação e da contribuição do SAT com a legalidade tributária estrita (art. 150, I da Constituição de 1988).

Portanto, a comparação que o Ministro Velloso faz em seu voto (RE 343.446) entre a delegação legislativa da contribuição do salário-educação (art. 1º do Decreto-lei 14.522/75) e a delegação legislativa da contribuição do SAT (art. 22, § 3º da Lei 8.212/91) deve ser vista com ressalva. A primeira norma está no bojo da legislação de uma figura não tributária que se submetia à lógica da Constituição de 1967/69, ao passo que a segunda está no bojo da legislação de uma figura tributária (contribuição de seguridade social) que se submete por inteiro à *legalidade tributária estrita* contida no art. 150, I da Constituição de 1988. Parece-nos assim que o Plenário do STF inovou no julgamento do RE 343.446, pois decidiu ser válida, mesmo perante a legalidade tributária estrita do art. 150, I da Constituição de 1988, uma norma que delega a decretos do Executivo a aferição de dados e parâmetros necessários para possibilitar a aplicação *in concreto* da norma de incidência tributária.

A linha jurisprudencial que o STF parece ter inaugurado no julgamento do RE 343.446 pode inclusive levar a Corte a rever seu posicionamento sobre a impossibilidade da aprovação, por decreto do Executivo, da Planta Genérica de Valores para fins de lançamento do IPTU (vide RE 87.763, Pleno, e 96.825, 2ª Turma). O mesmo raciocínio que levou o STF a aceitar no RE 343.446 que o Executivo pode aferir "dados e parâmetros" para fins de enquadrar atividades específicas nas alíquotas da contribuição do SAT pode levar o Tribunal a voltar a adotar a tese - defendida por Geraldo Ataliba[3] - de que a Planta Genérica de Valores do IPTU consiste em meros desdobramentos fáticos (a serem aferidos a partir da realidade do mercado imobiliário e do mercado da construção civil) de uma base de cálculo fixada verdadeira e tão-somente pela lei que institui o IPTU. Aliás, a doutrina de Geraldo Ataliba que foi combatida pelo Ministro Moreira Alves no julgamento do RE 96.825[4] foi expressamente citada e apoiada pelo voto do Ministro Velloso no RE 343.446.

[3] No voto do Ministro Moreira Alves no RE 96.825, é transcrito o seguinte trecho de um artigo publicado por Geraldo Ataliba na *Revista de Direito Público* nº 11: "Ora, é de se perguntar, que significa a planta de valores, senão uma escala de índices por áreas, como critérios a serem levados em conta na avaliação de cada imóvel, nos procedimentos de lançamento? Se os valores imobiliários não são estáticos, mas variam, no tempo e no espaço; se a apuração destas variações é matéria de fato, não jurídica; se sua atualização e revisão constantes são imperativos da arrecadação e mesmo de justiça fiscal, como objetar a que o decreto o faça periodicamente?" O mesmo poderia ser perguntado acerca do enquadramento de atividades empresariais nas alíquotas constantes do art. 22, II da Lei 8.212/91, em função da evolução fática dos graus de risco de acidentes do trabalho.

De qualquer modo, o decidido no RE 343.446 parece constituir uma negação da chamada teoria da "reserva absoluta de lei formal" ou "tipicidade fechada", segundo a qual o legislador deve descrever os elementos da obrigação tributária com *total precisão,* esgotando *definitivamente* todas as valorações da realidade, o que reduziria o papel dos decretos e dos intérpretes/aplicadores a um "mero mecanismo de subsunção lógico-dedutiva"[5]. Quanto às tarefas de definir a data do vencimento do tributo e o eventual mecanismo de correção monetária do valor da dívida tributária, a jurisprudência do STF[6] também considera (vencidos os Ministros Pertence, Velloso e Marco Aurélio) que o legislador pode delegar tais atribuições a decretos do Poder Executivo (vide RE 140.669 com acórdão do Plenário publicado em 14.05.2001 e, mais recentemente, RE 195.218 com acórdão da 1ª Turma publicado em 02.08.2002).

4. Crédito-prêmio do IPI

Durante o regime militar, um dos diversos programas de benefícios fiscais voltados ao incentivo das exportações era o chamado crédito-prêmio do IPI, criado pelo Decreto-lei 491/69. O art. 1º deste Decreto-lei concedia às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados "créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente". O benefício ficou conhecido como crédito-prêmio do IPI pois esses créditos tributários poderiam

[4] Para uma explicação detalhada do que restou argumentado e decidido nesse RE 96.825, vide GODOI, Marciano Seabra de e VIOTTI, Cristiano Augusto Ganz. "Legalidade Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 256-259.

[5] A teoria da "reserva absoluta de lei formal" ou "tipicidade fechada" é adotada e exposta por Alberto Xavier no estudo "Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* volume 120, Madri, 1975, pp. 1.257-1.309.

[6] Para maiores detalhes sobre a definição dessa linha jurisprudencial no STF, vide GODOI e VIOTTI, *op. cit.,* pp. 250-253.

ser deduzidos do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as operações no mercado interno e, caso houvesse excedente, o mesmo poderia ser compensado no pagamento de outros impostos federais das empresas exportadoras. O valor do crédito-prêmio era calculado pela aplicação das alíquotas previstas na Tabela do IPI sobre o valor das exportações dos fabricantes de produtos manufaturados.

Paulatinamente, o Governo federal passou a aprovar decretos-leis que procuravam "deslegalizar" a matéria e transferi-la à discricionariedade da burocracia governamental. O Decreto-lei 1.118/70, por exemplo, transferiu ao Poder Executivo a prerrogativa de "fixar, em caráter excepcional, alíquotas, exclusivamente para efeito do estímulo fiscal à exportação, superiores ou inferiores às indicadas" na Tabela do IPI. O STF não julgou a constitucionalidade desse tipo de delegações ao Poder Executivo. O que foi julgado pelo STF foi a constitucionalidade de dois Decretos-leis (1.724/79 e 1.894/81) que autorizaram o Ministro da Fazenda a aumentar, reduzir ou mesmo extinguir os benefícios do crédito-prêmio. Vejamos o contexto de tais Decretos-leis.

Em 1979, os Decretos-leis 1.658 e 1.722 definiram um cronograma para o término (em junho de 1983) da fruição do crédito-prêmio. Contudo, os Decretos-leis 1.724 e 1.894 autorizaram que o Ministro da Fazenda alterasse ou descumprisse discricionariamente tal cronograma. Veja-se o teor do art. 3° do Decreto-lei 1.894 e a amplidão dos poderes que transferia ao Ministro da Fazenda:

> "Art. 3° O Ministro da Fazenda fica autorizado, com referência aos incentivos fiscais à exportação, a:
> I - estabelecer prazo, formas e condições, para sua fruição, bem como reduzi-los, majorá-los, suspendê-los ou extingui-los, em caráter geral ou setorial;
> II - estendê-los, total ou parcialmente, a operações de venda de produtos manufaturados nacionais, no mercado interno, contra pagamento em moeda de livre conversibilidade;
> III - determinar sua aplicação, nos termos, limites e condições que estipular, às exportações efetuadas por intermédio de empresas exportadoras, cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes."

No RE 186.623 (Relator o Ministro Velloso), cujo julgamento terminou em 26 de novembro de 2001 (*DJ* 12.04.2002), a maioria do Plenário decidiu que eram inconstitucionais as delegações contidas no art. 1° do Decreto-lei 1.724/79 ("O Ministro de Estado da Fazenda fica autorizado a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1° e 5° do Decreto-lei n° 491, de 5 de março de 1969") e no art. 3°, I do Decreto-lei 1.894/81 (acima transcrito). Vencidos os Ministros Maurício Corrêa, Ilmar Galvão, Nelson Jobim e Octavio Gallotti (que afirmaram não se tratar de um benefício propriamente tributário, mas sim financeiro), a maioria do Pleno considerou que o aumento ou a extinção do crédito-prêmio era matéria submetida à reserva de lei e que a delegação contida no art. 1° do Decreto-lei 1.724/79 e no art. 3°, I do Decreto-lei 1.894/81, vulnerava a norma do art. 6°, parágrafo único da Constituição de 1967/69: "Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; quem for investido na função de um deles não poderá exercer a de outro."

Respondendo ao argumento do Ministro Ilmar Galvão de que o crédito-prêmio do IPI não era uma figura tributária (e, portanto, fugia à reserva de lei formal), o Ministro Pertence obtemperou em seu voto:

> "Não sei a que outro título, que não o de estímulo fiscal, como denomina o próprio decreto-lei questionado, o Decreto-Lei 1.724, poderia uma autoridade administrativa ser autorizada a conceder créditos a particulares, até conversíveis em pecúnia, quando não servissem ao pagamento de tributos. Ou isso é incentivo fiscal, ou não terá título constitucional de legitimação. Entendo que é incentivo fiscal, categoria que não tem um *numerus clausus* de modalidades admissíveis. E, como tal, a meu ver, sujeito ao princípio da legalidade."

Respondendo ao argumento também do Ministro Galvão de que o próprio Decreto-lei 491/69, que criou o crédito-prêmio, previu diversas hipóteses de delegação de poderes ao Executivo para se viabilizar a operacionalização do incentivo, observou o Ministro Moreira Alves que o problema não era haver delegação legislativa, e sim o teor e alcance daquela delegação específica promovida pelos Decretos-leis em questão, delegação que não estava sujeita "a qualquer padrão determinado" pelo Decreto-lei e que poderia levar inclusive à extinção do benefício instituído por diploma com força de lei.

No RE 180.828 (*DJ* 14.03.2003), cujo julgamento ocorreu em 14.03.2002, o Plenário voltou a decidir nos mesmos termos do RE 186.623, com os mesmos votos vencidos.

Em dezembro de 2004, já com a participação dos novos Ministros nomeados pelo atual Presidente da República, o Plenário julgou o RE

208.260 (Redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio, *DJ* 28.10.2005), em que a totalidade dos Ministros então presentes[7] (vencido somente o Ministro Maurício Corrêa que se aposentara em maio de 2004) ratificou o entendimento anterior de que era inconstitucional a delegação contida no art. 1º do Decreto-lei 1.724/79 e no art. 3º, I do Decreto-lei 1.894/81.

Em seu voto vencido, o Ministro Maurício Corrêa afirmou que baseava seu entendimento pela constitucionalidade dos dispositivos na jurisprudência do próprio STF acerca de um caso semelhante, o da delegação legislativa contida na sistemática de cobrança da contribuição do Instituto do Açúcar e do Álcool (IAA). Contudo, no caso da contribuição do IAA[8], a delegação legislativa permitia que o Executivo (Conselho Monetário Nacional) simplesmente reajustasse o valor da contribuição, respeitado um limite percentual definido pelo Decreto-lei 1.712/79 (o que se adequava à norma do art. 21, § 2º, I da Constituição de 1967/69). Já no caso da delegação relativa ao crédito-prêmio do IPI, a mesma não tinha qualquer limite objetivo e poderia chegar até a extinção do benefício - daí sua inconstitucionalidade.

No RE 208.260, a Fazenda Nacional (recorrente) alegou que o crédito-prêmio era matéria de "Direito Financeiro/Econômico" e não de Direito Tributário, afirmando que "em direito econômico, as estritas legalidade tributária e indelegabilidade de atribuições paralisariam a ação do Governo e inviabilizariam a função reguladora do Estado, certo que os estímulos às exportações, entre os quais os créditos-prêmios, demandam recursos de toda a sociedade, não se tratando de direito individual tributário". Também alegou a Fazenda Nacional a "inexistência de ofensa ao princípio da indelegabilidade dos poderes, na medida em que o art. 25 do A.D.C.T. reconheceu a validade e a eficácia das delegações ao Poder Executivo ocorridas sob a égide das Constituições pretéritas". Ambas as alegações foram rechaçadas pelo Plenário, tendo esclarecido o Ministro Joaquim Barbosa que o art. 25 do ADCT naturalmente não tem o condão de convalidar delegações inquinadas de inconstitucionalidade desde a origem.

[7] O Ministro Jobim, que havia votado pela constitucionalidade da delegação nos RE 180.828 e 186.623, reformulou seu voto no RE 208.260 e passou a acompanhar a maioria.

[8] Para detalhes acerca da posição firmada pelo STF no caso da contribuição do IAA, vide GODOI; OLIVEIRA e SALIBA, *op. cit.*, pp. 96-98.

4.1. A questão da extinção do crédito-prêmio do IPI em junho de 1983 ou sua sobrevivência até os dias atuais: entendimento do STJ e edição da Resolução do Senado 71/2005

Como expusemos no item anterior, os diversos acórdãos em que o STF analisou a constitucionalidade da legislação do crédito-prêmio do IPI criado pelo Decreto-lei 401/69 trataram tão-somente da questão da delegação legislativa que autorizava o Ministro da Fazenda a reduzir, aumentar ou mesmo extinguir o benefício. A questão da extinção do crédito-prêmio em junho de 1983 (conforme determinado pelos Decretos-leis 1.658 e 1.722, ambos de 1979) não foi objeto de deliberação. Contudo, dois Ministros se manifestaram explicitamente sobre essa questão em seus votos no RE 208.260. O Ministro Nelson Jobim afirmou em sua retificação de voto que "o benefício nasceu exatamente com o § 1º do artigo 1º do referido Decreto, que hoje é matéria vencida, porque já foi revogado". Já o Ministro Gilmar Mendes foi mais analítico e aduziu:

> "Em face da declaração de inconstitucionalidade, entendo, apenas como 'obiter dictum', que os dispositivos do DL 1.658/79 e do DL 1.722/79 se mantiveram plenamente eficazes e vigentes. Assim, a extinção do crédito-prêmio de IPI deu-se, gradativamente, tal como se pode verificar: em 1979, redução de 30% (...); em 1980, redução de 20%; em 1981, redução de 20%; em 1982, redução de 20% e 10% até 30 de junho de 1983."

No Superior Tribunal de Justiça, prevalecia até o ano de 2005 o entendimento de que o art. 1º, II, do Decreto-lei 1.894/81[9] teria revogado tacitamente o cronograma (fixado nos Decretos-leis 1.658/79 e 1.722/79) que levava ao término do benefício em 30 de junho de 1983. Além disso, o benefício estaria em vigor até hoje em função de não se tratar - segundo esse entendimento inicial do STJ - de um "benefício setorial" enquadrável no art. 41 do ADCT. Exemplos de acórdãos do STJ neste sentido são os proferidos pela 1ª Turma no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 250.914 (*DJ* 28.02.2000) e pela 2ª Turma no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 292.647 (*DJ* 02.10.2000, Relator Ministro Franciulli Netto).

[9] "Art. 1º Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado: (...) II - o crédito de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969."

Contudo, em 2005, a 1ª Seção do STJ voltou a examinar a matéria (REsp 541.239, Relator o Ministro Luiz Fux, julgamento finalizado em 09.11.2005[10]), e concluiu por maioria de votos que não houve revogação (pelo art. 1°, II do Decreto-lei 1.894/81 ou por qualquer outro dispositivo) da norma que definiu o cronograma de extinção do benefício do crédito-prêmio, que portanto deixou de ter existência jurídica em 30 de junho de 1983. Essa decisão do STJ tem a mesma fundamentação do *obiter dictum* contido no voto do Ministro Gilmar Mendes acima mencionado.

Aproximadamente um mês após o término do julgamento do STJ acerca da sobrevivência ou não do crédito-prêmio depois de 20.06.1983, o Senado Federal aprovou a Resolução 71/2005 (*DJ* 27.12.2005). A Resolução 71/2005 pode ser dividida em duas partes. Numa primeira parte, faz o que é usual e corriqueiro em se tratando de resolução editada com base no art. 52, X da Constituição Federal: remete a acórdãos definitivos oriundos do controle difuso de constitucionalidade do STF e suspende a execução de dispositivos declarados inconstitucionais pela Corte Suprema. No caso da Resolução 71/2005, os acórdãos do STF a que se fez menção foram os relativos aos RE 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359 (analisados acima), e os dispositivos cuja execução se suspendeu foram exatamente os que o STF julgou inconstitucionais nos referidos recursos: art. 1° do Decreto-lei 1.724/79 e art. 3°, I do Decreto 1.894/81, que conferiam poderes ao Ministro de Estado para reduzir, aumentar ou extinguir o crédito-prêmio.

Mas a Resolução do Senado 71/2005 tem outra parte bastante *curiosa*. O documento, ademais de suspender a execução dos dispositivos declarados inconstitucionais pelo STF, buscou avançar uma interpretação "oficial" que leva à afirmação da vigência atual do benefício do crédito-prêmio. Nos "consideranda" da Resolução, afirma-se: "Considerando as disposições expressas que *conferem vigência* ao estímulo fiscal conhecido como 'crédito-prêmio de IPI', instituído pelo art. 1° do Decreto-lei n° 491, de 5 de março de 1969, em face dos arts. 1° e 3° do Decreto-Lei n° 1.248, de 29 de novembro de 1972; dos arts. 1° e 2° do Decreto-Lei n° 1.894, de 16 de dezembro de 1981 (...)" - destacamos. A maioria desses dispositivos é o que embasou, no STJ, o pleito de sobrevivência do crédito-prêmio até os dias atuais (vide REsp 541.239).

[10] Acórdão ainda não publicado. Vide maiores detalhes no *Informativo STJ* n° 267, de 7 a 11 de novembro de 2005.

Não é usual que uma Resolução do Senado editada nos termos do art. 52, X da CF, faça menção a uma série de dispositivos que nem chegaram a ser examinados nos julgamentos do STF a que a mesma Resolução se refere.

No último item de seus "consideranda", a Resolução 71/2005 afirma que o STF "em diversas ocasiões, declarou a inconstitucionalidade de termos legais com a ressalva final dos dispositivos legais em vigor". A frase é ambígua. Não se sabe se essas "diversas ocasiões" são relativas aos julgados do STF sobre o crédito-prêmio ou são relativas ao mecanismo geral do controle difuso. O fato é que, em seus julgados que trataram do crédito-prêmio do IPI, o STF não se manifestou em nenhum momento sobre a permanência em vigor deste ou daquele dispositivo que dava existência ao crédito-prêmio: a questão era tão-somente a da constitucionalidade das delegações ao Ministro da Fazenda.

Finalmente, em sua parte "dispositiva", a Resolução do Senado, após decretar a suspensão da execução dos dispositivos legais declarados inconstitucionais no controle difuso pelo STF (e que não se referem ao prazo de vigência do crédito-prêmio), afirma que resta "preservada a vigência do que remanesce do art. 1° do Decreto-lei n° 491, de 5 de março de 1969". Ao parecer, buscou-se editar uma espécie de "lei interpretativa" travestida de resolução do Senado.

Em nossa opinião, a Resolução é eficaz somente quanto à suspensão da execução do art. 1° do Decreto-lei 1.724/79 e do art. 3°, I do Decreto 1.894/81. São ineficazes e não surtem qualquer efeito jurídico as demais afirmações e disposições da Resolução 71/2005, no sentido da permanência em vigor do crédito-prêmio. O STJ não permitiu que o legislador desrespeitasse sua jurisprudência por intermédio do art. 4° (segunda parte) da Lei Complementar 118/2005[11], e provavelmente fará

[11] "Art. 3° Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1° do art. 150 da referida Lei.
Art. 4° Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3°, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional."
O STJ analisou esses artigos no EREsp 327.043 (1ª Seção, acórdão ainda não publicado) e no REsp 714.397 (1ª Turma, *DJ* 02.05.2005). Sobre o tema, vide GODOI, Marciano Seabra de. "A Lei Complementar n° 118/05 e o Polêmico Conceito de 'Lei Expressamente Interpretativa' no Direito Tributário Brasileiro", *Revista Fórum de Direito Tributário* n° 15, 2005, pp. 75-86.

o mesmo quanto à Resolução do Senado 71/2005. Se o Poder Judiciário chegou à conclusão definitiva de que o crédito-prêmio se extinguiu em 1983, nada impede que o legislador recrie a figura para vigorar a partir de agora, ou mesmo que recrie a figura determinando que seus benefícios sejam retroativos. Mas escapa à competência do Poder Legislativo determinar, num juízo interpretativo superposto à interpretação já dada pelo STJ, que o crédito-prêmio *na verdade* não se extinguiu em 1983. Isso seria uma clara afronta à independência do Poder Judiciário.

Esse entendimento quanto à ineficácia da Resolução do Senado foi o adotado pela 1ª Seção do STJ em recente julgamento (EREsp 396.836, sessão de 08.03.2006). Contudo, nesse julgamento a 1ª Seção reverteu o posicionamento anterior, e decidiu (pelo voto de desempate do Ministro-Presidente Francisco Falcão) que o crédito-prêmio não foi extinto em 1983. Nesse julgamento de 08.03.2006, não houve deliberação da Seção a respeito da aplicação ao crédito-prêmio do art. 41 do ADCT, que trata da revogação de incentivos fiscais de natureza setorial. Esta última decisão do STJ (pela não-revogação do benefício em 1983) ainda pode vir a ser alterada, pois nos próximos meses dois novos Ministros serão incorporados à 1ª Seção.

5. Princípio da Legalidade Tributária, Reserva de Iniciativa do Poder Executivo e Instituição de Tributo *diretamente* por Emenda Constitucional (Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.031, 2.659 e 2.724)

No julgamento do mérito da ADI 2.031 (Relatora Ministra Ellen Gracie, sessão plenária de 03.10.2002, *DJ* 17.10.2003), o STF fixou claramente alguns entendimentos importantes relacionados ao princípio da legalidade. Em primeiro lugar, reafirmou-se a jurisprudência já consolidada na Corte no sentido de que a Constituição de 1988 não alberga, no processo legislativo de matéria tributária, a reserva de iniciativa exclusiva do Poder Executivo que prevalecia na Carta de 1967/69 (art. 57, I)[12]. Esse entendimento também restou reafirmado, dentre outros, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.659 (Relator Jobim, *DJ* 06.02.2004) e 2.724 (Relator Gilmar Mendes, *DJ* 02.04.2004).

No acórdão da ADI 2.031[13], também se fixou o entendimento unânime (e já adiantado no julgamento da medida cautelar) de que uma

[12] Sobre o tema, vide GODOI e VIOTTI, *op. cit.*, pp. 255-256.

[13] Sobre as questões relativas a alegações de vícios formais do processo legislativo relativo à EC 21/1999, decididas pelo STF no julgamento da cautelar da ADI 2.031 e confirmadas no julgamento do mérito da ação, vide GODOI; OLIVEIRA e SALIBA, "Contribuições: Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 103-106.

emenda constitucional pode, ela mesma, instituir um tributo em seus elementos fundamentais ou repristinar legislação ordinária anterior que contenha aqueles elementos. O contexto do julgado era o seguinte: as Leis ordinárias que instituíram a CPMF (9.311/96 e 9.539/97) já haviam perdido vigência e eficácia quando da promulgação da EC 21/99, que recriou a CPMF e repristinou as mencionadas Leis ordinárias. Na exordial da ADI, alegou-se que uma emenda constitucional não poderia ela própria revigorar aquelas leis decaídas, pois isso retiraria do Chefe do Poder Executivo o poder de veto quanto à matéria aprovada no Parlamento. Citando entendimentos anteriores do Ministro Sepúlveda Pertence, a Relatora ponderou que, se o veto presidencial pode ser rejeitado pela maioria absoluta do Parlamento, não há problema algum na criação direta de tributo por emenda, que tem *quorum* de aprovação maior, de 3/5 dos membros de cada casa legislativa. Também foi lembrada a seguinte afirmação do Ministro Moreira Alves no sentido de que não faria sentido o STF decidir que emenda constitucional estaria impossibilitada de instituir tributos: "a não ser assim, estaríamos diante de uma situação realmente delicada: a de admitir que medida provisória pode criar tributos, mas emenda constitucional não possa fazê-lo".

III - Princípio da Anterioridade

6. Não-aplicação do Princípio da Anterioridade a Emenda Constitucional que prorroga a CPMF, mas é Publicada a menos de 90 Dias do Término do Prazo da Emenda em Vigor

A CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) é uma contribuição de seguridade social que neste ano de 2006 completará dez anos de existência[1]. O curioso é que, apesar de os partidos que assumem o poder considerarem a CPMF um tributo necessário, estratégico e essencial à governabilidade, as emendas constitucionais que criaram e mantiveram a cobrança do tributo ao longo desses dez anos nunca ousaram assumir seu caráter permanente, preferindo insistir numa provisoriedade sempre renovada. Mas ao longo desses dez anos houve duas mudanças sensíveis no perfil do tributo: sua alíquota praticamente dobrou (passando de 0,20% para 0,38%) e o volume arrecadado[2], que no início era integralmente gasto com a saúde, agora é aplicado no custeio geral da previdência social e no Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza[3].

Nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.666 e 2.673 (Relatora Ministra Ellen Gracie, sessão de 03.10.2002, *DJ* 06.12.2002), o STF deparou-se com o seguinte quadro: a cobrança da CPMF seria extinta em 18.06.2002, conforme previsto na Emenda 21/99[4]. No Projeto de Emenda Constitucional para nova prorrogação da CPMF aprovado na Câmara em 2002 constava um dispositivo determinando que a cobrança da contribuição com base na nova emenda respeitaria o prazo de anterioridade de 90 dias do art. 195, § 6º da Constituição. No Senado Federal, o Projeto foi aprovado, mas houve a supressão da regra da anterioridade, sendo que a Emenda Constitucional 37/2002 foi publicada no

1 A Emenda que autorizou a instituição da CPMF foi a 12, de 1996. A contribuição começou a ser cobrada em janeiro de 1997, com base na Lei 9.311/96. A Emenda 12/96 determinava que a CPMF seria cobrada por um prazo máximo de dois anos.

2 Em 1997, primeiro ano em que foi cobrada, a CPMF rendeu R$ 6,9 bilhões (valores correntes) aos cofres federais. Em 2001, R$ 17,2 bilhões (valores correntes). Em 2005, o tributo alcançou a arrecadação de R$ 29 bilhões, superior à de qualquer imposto federal com exceção do Imposto sobre a Renda. Fonte: página eletrônica da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br).

3 Vide art. 84, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

4 A Emenda 21/99 prorrogou por exatos três anos a cobrança da CPMF, prazo que se contou a partir de 18 de junho de 1999.

DOU de 13.06.2002. Nas Ações Diretas 2.666 e 2.673, partidos políticos de oposição alegaram a inconstitucionalidade formal da EC 37/2002 (vício no processo legislativo pelo fato de o Projeto de Emenda não ter retornado à Câmara) e a violação material do art. 195, § 6º da Constituição pela EC 37/2002, que determinou a cobrança imediata da CPMF.

O voto da Ministra Ellen Gracie considerou que não havia vício formal na tramitação do Projeto de Emenda Constitucional. Segundo a Relatora, o Senado Federal não promoveu qualquer alteração substancial no Projeto de Emenda ao suprimir a cláusula da anterioridade, pois como a EC 37/2002 não majorou a CPMF[5] e foi publicada antes do término do período de cobrança da CPMF estabelecido pela Emenda anterior, houve mera prorrogação e o princípio da anterioridade "não teria efeito nenhum, pois inaplicável ao caso" (fl. 7 do acórdão). A Ministra parece não ter levado em conta que a Câmara, mesmo que não estivesse *obrigada* (por uma cláusula pétrea) a determinar a aplicação do prazo de 90 dias, assim o determinou expressamente no Projeto de Emenda que aprovou. Se o constituinte derivado resolve fixar a regra da anterioridade para um caso concreto não abrangido pela cláusula pétrea da anterioridade, não parece correto considerar aquela norma constitucional derivada como *inaplicável* ou *sem efeito:* mais parece que se trata de uma norma válida como outra qualquer, que simplesmente cercou a exigência tributária com mais garantias do que aquelas que o constituinte derivado estava necessariamente obrigado a adotar. Talvez por isso o Ministro Sepúlveda Pertence haja afirmado em seu voto que tinha "algumas dúvidas quanto à existência ou não de alteração substancial".

Independentemente da discussão quanto ao vício formal no processo legislativo da EC 37/2002, havia uma interessante questão substantiva do princípio da anterioridade tributária a ser resolvida pelo Plenário. Faltavam cinco dias para o término da cobrança da CPMF (término que ocorreria em 18 de junho de 2002, nos termos da EC 21/99) quando foi publicada a Emenda 37, que determinou que a cobrança seria permitida até 31 de dezembro de 2004. Poder-se-ia considerar que a cobrança teria de ficar suspensa entre o término do período anterior e a data em que se completassem 90 dias da publicação da emenda que dera novo fundamento normativo para a cobrança. O voto da Relatora confirmou que a jurisprudência do STF reputa o princípio da anterioridade como cláusula pétrea[6], mas que, em casos em que não há "solução de

5 Foram mantidos a alíquota, a base de cálculo e demais elementos do tributo previstos na Lei 9.311/96.

6 No voto que proferiu no RE 228.796 (Pleno, sessão de 22.09.1999 e *DJ* 03.03.2000), o Ministro Celso de Mello citou a jurisprudência da Corte para caracterizar o prin-

continuidade temporal" entre o término do período anterior de cobrança e a publicação do novo fundamento normativo, não tem aplicação o princípio da anterioridade. Portanto, se a EC 37 houvesse sido publicada seis dias depois, em 19 de junho de 2002, haveria necessariamente de ser respeitado o prazo de 90 dias para a cobrança da CPMF, mesmo que tal prazo não fosse mencionado no corpo da Emenda, ou ainda que o corpo da Emenda contivesse norma expressa determinando a inaplicabilidade do prazo[7].

7. Edição da Súmula 669: Alteração do Prazo de Recolhimento do Tributo não se sujeita ao Princípio da Anterioridade

Em pesquisa coletiva anterior ultimada em 2002, afirmávamos que "a jurisprudência do STF entende que a alteração do prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita à regra da anterioridade". Em 2003, tendo por base o decidido pelo Plenário nos RE 228.796 e 240.266 (Redator para o acórdão o Ministro Maurício Corrêa, sessão de 22.09.1999 e *DJ* 03.03.2000), o STF editou a Súmula 669: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade."

O único voto vencido quanto a esta questão, nos RE 228.796 e 240.266, foi o do Ministro Marco Aurélio, para quem a "mudança de data de recolhimento importa em modificação da exigibilidade tributária, alteração majorativa do tributo". Para os demais Ministros, "a alteração da data para recolhimento não implica modificação, em si, dos parâmetros do tributo", por isso não tem aplicação o princípio da anterioridade. Vale lembrar que a fixação e a alteração da data de recolhimento do tributo tampouco se sujeitam à legalidade tributária estrita, podendo ser tarefa delegada aos decretos do Executivo (mas quanto a esse entendimento a opinião minoritária conta com outros adeptos além do Ministro Marco Aurélio: os Ministros Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso - vide RE 140.669, *DJ* 14.05.2001).

cípio da anterioridade como uma "insuperável limitação jurídica ao poder de tributar do Estado", representando "expressiva garantia de caráter individual que compõe o estatuto constitucional do contribuinte". O Ministro Sepúlveda Pertence, contudo, sempre se opôs a caracterizar o princípio da anterioridade como garantia individual e cláusula pétrea.

7 Na ADI 939 (Relator Sydney Sanches, sessão de 15.12.1993, *DJ* 18.03.1994), o STF declarou inconstitucional a regra da EC 3/93 que excetuava expressamente da incidência do princípio da anterioridade a cobrança do IPMF, imposto que depois daria lugar à CPMF. Para mais detalhes sobre tal julgamento, vide GODOI; SOUTO e BARCELOS. "Irretroatividade e Anterioridade da Lei Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 221-226.

IV - Princípio da Igualdade

8. Isenções e Bonificações Extrafiscais no IPVA. Limites Decorrentes dos Direitos Fundamentais como a Igualdade e a Liberdade de Associação

Os Estados brasileiros têm criado algumas leis que introduzem elementos extrafiscais na legislação do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, como a instituição de alíquotas mais baixas para os veículos movidos a combustíveis que agridem em menor medida o meio ambiente. A 1ª Turma do STF considerou constitucional essa diferenciação extrafiscal de alíquotas no julgamento do RE 236.931 (Relator Ilmar Galvão, *DJ* 29.10.1999).

Nos anos de 2002 e 2004, o Plenário julgou o mérito de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade em que se impugnavam normas tributárias extrafiscais relativas ao IPVA. Na ADI 1.276 (Relatora Ministra Ellen Gracie, sessão de 29.08.2002, *DJ* 29.11.2002), o Plenário confirmou o entendimento manifestado na medida cautelar e julgou constitucional o benefício fiscal que o legislador paulista conferiu às pessoas jurídicas proprietárias de veículos automotores cujos empregados com 40 anos ou mais correspondessem a no mínimo 30% da mão-de-obra total da empresa.

O Governador de São Paulo (talvez mais preocupado com as perdas arrecadatórias) alegou que tal norma agredia o direito à igualdade das pessoas com menos de 40 anos, que seriam indiretamente discriminadas como cidadãos (art. 5º, *caput* da Constituição) e como trabalhadores (art. 7º, XXX da Constituição). Mas o Plenário, por unanimidade, acompanhou a Ministra Ellen Gracie no entendimento de que a Lei paulista prestigiava a igualdade substancial (tão característica das formas contemporâneas de Estado) e procurava simplesmente "compensar uma vantagem que, notadamente, os mais jovens possuem no momento de disputar vagas no mercado de trabalho".

A novidade do voto da Ministra Ellen Gracie em relação ao voto do Ministro Gallotti (Relator na Cautelar)[1] foi a relação, explicitada pela Ministra, entre a igualdade formal e a extrafiscalidade. Segundo a Re-

1 Em pesquisa anterior analisamos o voto do Ministro Gallotti. Vide GODOI, Marciano Seabra de. "Igualdade Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 186-188.

latora, o legislador utilizou-se do potencial extrafiscal do imposto para, abrindo mão de parte da arrecadação, estimular uma conduta socialmente desejável e tentar equilibrar uma situação de desigualdade. A validade do uso da política extrafiscal foi acatada pelo STF pois o benefício foi dado "de forma abstrata e totalmente impessoal" (fl. 83 dos autos).

Exatamente pela ausência de abstração e impessoalidade é que foi declarada inconstitucional outra norma extrafiscal da legislação do IPVA, desta feita do Estado do Amapá. No julgamento do mérito da ADI 1.655 (sessão de 03.03.2004, *DJ* 02.04.2004), o Plenário considerou inconstitucional a lei que concedia isenção de IPVA aos veículos automotores que se dedicassem ao transporte escolar no Estado e que fossem filiados à "Cooperativa de Transportes Escolares do Município de Macapá - Cootem". Ratificando o pronunciamento sobre a medida cautelar, o Plenário vislumbrou a inconstitucionalidade não na isenção extrafiscal dirigida a veículos que explorem o transporte escolar, mas na restrição da isenção somente aos proprietários filiados a determinada cooperativa. Além de constatar o malferimento da igualdade, o voto do Relator afirmou ter sido violada a liberdade de associação, acolhendo-se o parecer do Ministério Público Federal que afirmou:

> "a adesão a determinada entidade associativa, de que são espécies as cooperativas, é uma faculdade jurídica do indivíduo, não podendo o Estado, ainda que de forma indireta - por meio de concessão de incentivos fiscais, por exemplo - inibir o pleno gozo desse direito fundamental, conferindo certo privilégio exclusivamente em favor de quem se associe - e/ou permaneça associado - a uma determinada cooperativa".

Ambos os acórdãos, que obtiveram votações unânimes no Plenário, ilustram muito bem o clássico problema constitucional do uso extrafiscal dos tributos e sua possível colisão com os direitos fundamentais[2].

9. O Regime do Simples e a Vedação de que Determinadas Atividades Empresariais (Profissões Liberais) tenham Acesso a seus Benefícios: Extrafiscalidade, Igualdade e Capacidade Econômica

A Constituição determina em seu art. 179 que seja dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte um "tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei". O programa do Simples, criado no âmbito federal pela Lei 9.317/96, consiste num tratamento diferenciado visando à simplificação e à desoneração tributária das microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas como aquelas empresas cujo faturamento anual é inferior aos limites estabelecidos na própria lei.

Contudo, o regime do Simples é vedado a determinadas empresas que, não obstante tenham faturamento anual inferior aos limites fixados na lei, tenham por objeto a prestação de serviços relacionados às profissões liberais, tais como serviços médicos, de engenharia, de advocacia, de publicidade etc. (vide art. 9º, XIII da Lei 9.317/96). Na ADI 1.643 (Relator Ministro Maurício Corrêa, sessão de 05.12.2002, *DJ* 14.03.2003), a Confederação Nacional das Profissões Liberais alegou que tal vedação violava a igualdade (art. 150, II da Constituição) e a capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição), "em face da distinção não derivada das condições econômicas, mas simplesmente da profissão de quem contribui" (fl. 35 dos autos).

Em 1997, o Plenário indeferiu por unanimidade o pedido de Medida Cautelar na ADI 1.643[3]. Mas no exame do mérito, houve dissensão entre os Ministros. A corrente majoritária seguiu o voto do Relator, que considerou razoável e livre de qualquer arbitrariedade o tratamento diferenciado contido na Lei 9.317/96. A razoabilidade, segundo o voto vencedor, decorreria de que os motivos e os propósitos que levaram o legislador a instituir o Simples não se aplicariam aos empreendimentos dos profissionais liberais. As sociedades de profissionais liberais não sofreriam o "impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas", não se encontrariam "de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal", "não constituiriam em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo Sistema Simples", bem como estariam "em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios ... em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado" (fl. 41 dos autos).

Relacionando explicitamente o fenômeno da extrafiscalidade com o direito fundamental à igualdade, o voto do Relator afirmou que a lei

[2] Sobre o tema, vide nosso estudo "Extrafiscalidad y sus Límites Constitucionales", *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário*, volume 1, Belo Horizonte, 2003, pp. 219-262.

[3] Vide GODOI, Marciano Seabra de. "Igualdade Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, p. 186.

> "pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável ... derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria". (fl. 42 dos autos)

A corrente minoritária, formada pelos Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso, considerou que a norma não era razoável, mas não chegou a submetê-la a um teste de proporcionalidade, conforme os conhecidos cânones da adequação, necessidade e ponderação de princípios. No voto do Ministro Velloso, afirma-se que "se o dado básico fundamental é não ter receita bruta superior a um determinado *quantum*, não poderia a lei discriminar firmas ou pequenas empresas constituídas por profissionais liberais" (fl. 46). Já no voto do Ministro Sepúlveda Pertence, afirmou-se que a discriminação teria vulnerado o art. 150, II da Constituição, que veda "especificamente a distinção em razão de ocupação profissional".

Os votos dos Ministros da minoria perderam a oportunidade de submeter a norma a um teste de proporcionalidade, indagando por exemplo se a vedação do Simples para as profissões liberais era realmente uma medida *necessária* para se atingirem os propósitos do programa. Os resultados desse teste de proporcionalidade poderiam talvez levar a uma decisão distinta da que veio a prevalecer no Plenário.

10. Princípio da Igualdade e Normas Anteriores à Constituição de 1988 que concediam Isenções do Imposto sobre a Renda em Favor dos Magistrados

Em pesquisa anterior, abordamos o acórdão da 2ª Turma (RE 236.881, Relator Maurício Corrêa) em que se decidiu, na sessão de 05.02.2002, que a isenção do imposto de renda sobre as verbas de representação dos magistrados (art. 2º do Decreto-lei 2.019/83) foi imediatamente revogada pela promulgação da Constituição de 1988 (05.10.1988). O acórdão fundamentou-se na norma do art. 34, § 1º do ADCT, que dispõe que entrará em vigor com a promulgação da Constituição, dentre outros, o art. 150 da Constituição, em cujo inciso II se proclama a igualdade ou isonomia tributária.

Em sessão de julgamento realizada um mês depois, o Plenário por unanimidade teve o mesmo entendimento (MS 20.858, Relator Ministro Néri da Silveira, *DJ* 19.04.2002), indeferindo mandado de segurança em que determinada Associação de Magistrados requeria a continuidade do gozo da isenção até o término do ano-base em que entrou em vigor o sistema tributário nacional. A Associação pugnava pela aplicação *in casu* do art. 34, *caput* do ADCT, que determinou que o novo sistema tributário nacional entraria em vigor em 1º.03.1989. Também argumentou a Associação que somente com a Lei 7.722, de 6 de janeiro de 1989, teria sido revogado o privilégio dos magistrados (o art. 7º da Lei 7.722 revogou expressamente o Decreto-lei 2.019/83).

No RE 236.881 (*DJ* 26.04.2002), o Ministro Maurício Corrêa aduziu que o privilégio do Decreto-lei 2.019/83 encontrava respaldo na Carta de 1967/69, mas foi totalmente repelido pelo art. 150, II da Constituição de 1988, o qual foi explícito ao proscrever distinção entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, "independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos". De forma oposta, lembramos nós, o texto da Carta de 1967/69 abria as portas para os privilégios odiosos ao afirmar em seu art. 21, IV, que o imposto de renda seria instituído pela União "salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, na forma da lei".

Há outro precedente interessante sobre essa matéria, o acórdão prolatado pela 1ª Turma no Agravo de Instrumento 133.630, tendo sido Relator o Ministro Moreira Alves (sessão de 13.03.1990, *DJ* 06.04.1990). Certo Promotor de Justiça impetrou mandado de segurança, ainda sob a ordem constitucional pretérita, requerendo a extensão do privilégio fiscal do art. 2º do Decreto-lei 2.019/83 (que somente se referia aos "magistrados") aos membros do Ministério Público. O pedido foi negado pelas instâncias ordinárias, que viram na regra do art. 2º do Decreto-lei uma "isenção" que, conforme o art. 111 do Código Tributário Nacional, deve ser interpretada de maneira literal. Na sustentação oral que o patrono do impetrante fez no STF, lançou-se a seguinte tese: o art. 2º do DL 2.019 (que retira da base de cálculo dos magistrados a chamada "verba de representação") refere-se na verdade a uma simples "ajuda de custo", que como tal também deve ser preservada do imposto no caso dos membros do Ministério Público, já que é o próprio art. 21, IV da Carta de 1967/69, que determina que o imposto de renda incide "salvo ajuda de custo". Advertiu o patrono do impetrante que, caso se considere que o art. 2º do Decreto-lei 2.019 não trata de verbas de "ajuda de custo", o dispositivo seria inconstitucional por ferir a isonomia e por ferir o art. 113, III da Carta pretérita, que determinava que os rendimentos dos magistrados estavam sujeitos aos "impostos gerais, inclusive o de renda".

O Ministro Moreira Alves esmerou-se em enfrentar, um a um, os argumentos lançados da Tribuna. Em primeiro lugar, o Relator afirmou que a "verba de representação" integra-se aos vencimentos dos magis-

trados por expressa previsão legal, não tendo em absoluto o caráter de ajuda de custo. Em segundo lugar, o Relator observou que o art. 113, III da Carta de 1967/69, simplesmente ressalva da irredutibilidade de vencimentos dos juízes o imposto sobre a renda, o que não significa que a lei não possa criar isenções com relação a determinada parcela desses rendimentos. Em terceiro lugar, o Ministro Moreira Alves afirmou algo muito importante para compreender os mecanismos judiciais de garantia da igualdade: disse o Ministro que, mesmo que fosse inconstitucional o art. 2º do Decreto-lei 2.019, obviamente essa inconstitucionalidade não aproveitaria ao impetrante, que pleiteia a extensão do dispositivo legal.

11. A Norma Legal que majorou a Contribuição sobre o Faturamento (Cofins) e ao Mesmo Tempo permitiu a Compensação dessa Majoração com o Valor eventualmente Devido a Título de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL)

Antes de abordarmos o que decidiu o STF no interessantíssimo RE 336.134 (*DJ* 16.05.2003), é necessário explicar uma tendência na política tributária recente do Governo federal. Os tributos que incidem sobre a renda das pessoas físicas e sobre o lucro das pessoas jurídicas são de fiscalização mais difícil e custosa, e sujeitam-se mais facilmente a manobras de fraude por parte dos contribuintes, principalmente os de maior capacidade econômica. Já os tributos que incidem sobre a mera movimentação financeira dos cidadãos e das pessoas jurídicas, ou sobre a receita ou o faturamento das empresas, são de fácil fiscalização e de difícil defraudação.

Por isso o Governo federal, nos últimos anos, promoveu uma "reforma tributária silenciosa" que fez crescer assustadoramente a arrecadação dos tributos federais sobre a receita/faturamento/movimentação financeira. Vejamos os números: a CPMF teve um crescimento real, de 1994 (quando começou a ser cobrado o IPMF) a 2001, da ordem de 64%. A Cofins, que incide sobre o faturamento das empresas, teve um crescimento real, no mesmo período, de nada menos do que 107%. Ao passo que a contribuição social sobre o lucro, tributo declaratório e de fiscalização mais elaborada, teve sua arrecadação diminuída em termos reais, de 1994 a 2001, em 0,57%[4].

[4] Vide o estudo "Receitas Administradas pela SRF - Período: 1994 a 2001", disponível na página eletrônica da Secretaria da Receita Federal (www.receita.fazenda.gov.br). Quanto à evolução da arrecadação do imposto sobre a renda, confirmando a tendência comentada no texto, os aumentos arrecadatórios expressivos se deram nas formas de incidência na fonte (sobre os rendimentos do trabalho, de aplicações financeiras, de remessas ao exterior), muito mais fáceis de fiscalizar, e não nas formas declaratórias do imposto de renda da pessoa jurídica e da pessoa física.

Tem se mostrado eficiente - do ponto de vista do *caixa* - a lógica de aumentar a tributação sobre a receita/faturamento/movimentação financeira em detrimento da tributação sobre a renda, o lucro e o patrimônio. Essa lógica tem levado a sucessivos recordes de arrecadação de tributos federais, elevando a carga tributária de 27% do PIB em 1997[5] para 36% do PIB em 2004[6], portanto um crescimento real de quase 30% do volume arrecadado. Contudo, esse deslocamento da carga tributária torna o sistema tributário brasileiro cada vez mais alijado da capacidade econômica dos cidadãos e das empresas, onerando de forma crescente o consumo de mercadorias e serviços e portanto atingindo de maneira mais pesada o rendimento das classes menos favorecidas (as quais naturalmente consomem a totalidade de sua renda).

Foi seguindo essa lógica de arrecadação tributária crescente e focada nos tributos indiretos sobre a receita/faturamento/consumo que a Lei 9.718/98 (conversão em lei de uma Medida Provisória) estabeleceu em seu art. 8º uma norma com comando duplo: no *caput* determinou a elevação da alíquota da Cofins (de 2 para 3%), ao passo que em seu § 1º determinou que esse aumento de alíquota seria compensado ou contrabalançado com uma redução, no mesmo valor, da quantia a recolher a título de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) das empresas[7].

Essa norma de duas faces foi contestada perante o Plenário do STF no RE 336.134 (Relator o Ministro Ilmar Galvão, sessão de 20.11.2002, *DJ* 16.05.2003). Segundo as razões do recurso, a norma violaria a igualdade e a capacidade contributiva, pois era neutra com relação às empresas lucrativas (que com a compensação da CSL anulavam o aumento da Cofins) e gravosa com relação às empresas que não auferissem lucro (como se dava com a recorrente).

Duas correntes formaram-se no Plenário. A corrente majoritária entendeu que não havia vulneração da igualdade pois as empresas que não

[5] Vide www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/Carga_Fiscal/1997/default.htm.

[6] Vide www.receita.fazenda.gov.br/Publico/EstudoTributario/cargafiscal/CTB2004.pdf.

[7] Sobre nosso entendimento acerca do art. 8º da Lei 9.718/98, vide GODOI, Marciano Seabra de e ROLIM, João Dácio. "Aumento da Cofins e Compensação com a CSL: Considerações sobre sua Possível Ilegitimidade", *in:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Contribuições Sociais - Problemas Jurídicos,* São Paulo: Dialética, 1999, pp. 127-134.

auferem lucro estão numa posição distinta das lucrativas, e assim podem ter tratamento diferenciado. Na expressão do Relator, "trata-se de situações diversas que, por si sós, justificam o tratamento diferenciado" (fl. 660). O Relator aduziu também que o Judiciário não pode conceder benefício fiscal, o que implica que, caso a norma fosse realmente inconstitucional por violação da isonomia, isso não traria resultado prático para a recorrente, que não poderia pleitear o direito de efetuar a compensação que o legislador (lícita ou ilicitamente) outorgou somente às empresas lucrativas.

A maioria dos Ministros se satisfez com a lógica de isonomia formal (ou igualdade *perante a lei*) explicitada no voto da Ministra Ellen Gracie:

> "todos aqueles submetidos à contribuição da Cofins continuam recolhendo essa contribuição à alíquota de 3%. Esses são iguais entre si. E todos os contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido podem, eventualmente, compensar parte do valor devido a tal título com aquilo que já foi recolhido a título de Cofins. Portanto são esses a outra categoria de iguais tratados com absoluta isonomia."

Dois Ministros (Carlos Velloso e Marco Aurélio) ultrapassaram a análise da impessoalidade e do caráter abstrato do discrímen legal e entenderam que a norma prejudicou sem um motivo razoável as empresas não lucrativas: enquanto as lucrativas foram poupadas de um recolhimento extra, as não lucrativas tiveram de arcar com um aumento no seu recolhimento de contribuições sociais de seguridade social. O Ministro Marco Aurélio identificou na norma em questão uma vulneração do princípio da eqüidade na forma de participação no custeio da seguridade social (art. 194, parágrafo único, V), pois foram beneficiados "justamente, aqueles que apresentam condições - capacidade contributiva - para melhor financiarem a Previdência Social" (fl. 677). Citando um parecer de Tercio Sampaio Ferraz, sua conclusão foi a de que a compensação prevista na norma provocou que somente houvesse aumento efetivo da alíquota da Cofins para as empresas que não auferissem lucro, o que não seria *razoável*. O voto vencido dos dois Ministros dava provimento ao recurso não para estender ao recorrente o benefício da compensação, mas sim para declarar a inconstitucionalidade da norma como um todo (aumento da alíquota da Cofins geminado com compensação da CSL).

V - Imunidades

12. Imunidade, quanto ao ICMS, da Venda de Mercadorias pelas Instituições Mencionadas no art. 150, VI, *c* da Constituição. A Questão da Repercussão do Ônus Tributário. Prevalência no Plenário da Posição da 2ª Turma

Em pesquisa jurisprudencial anterior ultimada em 2001, afirmamos: "no que diz respeito ao ICMS e à imunidade das entidades de educação ou assistência social, há decisões conflitantes entre as Turmas do Tribunal"[1]. Em se tratando da venda de mercadorias por instituições de assistência social ou de educação sem fins lucrativos, a 1ª Turma opunha-se ao reconhecimento da imunidade do ICMS, ao passo que a 2ª Turma aplicava tal imunidade.

Em sessão ocorrida no final de 2001, a 1ª Turma decidiu que

> "a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades (RE 281.433, Relator Moreira Alves, *DJ* 14.12.2001). Apesar de pacificado o entendimento no bojo da 1ª Turma, o Ministro Sepúlveda por diversas vezes havia manifestado sua discordância quanto a este entendimento. O Ministro Sepúlveda Pertence nunca se conformou com a orientação jurisprudencial que negava a imunidade recíproca aos entes públicos quando estes fossem simples 'contribuintes de fato' e da mesma forma negava a imunidade às entidades de assistência social quando essas fossem simples 'contribuintes de direito'."[2]

A 2ª Turma reconheceu por diversas vezes a imunidade das operações de venda de mercadorias por instituições de assistência social, não vendo qualquer relevância na discussão acerca da repercussão do ônus financeiro do ICMS. Exemplo disso foi o decidido no RE 210.251 (Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* 05.02.1999), em que a Instituição Beneficente Lar de Maria requeria o reconhecimento de sua imunidade

1 GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flavia de Araújo e ROSA, Karina Perdigão. "Imunidades", *in:* GODOI, Marciano Sabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, p. 208.

2 Vide GODOI; RESENDE e ROSA, *op. cit.*, p. 209.

quanto ao ICMS nas operações de comércio de pães produzidos pela Instituição. Contra o acórdão da 2ª Turma, que reconheceu a imunidade, o Estado de São Paulo interpôs Embargos de Divergência, apresentando como paradigma o decidido em 1995 pela 1ª Turma no RE 134.573.

Os Embargos de Divergência foram julgados pelo Plenário na sessão de 26.02.2003 (Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, *DJ* 28.11.2003). Após calorosos debates, prevaleceu o ponto de vista da 2ª Turma favorável à extensão da imunidade inclusive aos casos em que as entidades de assistência social promovem a venda de mercadorias. Na corrente minoritária ficaram a Ministra Ellen Gracie (Relatora dos Embargos) e os Ministros Moreira Alves e Celso de Mello. Segundo esses três Ministros, a imunidade do art. 150, III, *c* protege o patrimônio, renda e serviços das instituições ali mencionadas, não podendo ser aplicada em situações (como a do ICMS) em que o ônus tributário recai sobre outra pessoa que não os entes imunes. Outro argumento da corrente minoritária é o de que, caso existisse a imunidade, ocorreria um desequilíbrio concorrencial em favor das instituições assistenciais, não sendo este o propósito da norma constitucional.

A principal divergência da corrente majoritária em relação à minoritária é a assunção de que a norma constitucional procura sim proteger a atividade comercial das entidades assistenciais desde que isso resulte em aportes direcionados para as finalidades essenciais das entidades. A certa altura dos debates, o Ministro Sepúlveda Pertence observou: "Vantagem numa eventual concorrência? Sim: atinge-se também aí o fim da imunidade." (fl. 359) Com argumento semelhante ao do Ministro Sepúlveda Pertence, o Ministro Nelson Jobim aduziu que, na Assembléia Constituinte, o grande propósito dos legisladores que conformaram a norma de imunidade das entidades assistenciais foi o da *destinação* dos recursos por elas arrecadados:

> "O que se visou com o texto da Constituição no que diz respeito às entidades de assistência social? Visou exatamente viabilizar que a renda oriunda dessas entidades, oriunda das atividades que a mantém e que são aplicadas às suas finalidades, sejam de forma desonerada para viabilizar a maior aplicação disto." (fl. 365)

Quanto ao argumento da minoria de que a imunidade das entidades assistenciais que comercializam mercadorias e serviços poderia trazer desequilíbrios de concorrência em detrimento das empresas privadas que não são abrangidas pela imunidade, o Ministro Nelson Jobim asseverou que "essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas atividades [das instituições assistenciais] são marginais do processo de mercado" (fl. 365). A prática irá demonstrar se, uma vez garantida a imunidade nas operações comerciais das instituições do art. 150, III, *c* da Constituição, tais operações permanecerão ou não como "marginais" ou insignificantes no contexto global do mercado[3].

13. Imunidade dos Imóveis das Instituições Mencionadas no art. 150, VI, *c* da Constituição, ainda que Alugados a Terceiros. Súmula 724

A questão da *destinação* dos recursos arrecadados pelas entidades do art. 150, VI, *c* da Constituição, foi também decisiva no julgamento sobre a imunidade dos imóveis que tais instituições alugam a terceiros. Em março de 2001, o Pleno decidiu que a imunidade do IPTU alcança também os imóveis de propriedade das entidades do art. 150, VI, *c* da Constituição que estejam alugados a terceiros com a finalidade de arrecadar recursos para atingir as finalidades institucionais das entidades (RE 237.718, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* 06.09.2001). O único voto vencido, negando a imunidade, foi curiosamente o do Ministro Carlos Velloso, um dos mais ardorosos defensores da imunidade no caso das entidades assistenciais que comercializam mercadorias. Na sessão de julgamento desse RE 237.718, estavam ausentes os Ministros Moreira Alves, Marco Aurélio e Ilmar Galvão.

No julgamento do RE 235.737 (Relator o Ministro Moreira Alves, sessão de 13.11.2001, *DJ* 17.05.2002), a 1ª Turma aplicou o precedente do RE 237.718 para garantir - por unanimidade - a imunidade no caso do ITBI que incidiria sobre a aquisição de um imóvel pelo Senac (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial), que alugaria esse imóvel para apurar fundos que pudessem auxiliar no desempenho de suas funções institucionais. Neste julgamento estavam presentes os Ministros Moreira Alves (Relator) e Ilmar Galvão, que não manifestaram qualquer reserva ao entendimento manifestado pelo Plenário no RE 237.718 (julgado na sessão de 29.03.2001, em que os Ministros Moreira Alves e Ilmar Galvão não estavam presentes).

[3] Em seu voto vencido, o Ministro Moreira Alves advertiu que "esse dispositivo não diz respeito apenas à sociedade de assistência social, mas, também, a partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais e instituições de educação. O problema aqui não é apenas de fabricação de pãezinhos para a sustentação de entidade dessa natureza que é, obviamente, de finalidade social evidente." (fl. 392)

Tendo em vista que a questão há muito se havia pacificado na jurisprudência do STF, editou-se na sessão plenária de 26.11.2003 (*DJ* 11.12.2003) a Súmula 724: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades."

14. Alteração da Jurisprudência do STF quanto à Extensão da Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

Tradicionalmente, a jurisprudência do STF encarava de maneira mais restritiva a imunidade dos templos (art. 150, VI, *b* da Constituição de 1988 e art. 19, III, *b* da Carta anterior) e de maneira mais extensiva a imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos, de assistência social etc. (art. 150, VI, *c* da Constituição de 1988 e art. 19, III, *c* da Carta anterior). As razões para tal duplicidade de critérios foram expostas pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto no RE 237.718. Observou o Ministro que a imunidade dos templos não pode chegar a constituir um incentivo ou subsídio à manifestação religiosa, por isso somente alcança o templo e suas dependências (tais como claustros, conventos, pátios, estacionamentos para os fiéis), não abarcando imóveis da instituição religiosa destinados a outros fins ou alugados a terceiros. Já no caso das instituições de assistência social ou de educação sem fins lucrativos, a imunidade consubstancia norma de estímulo estatal ou sanção premial destinada a que as instituições continuem prestando serviços que o próprio Estado deveria se encarregar de prestar, daí a necessidade de sua interpretação extensiva.

No julgamento do RE 325.822 (sessão de 18.12.2002, *DJ* 14.05.2004, Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes), a maioria do Plenário, capitaneada pelo Ministro Moreira Alves, adotou uma interpretação do art. 150, § 4º da Constituição, de modo a abandonar a duplicidade de critérios exposta anteriormente. As recorrentes (Mitra Diocesana de Jales e outras entidades religiosas) pleiteavam que mesmo seus lotes vagos e seus prédios comerciais dados em locação fossem protegidos pela imunidade (o que sem dúvida seria concedido caso se tratasse de entidades assistenciais). Segundo a corrente majoritária, não há distinção entre a imunidade dos templos e a das instituições assistenciais para efeitos de alargar seu campo de incidência inclusive quanto aos bens imóveis alugados a terceiros com objetivo de auferir receitas para cumprimento dos fins institucionais das entidades.

A corrente minoritária (Ministros Ellen Gracie, Ilmar Galvão, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence) opôs-se veementemente ao abandono do tradicional critério interpretativo. Os Ministros Ellen Gracie e Sepúlveda Pertence foram explícitos ao indicar que a posição da maioria ameaçava o caráter laico do Estado brasileiro ou o princípio da separação entre Igreja e Estado. O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que a teleologia da imunidade dos templos não pode ser contrariada por uma interpretação puramente literal do art. 150, § 4º da Constituição, e concluiu: "Chego, com o eminente Relator, aos anexos necessários ao culto, mas não financio propaganda de religião, desde as publicações gratuitas às televisões confessionais." (fl. 272)

15. Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada. Súmula 730

Em estudo anterior[4], traçamos a evolução da jurisprudência do STF acerca da imunidade das *entidades fechadas de previdência privada,* as quais são formadas por uma entidade mantenedora ou patrocinadora (geralmente uma empresa) e por beneficiários (geralmente os empregados da empresa) e se destinam a complementar, em favor dos beneficiários, os benefícios da previdência estatal.

Perante a Carta de 1967/69, a jurisprudência do STF fixou o entendimento de que, para se enquadrarem no conceito de "instituições de assistência social" (e, portanto, usufruírem da imunidade do art. 19, III, *c* da Carta), as entidades fechadas de previdência privada não podem exigir contribuições ("prêmios, jóias") de seus beneficiários; vale dizer, as entidades devem contar tão-somente com o patrocínio das entidades mantenedoras (geralmente os empregadores dos beneficiários). Adotaram este entendimento, dentre outros, os seguintes acórdãos: RE 70.834 (2ª Turma, *DJ* 15.12.1971), RE 63.411 (2ª Turma, *DJ* 20.06.1973) e RE 108.120 (1ª Turma, *DJ* 08.04.1988).

Em 1993, ocorreu um julgamento na 1ª Turma (RE 136.332, Relator Octavio Gallotti, *DJ* 25.06.93) que prenunciou que a jurisprudência do Tribunal poderia ser revista. Tratava-se de um caso em que a entidade fechada exigia contribuições de seus beneficiários, e por isso o Relator lhe negou a imunidade. O contexto normativo do julgado foi o da Carta de 1967/69. O voto do Relator asseverou que, na Carta de 1967/69, havia uma distinção implícita entre assistência e previdência, sendo que,

[4] GODOI; RESENDE e ROSA, *op. cit.*, pp. 210-213.

em havendo contribuição dos beneficiários, se descaracterizava o cunho "assistencial" da entidade de previdência privada. Já no contexto da Constituição de 1988 - afirmou o Relator - "veio a desabrochar plenamente a distinção entre as espécies da 'previdência' e da 'assistência'" (fl. 508). O prenúncio de uma possível mudança de orientação estava no fato de que o voto do Relator admitia a existência de "notáveis opiniões em contrário" (fl. 509), e no fato de os votos dos Ministros Ilmar Galvão e Sepúlveda Pertence manifestarem uma clara disposição de abraçarem o entendimento de que, mesmo havendo contribuição dos beneficiários, as entidades fechadas de previdência privada deveriam ser tidas como "instituições de assistência social sem fins lucrativos" (art. 150, VI, *c* da Constituição de 1988)[5]. De fato, tanto o Ministro Ilmar Galvão quanto o Ministro Sepúlveda Pertence iriam propor a revisão da jurisprudência do STF num julgamento que ocorreria oito anos depois, em 2001.

Em novembro de 2001, terminou o julgamento, no Plenário, do RE 202.700 (Relator o Ministro Maurício Corrêa, *DJ* 01.03.2002). Neste julgado, quatro Ministros acolheram a tese de que não há que se exigir a ausência de contribuição por parte dos beneficiários para que a entidade fechada de previdência privada se caracterize como instituição de assistência social sem fins lucrativos e possa gozar da imunidade prevista no art.150, VI, *c* da Constituição.

O voto que desenvolveu essa tese revisionista com maior percuciência foi o do Ministro Sepúlveda Pertence, que se lastreou na doutrina de Odim Ferreira e Alberto Xavier. Após demonstrar que o texto da Constituição de 1988 utiliza o termo "instituição" com conotação bem mais ampla do que aquela proposta por Leopoldo Braga (matriz doutrinária da tradicional jurisprudência do STF), o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que o conceito de "assistência" presente no art. 150, VI, não pode ser misturado ou contagiado pelo conceito de "assistência social pública" do art. 203 da Constituição. O próprio art. 149, parágrafo único da Constituição (em sua redação original), ao permitir que os entes federativos cobrem contribuição de seus servidores para custeio de sistema de "assistência social", confirmaria que o conceito de gratuidade não é da essência do conceito de assistência. O Ministro Sepúlveda Pertence afirma que a gratuidade é característica necessária das "entidades *beneficentes* de assistência social" mencionadas no art. 195, § 7º da Constituição. Assim, as entidades beneficentes de assistência social fazem jus às exonerações do art. 150, VI, *c* (impostos) e do art. 195, § 7º (contribuições de seguridade social), ao passo que as "instituições de assistência social sem fins lucrativos" (dentre as quais as entidades fechadas de previdência privada) fazem jus somente à exoneração dos impostos. Formaram a posição minoritária os Ministros Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio e Néri da Silveira.

Compuseram a posição majoritária (sete votos) os Ministros Maurício Corrêa (Relator), Carlos Velloso, Celso de Mello, Sydney Sanches, Ellen Gracie (que proferiu o voto de desempate reconsiderando posição anterior que sustentara no TRF da 4ª Região) e Moreira Alves. Não votou, por impedido, o Ministro Nelson Jobim. Restou confirmada, portanto, a posição tradicional de que, havendo contribuição dos beneficiários, se caracteriza uma relação contratual que não se qualifica como de verdadeira "assistência".

Duas semanas após a sessão plenária que selou o resultado do RE 202.700, o Pleno julgou um caso (RE 259.756, sessão de 28.11.2002, *DJ* 01.03.2002) no qual os benefícios garantidos pela entidade fechada de previdência privada eram custeados exclusivamente pela entidade mantenedora (empregador). O Relator, Ministro Marco Aurélio, reconheceu a imunidade fazendo expressa menção ao precedente do RE 202.700. A Ministra Ellen Gracie, mesmo reconhecendo que não havia em princípio contribuição dos empregados/beneficiários, levantou a hipótese de que os benefícios poderiam configurar, ao invés de reais complementações previdenciárias, aquilo "que os americanos chamam de 'fringe benefits', ou seja, complementações, suplementações ou aumentos de vantagens aos seus servidores mais qualificados, melhor remunerados" (fl. 3.502). Contudo, o Plenário chegou à conclusão de que o art. 202, § 2º da Constituição[6], na expressão do Ministro Moreira Alves, "afastaria o problema da possibilidade do salário indireto" (fl. 3.507).

[5] O voto do Ministro Ilmar Galvão, que dissentiu do Relator, afirmou a certa altura que o art. 150, § 4º, da Constituição de 1988 "afasta qualquer dúvida em torno da possibilidade de as entidades de assistência social exigirem contraprestação pelos serviços específicos por elas prestados, já que considera tais serviços imunes de tributação". Já o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, apesar de não dissentir do Relator, afirmou que estava "pronto a ouvir, como sempre com a maior atenção, as objeções que possam surgir, sobretudo as partidas do eminente Ministro Ilmar Galvão".

[6] Redação do art. 202, § 2º da CF após a EC 20/98: "As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de

No acórdão desse RE 259.756, os Ministros Ellen Gracie, Marco Aurélio e Moreira Alves revelaram-se um tanto surpresos pois constaram que o número de entidades fechadas que não exige qualquer contribuição dos beneficiários era maior do que pensavam. Em um aparte, o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que continuava convencido de que a decisão do Pleno no RE 202.700 foi "uma das decisões economicamente mais tristes que tomamos nos últimos anos" (fl. 3.516).

Tomando por base os acórdãos mencionados acima, editou-se a Súmula 730 (sessão de 26.11.2003, *DJ* 11.12.2003):

> "A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, 'c' da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários."

16. Extensão da Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e seus Insumos. Súmula 657

Em trabalho anterior[7], abordamos a evolução da jurisprudência do STF no que diz respeito ao alcance da imunidade dos "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão" (art. 150, VI, *d* da Constituição).

Ao longo de décadas, a jurisprudência do STF veio conformando o alcance generoso da imunidade. Em suma, estão abrangidos pela imunidade, além dos livros propriamente ditos, as apostilas (vide RE 183.403, *DJ* 04.05.2001), as listas telefônicas (RE 101.441, *DJ* 19.08.1988), ficando de fora as agendas, catálogos comerciais e cardápios (vide voto do Ministro Moreira Alves no mencionado RE 101.441).

No ano de 2004, a 2ª Turma do STF também reconheceu que a imunidade abrange os chamados "álbuns de figurinhas" (RE 221.239, Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* 06.08.2004). O acórdão recorrido havia negado a imunidade, argumentando que o álbum (da Editora Globo) se destinava tão-somente a divulgar uma novela da Rede Globo. Em seu voto, a Relatora afirmou que não cabe ao aplicador da Constituição restringir o alcance da imunidade "por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto juvenil" (fl. 600).

trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei."

7 GODOI; RESENDE e ROSA, *op. cit.*, pp. 213-216.

Quanto à imunidade dos jornais ou periódicos, a mesma abrange também "os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda" (RE 87.049, *DJ* 01.09.1978). No período em que o Finsocial era considerado pela jurisprudência do STF como um imposto federal residual[8], reconheceu-se que as receitas bruta das empresas jornalísticas e editoras relacionadas à venda de jornais e periódicos eram imunes ao referido tributo, nos termos do art. 19, III, *d* da Carta de 1967/69 (2ª Turma, RE 109.484 e RE 116.492, Relator de ambos o Ministro Célio Borja, *DJ* 27.05.1988 e *DJ* 16.09.1988, respectivamente).

Quanto aos insumos que estariam sujeitos também à imunidade, o texto constitucional alude somente ao "papel destinado à impressão" dos livros, jornais e periódicos. Nos RE 174.476 e 190.761 (*DJ* 12.12.1997, Relator Ministro Marco Aurélio), decidiu-se por escassa maioria (6 x 5) que a imunidade abrange a compra do papel fotográfico, bem como de outros tipos de papel que são consumidos ou utilizados *diretamente* no processo de produção dos livros e periódicos, mesmo que não sirvam especificamente como *papel de impressão* dos jornais ou periódicos.

Pacificada a questão na jurisprudência do STF, editou-se, em 2003, a Súmula 657 (sessão de 24.09.2003, *DJ* 13.10.2003): "A imunidade prevista no art. 150, VI, 'd' da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos." Para maior detalhamento, veja-se a lista de insumos que o STF já reconheceu como englobados na imunidade: papéis fotográficos não impressionados, não revelados, para imagens monocromáticas (RE 207.462, *DJ* 19.12.1997); papel telefoto, papel fotográfico para fotocomposição por *laser* (RE 200.607, *DJ* 06.06.1997); polímero de propileno (ou filme Bopp), que consiste numa película usada para dar resistência às capas de livros (RE 392.221, *DJ* 11.06.2004, acórdão no qual essa substância foi considerada assimilável ao papel).

Não estão abrangidos pela imunidade os seguintes insumos: tintas, aditivos e soluções alcalinas utilizadas na fabricação dos jornais e periódicos (RE 203.859, *DJ* 24.08.2001), chapas para gravação destinadas à impressão de jornais (RE 212.112, *DJ* 19.12.1997).

8 Para uma explicação de quando e como o STF chegou a essa conclusão, vide GODOI; OLIVEIRA e SALIBA, "Contribuições: Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 81-83.

A imunidade do papel enquanto insumo para impressão de jornais consta nas Constituições da República desde 1946[9]. O STF estendeu a imunidade aos filmes e papéis fotográficos com base numa interpretação histórico-evolutiva da Constituição, adaptando a semântica do texto constitucional ao contexto tecnológico de produção dos jornais e periódicos. Mas quanto às tintas e aos aditivos, o Ministro Sepúlveda Pertence ponderou que

> "desde o momento primitivo o jornal se fazia de papel e de tinta. E o constituinte, à base de precedentes históricos de contenção, sobretudo, do papel importado para os jornais malquistos pelo Governo, decidiu atribuir essa imunidade ao papel, mas não à tinta." (RE 265.025, fl. 451)

17. Extensão da Imunidade do art. 155, § 3º da Constituição (Redação Original antes da EC 3/93). Súmula 659

No dia 1º de julho de 1999, o Pleno do STF concluiu o julgamento de quatro Recursos (RE 227.832, RE 230.337, RE 233.807 e AgReg no RE 205.355) que versavam sobre a extensão da imunidade do art. 155, § 3º da Constituição de 1988, em sua versão original:

> "À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, *b* do *caput* deste artigo [ICMS] e os arts.153, I [imposto de importação] e II [imposto de exportação], e 156, III [imposto municipal sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel], nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do país."

A questão era determinar se, à vista do referido dispositivo, incidiriam ou não as contribuições do PIS e da Cofins sobre o faturamento ou a receita bruta decorrente das operações relativas à energia elétrica, telecomunicações, combustíveis e minerais. O Pleno dividiu-se em dois grupos: o grupo majoritário decidiu, com o Relator (Ministro Carlos Velloso), que a imunidade não alcança o faturamento/receita bruta decorrente de tais operações, enquanto três Ministros (Moreira Alves, Sydney Sanches e Marco Aurélio) entenderam que a imunidade do art. 155, § 3º, fazia com que não pudesse incidir PIS nem Cofins sobre a receita/faturamento oriundos de tais operações.

[9] Art. 31, V, *c*: "À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: lançar imposto sobre papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros."

A corrente minoritária considerava que, se as operações com energia elétrica etc. foram tornadas imunes, como mera decorrência lógica estariam também imunes as receitas relativas a tais operações. Em defesa dessa tese, o Ministro Marco Aurélio lembrou o decidido pela 2ª Turma nos RE 109.484 e 116.492, em que se entendeu que o Finsocial (então considerado um imposto que incidia sobre o faturamento das empresas comerciais) também estava abrangido pela imunidade do art. 19, III, *d* da Carta de 1967/69. O Ministro Moreira Alves destacou que o art. 155, § 3º, menciona o termo "tributos" e portanto atinge também as contribuições de seguridade social como a do PIS e da Cofins. Segundo o Ministro Moreira Alves, se as contribuições sobre o faturamento/receita bruta estivessem fora do âmbito do art. 155, § 3º, este dispositivo não teria efeito prático de monta e não se atingiria o objetivo principal de reduzir a carga tributária dessas operações, as quais teriam sido consideradas *estratégicas* pelo constituinte.

A corrente majoritária fundamentou-se em que o art. 155, § 3º, tem por objeto as "operações de comercialização de energia elétrica, combustíveis e minerais", enquanto as contribuições do PIS e da Cofins (que foram reconhecidas unanimemente como espécies tributárias) incidem não sobre as "operações" com energia elétrica etc., mas sim sobre o "faturamento" ou "receita bruta" dos contribuintes. Dois argumentos paralelos deram mais força a esse entendimento. Em primeiro lugar, observou-se que a jurisprudência predominante nos Tribunais brasileiros (como o antigo TFR) entendia que a regra do imposto único da União sobre as mesmas operações (CF de 1967/69) não prejudicava a incidência da contribuição do PIS. Em segundo lugar, considerou-se que os princípios da igualdade, da capacidade econômica e da universalidade no custeio da seguridade social deveriam ser levados em conta para definir-se o exato alcance da regra do art. 155, § 3º e evitar a conformação de privilégios injustificados de determinados contribuintes. Na construção do Ministro Sepúlveda Pertence,

> "não se trata - o que seria inaceitável, (...), de, em nome do princípio, negar aplicação à norma que evidentemente o excetua: trata-se, sim, de utilizar-se do princípio na interpretação da norma, como é legítimo, para sacrificar o menos possível um princípio constitucional do maior alcance" (fl. 705).

Os acórdãos relativos a esses recursos somente foram publicados (*DJ* 28.06.2002) três anos depois do término do julgamento. O entendimento majoritário foi afinal plasmado na Súmula 659 (*DJ* 13.10.2003):

"É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país."

18. Imunidade e Rendimentos de Aplicações Financeiras. Julgamento do Mérito da ADI 1.758 e Correção do Decidido no Julgamento da Medida Cautelar

Na ADI 1.758, o Governador do Estado de Pernambuco requereu, dentre outras providências, a declaração de inconstitucionalidade da expressão "inclusive pessoa jurídica imune". Essa expressão consta do art. 28 da Lei 9.732/97, que determinou a incidência do imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras auferidos inclusive por pessoas imunes, como se o fato de obter rendimento de aplicação financeira fosse sinal ou indício de desmerecimento de qualquer imunidade.

Na medida cautelar, deferida pelo Pleno na sessão de 16.04.1998 (*DJ* 22.05.1998, Relator o Ministro Marco Aurélio), utilizou-se a técnica da interpretação conforme a Constituição para proscrever interpretação do art. 28 da Lei 9.532/97 que pudesse incluir no seu âmbito de aplicação as pessoas jurídicas da federação, inclusive autarquias e fundações, tendo em vista a norma do art. 150, VI, *a* da Constituição.

No julgamento do mérito da ADI (sessão de 10.11.2004, *DJ* 11.03.2005, Relator Ministro Carlos Velloso), percebeu-se que, da forma como houvera sido concedida a medida cautelar, o art. 28 da Lei 9.532/97 continuava com plena vigência e completa eficácia para impedir que todas as imunidades das demais alíneas do art. 150, VI (além da alínea *a*) pudessem valer no caso de rendimentos de aplicações financeiras. Por isso abandonou-se a técnica da "interpretação conforme" e declarou-se - por unanimidade - a inconstitucionalidade da expressão "inclusive pessoa jurídica imune". Com isso, o dispositivo perdeu qualquer eficácia para obstar o gozo de imunidades no caso de auferimento de rendimentos de aplicações financeiras, não só por entes que desfrutam da imunidade recíproca, mas pelos entes das demais alíneas do inciso VI do art. 150 da Constituição.

VI - Livre Exercício de Atividade Econômica e "Sanções Políticas"

19. Regimes Especiais de Recolhimento e de Impressão de Notas Fiscais Avulsas como Meios Indiretos de Cobrança do Crédito Tributário

Em março de 2005, o Pleno do STF julgou uma matéria que já é clássica na jurisprudência do Tribunal: os meios indiretos de que se vale a Administração tributária para exigir do contribuinte a satisfação do crédito tributário. Com efeito, subjaz às Súmulas 70, 323 e 547 do STF[1] o princípio de que a lei tributária não pode se valer de restrições operacionais ou da criação de dificuldades ou embaraços ao exercício da atividade empresarial como meio alternativo à execução fiscal para promover a cobrança de créditos tributários, sob pena de prejudicar o direito individual ao livre exercício de profissão ou atividade econômica (atualmente previstos na Constituição em seus arts. 5º, XIII e 170, parágrafo único).

No caso do RE 413.782 (Relator o Ministro Marco Aurélio, *DJ* 03.06.2005), tratava-se de um decreto catarinense que impunha ao contribuinte em débito para com o Fisco, desde que não houvesse qualquer causa de suspensão da exigibilidade, o ônus de requerer à Administração tributária autorização para emissão de notas fiscais avulsas de operações de circulação de mercadorias. Ou seja, enquanto a generalidade dos contribuintes requer autorização para emissão de talonários de notas fiscais, o contribuinte com débitos em aberto deveria necessariamente requerer autorização para emitir notas avulsas e individualizadas.

Com exceção do Ministro Eros Grau, o Pleno considerou que se tratava de um meio indireto de cobrança e de um ônus desproporcional imposto às atividades do contribuinte, que violava o seu direito ao livre exercício profissional. O Ministro Eros Grau argumentou que não se vedava a emissão de notas fiscais em si mesma, mas tão-somente se

[1] "Súmula 70. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo."
"Súmula 323. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos."
"Súmula 547. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais."

exigia que o contribuinte requeresse autorização para emissão de notas avulsas, concluindo que não se pode "dar uma interpretação ao princípio da liberdade de iniciativa econômica de modo a permitir que a ordem jurídico-tributária não seja rigorosamente atendida".

O Ministro Gilmar Mendes aplicou o teste de proporcionalidade à medida regulamentar catarinense, e concluiu que a norma não passava no cânone da *necessidade*, pois haveria outros meios "menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão". A fundamentação comum a todos os votos que conformaram a maioria do plenário foi a de que, ainda que a iniciativa do Estado não impedisse de todo o exercício da atividade econômica do contribuinte, o qual seguiria podendo emitir notas avulsas, o fato é que a medida atrapalhava sensivelmente a operacionalidade das atividades comerciais e por isso tinha nítido intuito coercitivo, funcionando como meio indireto de cobrança.

O Ministro Nelson Jobim trouxe à baila um argumento adicional, afirmando que o ônus da emissão de nota fiscal avulsa impediria que o contribuinte aproveitasse os créditos do ICMS, e, portanto, fosse posta em prática a regra constitucional da não-cumulatividade do imposto. Esse argumento tinha por premissa que o contribuinte, além de requerer as notas avulsas, estava obrigado ao pagamento imediato do imposto destacado na respectiva nota. Contudo, como o acórdão recorrido não oferecia meios seguros de aferir essa sistemática de apuração e pagamento, os demais Ministros deixaram de fundamentar seus votos numa possível violação da não-cumulatividade.

O mesmo princípio aplicado no julgamento desse RE 413.782 havia sido aplicado pelo Tribunal em diversos precedentes anteriores, nos quais foi considerada inconstitucional a imposição, por lei ou por decreto, de certos "regimes especiais" de recolhimento de ICM a contribuintes inadimplentes (ERE 115.452, Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* 04.10.1990). Esses regimes especiais determinavam, por exemplo, o recolhimento compulsório do imposto antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, ou após a saída, mas antes da entrega ao destinatário, e a vedação, aos contribuintes adquirentes, de utilizarem o crédito quando as mercadorias estivessem desacompanhadas do comprovante de pagamento do imposto por parte do vendedor.

VII - Contribuições

20. Constitucionalidade da Cobrança de Contribuição Previdenciária de Servidores Públicos Inativos (Emenda Constitucional 41/2003, art. 4º). Evolução da Jurisprudência do STF sobre a Matéria

Desde o início da década de 90, o Supremo Tribunal Federal vem sendo provocado a declarar a inconstitucionalidade de normas que determinam a cobrança de contribuições previdenciárias de servidores públicos aposentados, ou de pensionistas do setor público. A partir do início dos anos 90, o Executivo veio pressionando o Legislativo no sentido da adoção de emendas constitucionais ou leis ordinárias que revertessem o quadro segundo o qual o Tesouro Nacional assumia quase que integralmente o encargo de custear a aposentadoria dos servidores. Ao mesmo tempo, os servidores públicos organizam-se para pressionar o Legislativo e o Judiciário a inviabilizarem tal mudança. Em 1990, por exemplo, o Executivo vetou o dispositivo da Lei 8.112 que determinava que o custeio da aposentadoria do setor público era "de responsabilidade integral do Tesouro Nacional" (art. 231, § 2º da Lei 8.112/90). Esse veto foi rejeitado no Parlamento.

Em 1993, aprovou-se a Emenda Constitucional 3, que buscou conferir caráter "contributivo" ao sistema de seguridade do setor público, incluindo no art. 40 da Constituição o § 6º, que determinava que "as aposentadorias e pensões dos servidores públicos federais serão custeadas com recursos provenientes da União e das contribuições dos servidores, na forma da lei".

A partir desse marco constitucional, a cobrança de contribuições dos servidores inativos foi intentada por meio de medidas provisórias e leis ordinárias. A Medida Provisória 1.415, de 29 de abril de 1996, determinou que "o Plano de Seguridade Social do servidor será custeado com o produto da arrecadação de contribuições sociais obrigatórias dos servidores ativos e inativos dos três Poderes da União", e que "a contribuição mensal incidente sobre os proventos será apurada considerando-se as mesmas alíquotas e faixas de remuneração estabelecidas para os servidores em atividade". O Partido dos Trabalhadores requereu ao STF a suspensão de tal norma (ADI 1.441), alegando que a mesma violava a irredutibilidade do valor dos benefícios (art. 194, IV da Constituição) e o princípio do não-confisco (art. 150, IV da Constituição). Argumentou-se também que, assim como não se pode instituir benefício sem fonte

de custeio (art. 195, § 5º, da Constituição), não se poderia, igualmente, criar contribuição sem "causa eficiente". Ou seja, argumentou-se que, ocorrida a aposentadoria, não haveria mais sentido lógico em exigir-se contribuição do servidor.

Apreciando tal ADI, em 1996, o Pleno do STF (Relator o Ministro Octavio Gallotti, *DJ* 18.10.1996) indeferiu o argumento de inconstitucionalidade, contra o voto isolado do Ministro Marco Aurélio. Prevaleceu a posição do Relator, segundo a qual os servidores, ao contrário do que se passa no regime geral, continuam tendo - mesmo depois de aposentados - um marcado vínculo de índole financeira com o ente público para o qual trabalharam. Além disso, observou o Relator, o fato de os servidores aposentados terem direito à revisão dos benefícios acompanhando as modificações na remuneração dos servidores em atividade

> "compromete o argumento dos requerentes, no sentido de que não existiria causa eficiente para a cobrança de contribuições do aposentado, cujos proventos são suscetíveis, como se viu, de elevação do próprio valor intrínseco, não apenas da sua representação monetária, como sucede com os trabalhadores em geral" (fl. 116).

No julgamento da medida cautelar requerida nesta ADI 1.441, foi também expressivo o voto do Ministro Sepúlveda Pertence, que introduziu na discussão o princípio da solidariedade, que tomaria lugar de destaque em julgamentos posteriores. Após declarar que não aceitava "o argumento básico contra a contribuição dos inativos, ou seja, o de que já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria", o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que "contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal como é a da Seguridade" (fl. 121).

O Partido dos Trabalhadores voltou a requerer a inconstitucionalidade da tributação dos servidores inativos na ADI 1.430, desta feita dirigida contra uma lei do Estado da Bahia. Seguindo o precedente da ADI 1.441, o Tribunal rejeitou o pedido, mais uma vez contra o voto isolado do Ministro Marco Aurélio (Relator o Ministro Moreira Alves, *DJ* 13.12.1996).

A Emenda Constitucional 20/98 trouxe inúmeras inovações no campo da seguridade social, a maioria delas com o objetivo de aprofundar o caráter contributivo e garantir o equilíbrio financeiro e atuarial do setor público, inclusive impondo maior rigor quanto à idade mínima para

aposentadoria dos servidores públicos. Contudo, no processo legislativo que resultou na promulgação da EC 20 os parlamentares rejeitaram as propostas do Executivo de introduzir no texto constitucional uma autorização expressa para a cobrança em relação aos inativos: seja sobre todos os seus proventos de aposentadoria, seja sobre os proventos que excedessem o limite máximo de aposentadoria do regime geral. A EC 20/98 revogou o texto do § 6º do art. 40 (tal como aprovado pela EC 3/93), e introduziu no mesmo art. 40 o § 12 que dispunha que "o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social".

Conjugando esse § 12 do art. 40 com o art. 195, II da Constituição (que garante, no regime geral, a não-incidência de contribuição sobre aposentadoria e pensão), o Plenário do STF chegou à conclusão de que era inconstitucional - sob o pálio das alterações promovidas pela EC 20/98 - a cobrança de contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos e seus pensionistas, tal como intentado pela Lei 9.783/99. Essa conclusão foi formulada, por unanimidade, no julgamento da Medida Cautelar requerida na ADI 2.010 (Relator o Ministro Marco Aurélio, *DJ* 12.04.2002).

Apesar de ter havido unanimidade, no julgamento da ADI 2.010, quanto à inconstitucionalidade da cobrança de contribuição dos servidores inativos (só não houve unanimidade quanto ao caráter confiscatório das alíquotas progressivas fixadas pela Lei 9.783 para os servidores da ativa), os Ministros chegaram à mesma conclusão (procedência da ação direta) por caminhos e fundamentos bem diversos. Na própria ementa oficial do acórdão, há dois tipos de argumentos pela procedência da ADI: ora argumentos que indicam que a inconstitucionalidade da cobrança decorre somente das normas da EC 20/98 - e, portanto, a contribuição dos inativos poderia vir a ser fixada futuramente desde que alterada a Constituição; ora argumentos que apontam para uma inconstitucionalidade *ontológica* ou *insanável* da cobrança da contribuição dos inativos.

Com efeito, quando a ementa oficial afirma que (fl. 88) "o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário [EC 20/98], de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões", tudo parece indicar que seria válida uma emenda futura que alterasse algumas normas introduzidas

pela EC 20/98 e autorizasse expressamente a cobrança de contribuição previdenciária dos servidores inativos e pensionistas do setor público. Esse aliás foi o fundamento claramente utilizado pela maioria dos Ministros que votaram na ADI 2.010: Nelson Jobim, Ilmar Galvão, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira, Octavio Gallotti, Moreira Alves, Carlos Velloso.

Contudo, quando a ementa oficial do acórdão da ADI 2.010 afirma que (fl. 89) "sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social (...) a existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição", percebe-se que o argumento coloca sob grave suspeita a legitimidade de proceder à cobrança da contribuição dos inativos mesmo se autorizada por uma futura emenda constitucional. Esse aliás foi o *espírito* dos votos que alguns dos Ministros proferiram na ADI 2.010: Ministro Celso de Mello (Relator, especialmente fls. 142-146), Ministro Marco Aurélio (que foi irônico a ponto de afirmar que "Talvez se tenha cogitado de uma aposentadoria no além, já que contribuição e benefício compõem uma mesma moeda, decorrem de relação jurídica sinalagmática e comutativa" - fl. 197) e Ministro Maurício Corrêa (que afirmou em seu curto voto que "o simples fato de se impor contribuição ao aposentado é algo que contraria a própria natureza das coisas" - fl. 191).

Portanto, tendo em vista a diversidade radical de fundamentos nos votos da ADI 2.010, era de esperar que, em caso de aprovação de uma emenda constitucional instituindo a cobrança dos inativos, haveria divergência no Plenário da Corte, o que de fato ocorreu por ocasião do julgamento das Ações Diretas 3.105 e 3.128 (Redator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, sessão de 18.08.2004, *DJ* 18.02.2005). Vejamos o que ocorreu.

Os Ministros que na ADI 2.010 haviam abraçado a tese da "inexistência de causa eficiente" para a cobrança da contribuição, e que compunham o Tribunal por ocasião do julgamento das novas ações diretas, mantiveram o posicionamento anterior e julgaram inconstitucional a cobrança instituída pela EC 41/2003 (Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello).

Os Ministros que na ADI 2.010 haviam abraçado unicamente a tese mais restrita da aplicação do art. 40, § 12 combinado com o art. 195, II da Constituição, e que compunham o Tribunal por ocasião do julgamento das novas ações diretas, também mantiveram o posicionamento e julgaram constitucional a cobrança (Ministros Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso).

Os novos Ministros, que não haviam participado do julgamento da ADI 2.010, dividiram-se em dois grupos: os Ministros Gilmar Mendes, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Eros Grau julgaram constitucional a cobrança, ao passo que os Ministros Ellen Gracie e Carlos Britto a julgaram inconstitucional. Assim, por sete votos a quatro a contribuição instituída pela EC 41/2003 foi julgada constitucional.

20.1. Síntese dos principais argumentos debatidos no acórdão das Ações Diretas 3.105 e 3.128

A maioria dos argumentos apresentados nas Ações Diretas 3.105 e 3.128 em defesa da inconstitucionalidade do art. 4º da EC 41/2003[1] já havia sido deduzida na ADI 1.441 (comentada acima), como as alegações de violação ao art. 195, § 5º da CF (equilíbrio atuarial e financeiro), de violação ao art. 194, IV da CF (irredutibilidade do valor dos benefícios) e de ausência de causa *eficiente* ou *legitimadora* da cobrança da contribuição dos inativos e pensionistas. Outros argumentos contra a tributação dos inativos pode-se dizer que foram *novos* na matéria, como o argumento de violação ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, e o argumento de *bis in idem* com o imposto sobre a renda das pessoas físicas. Vejamos sucintamente cada um desses argumentos, e como se posicionaram frente aos mesmos os Ministros do STF.

Dentre os quatro Ministros que consideraram inconstitucional a cobrança dos inativos, três argumentos foram os mais fortemente adotados: o da violação ao direito adquirido, o da ausência de causa legitimadora da exação e o da violação ao art. 195, § 5º da Constituição. A violação ao direito adquirido foi rejeitada pela Ministra Ellen Gracie, mas foi o argumento ao qual mais se apegaram os Ministros Carlos Britto, Marco Aurélio e Celso de Mello. Para esses três Ministros, os servidores, ao se aposentarem, incorporaram a seu patrimônio jurídico o direito à percepção dos proventos de aposentadoria livres de contribuição previdenciária. Na expressão do Ministro Celso de Mello,

> "o Congresso Nacional, após haver consagrado a imunidade em favor dos servidores inativos e pensionistas, não podia, ainda

[1] "Art. 4º Os servidores inativos e os pensionistas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, em gozo de benefícios na data de publicação desta Emenda, bem como os alcançados pelo disposto no seu art. 3º, contribuirão para o custeio do regime de que trata o art. 40 da Constituição Federal com percentual igual ao estabelecido para os servidores titulares de cargos efetivos."

> que mediante emenda à Constituição, suprimir, em momento posterior, quando já adquirido esse direito por seus titulares, a prerrogativa que derivava dessa particular situação subjetiva de vantagem, legitimamente assegurada, pela própria Lei Fundamental, aos destinatários dessa especial garantia de índole social". (fl. 387)

Quanto à ausência de causa eficiente ou causa legitimadora da contribuição, o mesmo foi muito utilizado nos votos da Ministra Relatora e dos Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio. Trata-se de um argumento que parte da necessária vinculação entre o pagamento *presente* da contribuição previdenciária e a existência de um correlato benefício *futuro* que advirá para o contribuinte da exação. Essa vinculação somente se verifica na contribuição dos servidores *ativos*. O voto da Ministra Ellen acolheu integralmente o Parecer de José Afonso da Silva sobre a questão, o qual a certa altura afirmou: "a contribuição previdenciária tem como causa a referibilidade direta a uma atuação concreta-atual ou potencial do Estado (...) no sistema previdenciário de participação, a solidariedade dos trabalhadores está vinculada com a vantagem pessoal que ele auferirá no futuro. Se ele já aufere a vantagem, não há mais finalidade em sua participação." Partindo do argumento da ausência de causa ou finalidade legitimadora, a Ministra Relatora concluiu que a cobrança somente se justificaria como um novo imposto sobre a renda dos servidores, o que foi recusado "por incompatível com a garantia individual que veda ao Estado a bitributação (Constituição Federal, art. 154, I)" (fl. 155).

O terceiro argumento preferencialmente utilizado pela minoria que afirmou a inconstitucionalidade da cobrança é o da violência ao art. 195, § 5º da Constituição, segundo o qual "nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total". Percebe-se que o argumento consiste, na verdade, numa leitura invertida ou "de mão dupla" do mencionado dispositivo. Argumentaram os Ministros Marco Aurélio[2], Celso de Mello e Ellen Gracie que, se não se pode criar benefício novo sem fonte de custeio, tampouco se poderá criar exação nova ou majorar as já existentes sem a contrapartida de um novo benefício para aquele que é chamado a pagar a nova exação ou a exação majorada (vide voto de Celso de Mello, fls. 402-403).

Coube ao Ministro Peluso proferir o voto-base para a refutação analítica dos argumentos que se opunham à constitucionalidade da cobrança da contribuição previdenciária. O voto do Ministro Peluso se apoiou em duas premissas básicas: o caráter inegavelmente tributário da contribuição dos inativos e pensionistas (que irradia efeitos poderosos sobre vários argumentos da minoria) e o caráter *contributivo e solidário* (oposto ao caráter *de capitalização* dos planos de previdência privada) do sistema de seguridade do setor público (que irradia efeitos poderosos sobre o argumento da ausência de causa legitimadora da exação). Vejamos.

Afirmando o caráter desenganadamente tributário da contribuição dos inativos[3], o Ministro Peluso afastou de plano, com base na própria jurisprudência pacificada no STF, os argumentos do direito adquirido e da irredutibilidade do valor dos benefícios. Isto porque a jurisprudência do STF sempre considerou que "no rol dos direitos subjetivos inerentes à situação de servidor inativo, não consta o de imunidade tributária absoluta dos proventos correlatos" (fl. 204).

Com relação ao argumento da ausência de causa legitimadora da exação, o Ministro Peluso passou em revista as decisões anteriores do STF, principalmente a decisão na ADI 1.441, em que os votos dos Ministros Gallotti e Pertence negaram inequivocadamente que, uma vez aposentados, os servidores perdem todo e qualquer liame com os servidores da ativa e com o ente público para o qual trabalharam. Segundo Ministro Peluso, o argumento da ausência de causa suficiente parte de uma correlação direta entre contribuição presente e benefício futuro que

[2] O Ministro Marco Aurélio lançou mão desse argumento, talvez pela primeira vez, no voto que proferiu como Relator na ADI 790 (*DJ* 23.04.1993). No caso se tratava de uma norma (art. 9º da Lei 8.162/91) que majorava a contribuição dos servidores da ativa e ao mesmo tempo instituía alíquotas progressivas. O Ministro Marco Aurélio defendeu em seu voto que a "causa" do aumento previsto na norma seria o veto presidencial a um dispositivo que determinava que caberia exclusivamente ao Tesouro Nacional custear as aposentadorias do serviço público. O Ministro então argumentou que, com a queda do veto presidencial no Parlamento, estaria extinta a causa da majoração e portanto restaria inválida a norma que majorou as alíquotas. Apesar de a inconstitucionalidade dessa norma ter sido ponto pacífico no Plenário, a fundamentação contida no voto do Ministro Relator parece não ter sido levada em conta pelos Ministros, que talvez tenham dado seus votos sensibilizados pela impropriedade da progressividade das alíquotas, tal como observou em seu voto (o único escrito além do voto do Ministro Relator) o Ministro Francisco Rezek. É no voto do Ministro Marco Aurélio na ADI 790 que começam a se amalgamar os argumentos da *causa suficiente*, do equilíbrio atuarial (identificado com uma equivalência estrita de contribuições e benefícios na perspectiva de cada segurado) e da leitura invertida do art. 195, § 5º.

[3] O único Ministro a manifestar dúvidas sobre o caráter tributário da contribuição foi o Ministro Carlos Britto.

somente existe nos regimes contributivos e capitalizadores, sendo que o regime brasileiro é o contributivo-solidário. O Ministro Sepúlveda assim sintetizou, em seu voto, as razões para afastar o argumento da ausência de causa legitimadora:

> "Creio que essa teoria da contribuição sem causa suficiente pressupõe, com todas as vênias, uma alternativa: ou ela parte de uma assimilação da contribuição previdenciária à taxa, ou pressupõe uma relação sinalagmática, contratual entre a Previdência Social e o segurado. E, a meu ver, o que se disse aqui hoje contra ambos os termos dessa alternativa dispensa qualquer tentativa de dizer algo de novo: evidentemente, não se cuida de taxa; evidentemente, não se cuida de relação sinalagmática." (fl. 430)

Notou o Ministro Peluso que o fato de o sistema público de previdência não ser exclusivamente contributivo-capitalizador, se por um lado retira dos aposentados o direito de não se sujeitarem à contribuição após a aposentadoria, por outro lado aceita a concessão de benefícios a quem nunca haja contribuído (como ocorreu com determinados servidores da ativa no período anterior à EC 3/93), assim como permite a revisão automática proporcional ao aumento dos proventos dos servidores da ativa, o que seria impensável num regime estritamente contributivo-capitalizador.

No voto da Relatora Ellen Gracie, faz-se menção ao fato de que a contribuição dos servidores ativos e inativos é um caso raro de tributo sem qualquer risco de sonegação, enquanto a evasão para com a Previdência é muito alta no âmbito dos entes públicos e dos empregadores. Essa reflexão foi avivada no voto do Ministro Sepúlveda Pertence, quem após votar pela constitucionalidade da exação subiu o tom da crítica:

> "não há como ignorar que a nota de solidariedade social que a legitima [a contribuição dos aposentados e pensionistas] (...) tem sido incapaz de pôr cobro à taxa imoral de inadimplência dos grandes devedores da Previdência Social, cevada pela inépcia, quando não pela corrupção sistêmica, do seu aparelho administrativo". (fl. 436)

20.2. Inconstitucionalidade da discriminação contra os servidores já aposentados quando da promulgação da EC 41/2003.
Inconstitucionalidade da diferença de tratamento entre servidores inativos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios

Foi pacífico entre os Ministros do STF o entendimento de que se revelava arbitrária a distinção de tratamento entre a incidência da contribuição no caso de servidores que já haviam se aposentado à época da promulgação da EC 41/2003 e a incidência da contribuição para servidores aposentados em período posterior. Para estes últimos, vale a regra de imunidade parcial do art. 40, § 18 da Constituição, o qual dispõe que a contribuição dos inativos e pensionistas do setor público somente incidirá sobre os proventos que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. Contudo, para os servidores e pensionistas do setor público já em gozo de seus benefícios na data de publicação da EC 41/2003, o parágrafo único do art. 4º da referida Emenda determinou que a contribuição incidiria sobre o que excedesse 50% (para os servidores e pensionistas dos Estados, Distrito Federal e Municípios) ou 60% (para os servidores e pensionistas da União) daquele limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral.

Essa norma mais gravosa para os servidores já aposentados quando do advento da EC 41, e duplamente mais gravosa para os servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios já aposentados quando do advento da EC 41, foi considerada abusiva pela unanimidade dos Ministros. O resultado disso foi a sujeição de ambas as categorias de servidores à regra geral do art. 40, § 18 da Constituição (incidência de contribuição somente sobre a parte dos proventos que exceder o limite máximo do regime geral).

21. Natureza Jurídica da Contribuição Criada pela Lei Complementar 110/2001 para financiar a Reposição dos Expurgos de Correção Monetária Praticados nas Contas do FGTS

Depois que o próprio STF referendou parcialmente (RE 226.855) as milhares de decisões judiciais que impuseram à Caixa Econômica Federal o ônus de recompor os expurgos inflacionários praticados nos meses de dezembro de 1988 a fevereiro de 1989 e no mês de abril de 1990 contra o patrimônio dos correntistas do FGTS, o Governo federal conseguiu aprovar no Congresso Nacional uma lei complementar destinada a levantar recursos para financiar tais recomposições.

A Lei Complementar 110, de 29 de junho de 2001, instituiu a cobrança de duas exações a cargo dos empregadores. A primeira delas (art. 1º), de caráter permanente, incide no momento da despedida imotivada de empregados, tendo por base de cálculo o montante dos depósitos do FGTS devidos durante a vigência do contrato de trabalho e por alíquota o valor de 10%. A segunda exação (art. 2º) é temporária (devida por cinco anos) e incide mensalmente sobre a remuneração devida no mês anterior a cada trabalhador, à alíquota de 0,5%. Todos os aspectos formais

que envolvem a cobrança das contribuições foram tomados de empréstimo da legislação que regula a exigência dos depósitos no FGTS (art. 3º).

A destinação das exações é clara: serão recolhidas na rede bancária arrecadadora, transferidas à Caixa Econômica Federal e finalmente incorporadas ao FGTS (art. 3º, § 1º). Com a garantia da arrecadação dos recursos, a Lei Complementar 110 (art. 4º) autorizou que a CEF abreviasse o procedimento de, em cumprimento das decisões judiciais ou se antecipando a eventual lide judicial, depositar as diferenças de correção monetária nas contas dos correntistas, desde que os mesmos firmassem um termo de adesão (art. 6º).

Duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade questionaram a validade das exações (ADI-MC 2.556 e 2.568, Relator Moreira Alves, *DJ* 08.08.2003). O STF poderia tanto declarar a inconstitucionalidade total da cobrança, quanto declarar tão-somente a inconstitucionalidade da submissão da cobrança ao prazo de anterioridade nonagesimal (conforme determinado no art. 14 da LC 110), tendo em vista que as iniciais das ações e as próprias informações da Presidência da República sugeriram a alternativa de considerar as contribuições como "sociais gerais" (do art. 149 da CF, que se sujeitam à anterioridade anual) e não como "contribuições de seguridade social" (art. 195 da CF, anterioridade nonagesimal conforme seu § 6º).

O voto do Relator, Ministro Moreira Alves, rejeitou os argumentos que levavam à inconstitucionalidade total das exações. Indicando que a arrecadação se dirigia ao FGTS e não ao Tesouro, o Ministro Moreira Alves rejeitou as alegações de violação aos arts. 145, § 1º, 154, I, 157, II e 167, IV da Constituição, todos aplicáveis somente a impostos (que obviamente constituem receitas do Tesouro) e não a outras figuras tributárias.

As iniciais das Ações Diretas levantam dois outros argumentos de monta: a) que a Lei Complementar 110 teria violado o art. 10, I do ADCT, pois aumentou o percentual da multa por demissão imotivada sem regulamentar inteiramente a proteção do emprego contra despedida sem justa causa nos termos do art. 7º, I da Constituição; b) que a Lei Complementar 110 teria violado o art. 5º, LIV da Constituição (devido processo legal substantivo), pois cobra exações de empregadores que não tiveram qualquer relação com a realização dos depósitos à época da ocorrência dos expurgos, e muito menos com os próprios expurgos (que prejudicaram os correntistas em benefício da CEF e não em benefício dos empregadores). Além disso, a cobrança é exigida sobre salários (art. 2º) e sobre depósitos (art. 1º) relativos a empregados que não eram

correntistas à época dos expurgos e que, portanto, em nada se beneficiarão da reposição promovida pela LC 110.

O Ministro Moreira Alves rejeitou os dois argumentos acima. O primeiro argumento foi rejeitado pois, a rigor, a cobrança da exação do art. 1º da LC 110 nada tem a ver com a multa imposta ao empregador (e em benefício do empregado) nos casos de dispensa imotivada. A exação do art. 1º da LC 110 dirige-se ao FGTS de forma geral e não ao patrimônio do empregado despedido, portanto o dispositivo não aumentou o limite fixado provisoriamente no art. 10, I do ADCT.

O segundo argumento (devido processo substantivo) foi rejeitado com base em duas asserções do Relator: a primeira no sentido de que a simples *finalidade social* do FGTS seria suficiente para justificar o dever de os empregadores recolherem as novas contribuições, ainda que essas venham a beneficiar empregados que não possuíam nem possuem qualquer ligação com os tais empregadores-contribuintes das novas contribuições; a segunda asserção limitou-se a ponderar que "mais sem razoabilidade seria" a alternativa de delegar ao Tesouro Nacional a tarefa de financiar a reposição dos expurgos, pois dessa forma todos os cidadãos-contribuintes seriam atingidos (fl. 283). A rejeição do argumento da violação do devido processo legal demonstra que o conceito de contribuição, na jurisprudência majoritária do STF, é muito mais aberto e flexível do que os conceitos propostos pela doutrina tradicional, que trabalha quase sempre na perspectiva do binômio contribuição/benefício atual ou potencial ao contribuinte ou a seu grupo específico ou contribuição/contrapeso a uma despesa ou a um detrimento de bens públicos provocados pelo contribuinte ou por seu grupo específico[4]. O acórdão analisado no item a seguir, sobre a contribuição do Sebrae, confirma essa distância entre as concepções doutrinárias majoritárias e a jurisprudência do STF.

O Pleno entendeu que as contribuições instituídas pela LC 110 não se destinam a financiar qualquer ação que possa ser tida como de seguridade social, não integrando a proposta de orçamento do art. 195, § 2º da Constituição (fl. 281).

O único voto discordante foi o do Ministro Marco Aurélio. O Ministro procurou comprovar, com base em documentos do processo legislativo da LC 110, que o objetivo da lei era assumidamente "fazer caixa" para cumprir as decisões judiciais que condenaram a CEF a repor os expurgos inflacionários nas contas dos correntistas prejudicados.

[4] Cfr. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1991, pp. 160-182.

E concluiu no sentido de que o significado constitucional da figura tributária das contribuições não permitia que se recorresse a essa figura para atingir os objetivos da LC 110: "jamais soube que contribuição visa a fazer caixa para cobrir os efeitos de uma administração equivocada de um sistema, de um instituto previsto na própria Carta da República [FGTS]" (fl. 300).

22. Natureza Jurídica da Contribuição do Sebrae: Contribuição *Interventiva* (e não *Corporativa*). Desnecessidade de Instituição por Lei Complementar

É jurisprudência pacificada no STF que as contribuições previstas no art. 240 da Constituição têm natureza tributária e são da espécie "contribuição social geral" (cf. voto do Ministro Carlos Velloso no RE 138.284[5]). No grupo das contribuições sociais gerais, além das referidas no art. 240, estariam também (segundo o voto do Ministro Velloso) as parcelas devidas pelos empregadores ao FGTS e a contribuição do salário-educação (art. 212 da Constituição). Após o julgamento da medida cautelar nas ADI-MC 2.556 e 2.568, conforme visto no item anterior, a categoria das contribuições sociais gerais passou a contar também com as exações dos arts. 1º e 2º da Lei Complementar 110/2001.

As contribuições do art. 240 da Constituição são as parcelas compulsórias devidas pelos empregadores sobre a folha de salários e destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (Sesc, Senac, Sesi, Senai). Em 1990, a Lei 8.029 autorizou (mas não instituiu) a cobrança de novos valores afirmando em seu art. 8º, § 3º:

"As contribuições relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986 [Sesc, Senac, Sesi, Senai], poderão ser majoradas em até três décimos por cento, com vistas a financiar a execução da política de Apoio às Microempresas e às Pequenas Empresas." Alguns meses depois (em dezembro de 1990), a redação desse parágrafo foi alterada pela Lei 8.154 que passou a dispor mais claramente que

> "para atender à execução da política de Apoio às Micro e às Pequenas Empresas, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de: a) um décimo por cento no exercício de 1991; b) dois décimos por cento em 1992; e c) três décimos por cento a partir de 1993".

O produto da arrecadação desse pretenso "adicional" é "arrecadado e repassado mensalmente pelo órgão competente da Previdência e Assistência Social ao Cebrae" (art. 4º da Lei 8.029/90 em sua redação original). A Lei 8.154/90, que instituiu as alíquotas adicionais, acrescentou à Lei 8.029/90 o art. 9º, que dispõe que

> "Compete ao serviço social autônomo a que se refere o artigo anterior planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica."

Com base nessa legislação que instituiu e determinou o destino da arrecadação desse pretenso adicional às contribuições do art. 240 da Constituição, o Pleno do STF julgou o RE 396.266 (Relator Ministro Carlos Velloso, sessão de 26.11.2003, *DJ* 27.02.2004). O TRF da 4ª Região havia decidido que as parcelas destinadas ao Sebrae tinham a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico e haviam sido validamente instituídas por lei ordinária, já que a Constituição somente exige lei complementar para a instituição de contribuições novas *de seguridade social* (art. 195, § 4º da Constituição). O contribuinte-recorrente argumentava que a figura tinha a natureza de contribuição "no interesse de categoria econômica ou profissional" (a categoria das "micro e pequenas empresas"), contribuição que, segundo o art. 149 (que remete ao art. 146, III) da Constituição, somente poderia ter sido criada por lei complementar. Além disso, o recorrente argumentou que, mesmo que a contribuição ao Sebrae pudesse ter sido instituída por lei ordinária, não poderia ser obrigado a recolher a contribuição pois não se encaixava no grupo econômico (micro e pequenas empresas) atendido e beneficiado pelo produto da arrecadação da exação.

O Relator, Ministro Carlos Velloso, adotou integralmente a fundamentação e a conclusão oriundas do TRF da 4ª Região. O voto do Relator entendeu que, não obstante o art. 8º, § 3º da Lei 8.029/90 (com a redação da Lei 8.154) usar a expressão "adicional", se trata na verdade de uma contribuição autônoma em relação às tradicionais contribuições do Sesi/Senai/Sesc/Senac recebidas pelo art. 240 da Constituição. Enquanto estas são contribuições sociais gerais, a do Sebrae seria contri-

[5] Para mais detalhes sobre a classificação das contribuições na jurisprudência do STF, vide GODOI; OLIVEIRA e SALIBA, "Contribuições: Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 83-85.

buição de intervenção no domínio econômico. O Relator não especificou as razões pelas quais a contribuição do Sebrae é "de intervenção no domínio econômico" e não "de interesse de categorias econômicas ou profissionais". Aparentemente o que levou o Ministro a essa decisão foi o conteúdo do art. 9º da Lei 8.029, que dispõe que compete ao Sebrae "planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica". Após citar esse dispositivo, o Relator afirmou que "a contribuição instituída para a realização desse desiderato está conforme aos princípios gerais da atividade econômica consagrados na Constituição" (fl. 1.433). O Relator parece ter concordado com a fundamentação do acórdão recorrido, que aduziu que o Sebrae se insere no contexto normativo do art. 179 da Constituição, que determina tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, dispositivo este que se encontra inserido no Título da Ordem Econômica e Financeira do texto constitucional. Daí adviria seu caráter de contribuição *interventiva* e não *corporativa*.

Quanto ao argumento de que o recorrente não era nem micro nem pequena empresa, e, portanto, não poderia ser chamado a recolher a contribuição destinada ao "Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas", o voto do Relator afirmou (fl. 1.433) que "a contribuição tem como sujeito passivo empresa comercial ou industrial, partícipes, pois, das atividades econômicas que a Constituição disciplina (C.F., art. 170 e seguintes)" apoiando o raciocínio do TRF da 4ª Região segundo o qual

> "caracterizadas fundamentalmente pela finalidade a que se prestam, as contribuições de intervenção na atividade econômica, conforme já consagrado pela jurisprudência, não exigem vinculação direta do contribuinte ou a possibilidade de auferir benefícios com a aplicação dos recursos arrecadados". (fl. 1.434)

Quanto ao argumento de que as novas[6] contribuições de intervenção no domínio econômico ou as novas contribuições corporativas necessitariam de lei complementar para sua instituição, o Pleno o rechaçou sem maiores disceptações, como aliás já se esperava tendo em vista o decidido em acórdãos anteriores, como o do Adicional de Tarifa Portuária (RE 218.061 e 209.365[7]). O Pleno do STF entende há muito

[6] "Novas" no sentido de serem criadas após a promulgação da Constituição de 1988.

[7] Analisamos tais acórdãos e sua fundamentação em GODOI; OLIVEIRA e SALIBA, *op. cit.*, pp. 100-103.

que a remissão que o art. 149 da Constituição (matriz das contribuições interventivas e corporativas) faz ao art. 146, III do texto constitucional, não significa a exigência de lei complementar que defina os elementos das novas contribuições (contribuinte, base de cálculo, fato gerador). Essa remissão significa tão-somente que às contribuições interventivas e corporativas aplicam-se as normas gerais de Direito Tributário previstas no Código Tributário Nacional. O voto do Ministro Velloso, acompanhado pelo Plenário à exceção do Ministro Marco Aurélio, foi taxativo: "contribuições corporativas e contribuições de intervenção não demandam, para a sua instituição, lei complementar" (fl. 1.439).

O Ministro Carlos Britto manifestou-se por duas vezes no sentido de que a contribuição do Sebrae parecia-lhe uma contribuição corporativa e não uma contribuição interventiva, pois a contribuição "se destina a favorecer uma categoria econômica, a categoria das empresas brasileiras de pequeno porte" (fl. 1.443). O Ministro Britto afirmou que essa sua divergência não atingia as conclusões do voto do Ministro Relator. Contudo, devemos lembrar que o argumento do recorrente de ausência de liame entre o contribuinte da exação e o grupo das micro e pequenas empresas foi refutado exatamente no pressuposto de que se tratava de uma contribuição de intervenção no domínio econômico - e não de uma contribuição corporativa, onde aquele liame parece ser necessariamente mais acentuado.

A íntegra do acórdão do RE 396.266 revela que os Ministros não chegaram a debater de maneira específica essa difícil questão de saber se a contribuição do Sebrae é de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias econômicas. O próprio conceito de "intervenção no domínio econômico" é extremamente vago e ambíguo. Para comprová-lo, basta passar em revista as inúmeras contribuições "de intervenção no domínio econômico" que já foram criadas nos últimos anos, e notar a extrema heterogeneidade entre elas (tanto no que diz respeito ao fato gerador quanto no que diz respeito à destinação do produto arrecadado). Foram consideradas (pelo constituinte, pelo legislador ou pelo STF) como contribuições de intervenção no domínio econômico as seguintes figuras (para citar somente alguns exemplos):

- a exação sobre importação ou comercialização de petróleo e derivados (com múltiplas destinações conforme as alíneas *a* a *c* do art. 177, § 4º, II da Constituição: subsídios aos produtores de álcool, financiamento de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo, financiamento de programas de infra-estrutura de transportes);

- a exação sobre recursos enviados ao exterior como pagamento por transferência de tecnologia, serviços técnicos, assistência administrativa e semelhantes (com a vaga destinação de atender a um programa para "estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo" - art. 1º da Lei 10.168/2000);
- a contribuição "de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado" (art. 6º, IV da Lei 9.998/2000) cuja arrecadação se destina - de forma extremamente vaga e genérica - a "programas, projetos e atividades que estejam em consonância com plano geral de metas para universalização de serviço de telecomunicações ou suas ampliações" (art. 5º da Lei 9.998/2000);
- o chamado "adicional ao frete para a renovação da marinha mercante", que surgiu como taxa, depois foi considerado pelo STF como "imposto com destinação especial" e posteriormente como contribuição de intervenção no domínio econômico[8];
- o chamado "adicional de tarifa portuária", considerado como contribuição de intervenção nos RE 198.554 e 191.044 (Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* 31.10.1997) e cujo produto era destinado a "investimentos para melhoramento, reaparelhamento, reforma e expansão de instalações portuárias" (art. 2º da Lei 7.700/88).

É muito difícil encontrar um critério ou um parâmetro objetivo e seguro que possa explicar como e porque todas essas figuras tão díspares entre si se encaixam no conceito de "intervenção no domínio econômico". Como também é muito difícil controlar com rigor a destinação fiel, tempestiva e eficiente do volume arrecadado com essas contribuições. Talvez por isso estejamos caminhando para um "Estado das contribuições" em substituição ao já aparentemente anacrônico "Estado dos impostos". Acreditando nesse "Estado dos impostos", a Constituição de 1988 cercou ingenuamente a criação de "novos impostos" de diversos requisitos formais e materiais (art. 154, I), dentre os quais a exigência de que os novos impostos não poderiam ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos já existentes em 1988. A realidade demonstrou que a carga tributária brasileira pôde ser praticamente dobrada de 1988 a 2005 sem que nenhum "imposto novo" tivesse que ser criado pela via do art. 154, I, com a exceção do fugaz IPMF, sucedido pela eternamente provisória CPMF.

[8] A evolução legislativa e jurisprudencial sobre essa figura pode ser encontrada em GODOI; OLIVEIRA e SALIBA, "Contribuições: Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 75-78.

23. Inconstitucionalidade da Cobrança de PIS/Cofins, com Base na Lei 9.718/98, sobre Receitas que não constituem "Faturamento" das Empresas

Historicamente, as contribuições de seguridade social destinadas ao PIS e à Cofins (antes Finsocial) incidiram sobre o faturamento das pessoas jurídicas, entendido "faturamento" como a receita "proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia" (art. 3º da Lei 9.715/98 - PIS) ou a receita "das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza" (art. 2º da LC 70/91 - Cofins).

A eleição pelo legislador ordinário dessa base de cálculo decorria de que o art. 195, I, *b* da Constituição, determinava que, além da folha de salários e do lucro, a outra matéria tributável para financiamento da seguridade social seria o "faturamento". E tanto o PIS quanto a Cofins têm sua arrecadação destinada integralmente a ações que se compreendem no âmbito da seguridade social.

Em 1998, buscando incrementar a arrecadação, o Governo federal decidiu que o PIS e a Cofins deveriam passar a atingir também as *receitas financeiras* das empresas, inclusive a das instituições financeiras. As receitas financeiras, não sendo decorrentes da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, não se encaixam na definição de *faturamento.* O caminho entrevisto pelo Executivo para possibilitar a tributação das receitas financeiras era, em primeiro lugar, alterar a Constituição para que a mesma, no art. 195, I, *b,* passasse a possibilitar a tributação da "receita", termo naturalmente muito mais amplo que "faturamento". Em segundo lugar, bastava alterar a legislação ordinária para que a mesma modificasse a base de cálculo do PIS e da Cofins, trocando o *faturamento* pela *receita total* das empresas, admitindo-se tão-somente algumas isenções ou não-incidências como as vendas canceladas e as vendas de bens do ativo permanente.

As duas providências tomaram corpo no ano de 1998: a Constituição foi alterada pela EC 20/98, que providencialmente alterou a redação do art. 195, I, *b,* passando a afirmar "receita ou faturamento" onde antes se afirmava somente "faturamento". E, no âmbito da legislação ordinária, o Parlamento aprovou a Lei 9.718 (fruto obviamente de uma medida provisória...), que passou a dispor que a base de cálculo do PIS e da Cofins era "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas" (art. 3º, § 1º). Dentre as poucas exclusões que a Lei 9.718 admitia que fossem feitas da "totalidade das receitas" não figuravam as receitas financeiras, as quais, portanto, passariam a ser tributáveis livremente pela Cofins e pelo PIS.

Ocorre, contudo, que o Executivo federal não controlou bem o ritmo pelo qual o Parlamento ia sendo convencido do acerto das duas propostas: a de mudança na Constituição e a de mudança na legislação ordinária. Talvez porque a proposta de emenda constitucional era muito mais delicada pois envolvia um endurecimento em diversos assuntos relativos à aposentadoria no setor público, a Lei ordinária (Lei 9.718) acabou sendo sancionada (27.11.1998) e publicada (28.11.1998) antes da promulgação (15.12.1998) e publicação (16.12.1998) da Emenda Constitucional 20.

Essa inversão temporal fez com que os contribuintes acorressem aos Tribunais para argüir a inconstitucionalidade da Lei 9.718, que passou a ter existência jurídica quando ainda valia a redação primitiva do art. 195, I, *b* da Constituição. Segundo a jurisprudência pacificada há muito no STF e derivada da tradição do constitucionalismo norte-americano, lei inconstitucional é ato nulo *ab initio,* não podendo tal vício vir a ser sanado posteriormente, numa espécie de *constitucionalização superveniente* por força de mudança no texto constitucional (ADI 2, Relator Ministro Paulo Brossard, *DJ* 22.11.1997).

A Fazenda Nacional venceu a batalha nos Tribunais Regionais Federais, que consideraram em sua maioria que o Pleno do STF, no RE 150.755 (Relator Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* 20.08.1993), teria "equiparado" os conceitos de *faturamento* e *receita* para fins de exigência do Finsocial (posteriormente transformado na Cofins), e que, portanto, nada impedia que o legislador fizesse o mesmo na redação da Lei 9.718/98. Contudo, tudo indicava que tal entendimento prevalente nos TRF's iria ruir no Plenário do STF, pois o que a Corte Suprema decidiu no RE 150.755 foi que o legislador que produziu o art. 28 da Lei 7.738/89,

mesmo tendo utilizado o termo "receita bruta", referiu-se ao sentido mais restrito de "faturamento" que já constava do art. 22 do Decreto-lei 2.397/87, que determinou que o Finsocial incidiria sobre "a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda". Aliás, a simples leitura do item 8 da ementa oficial do RE 150.755 não deixa qualquer dúvida de que o entendimento do STF era pela obrigatoriedade de o legislador ordinário não extrapolar os limites do conceito de "faturamento" contido no art. 195, I da Constituição:

> "8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: no art. 28 da L. 7.738/89, a alusão a 'receita bruta', como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Dl. 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de 'faturamento' das empresas de serviço." (ementa oficial)

Em seu voto no RE 150.755, o Ministro Sepúlveda Pertence admite que o termo "receita bruta" poderia induzir o intérprete a pensar que se tratava de um conceito mais amplo do que faturamento. Contudo, examinando as diversas leis tributárias que definiam a abrangência do termo receita bruta (art. 12 do Decreto-lei 1.598/77, art. 22 do Decreto-lei 2.397/87), o Ministro concluiu que o legislador tributário, ao mencionar o termo receita bruta, fazia referência ao mesmo significado do termo "faturamento", e portanto não extrapolava a competência que lhe fora outorgada pelo art. 195, I da Constituição.

Essa constatação de que *faturamento* é em tese menos que *receita,* mas o legislador tributário, ao definir *receita bruta,* restringia seu significado ao mesmo de *faturamento,* voltou a ser feita no julgamento do RE 150.764 (Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, *DJ* 02.04.1993).

Com a Lei 9.718/98, ocorreu exatamente o que os Ministros decidiram, no RE 150.755, que não poderia ocorrer. Veja-se. A certa altura de seu voto no RE 150.755, afirmou o Ministro Marco Aurélio, fazendo menção ao art. 110 do CTN: "O conceito de faturamento, posto na Constituição, a legislação infraconstitucional [naquele caso o art. 28 da Lei 7.738/89] não poderia alterar." (fl. 563) A resposta do Ministro Pertence (que convenceu a maioria do Pleno) foi inequívoca:

> "A hipótese é exatamente o contrário. Incidiria essa regra - que não precisaria estar no CTN, porque é elementar à própria apli-

> cação da Constituição - se a lei dissesse: faturamento é igual a receita bruta. O que tentei mostrar no meu voto, a partir do Decreto-Lei nº 2.397, é que a lei tributária, ao contrário, para o efeito do Finsocial, chamou receita bruta o que é faturamento. E, aí, ela se ajusta à Constituição." (fl. 463)

Ou seja, no RE 150.755, parte dos Ministros (maioria), liderada pelo voto do Ministro Pertence, reconheceu que a legislação tributária não extrapolara o conceito de faturamento pressuposto na Constituição. E a outra parte (minoria) entendeu que a legislação infraconstitucional teria extrapolado aquele conceito. Mas todos estavam de acordo quanto ao fato de que a legislação tributária infraconstitucional não poderia, enquanto vigorasse o art. 195, I, *b* da Constituição, instituir contribuições sociais sobre a "receita" que extrapolasse o conceito de faturamento. E foi exatamente isso o que a Lei 9.718 fez em seu art. 3º, § 1º. Após se afirmar no *caput* que a base de cálculo do PIS/Cofins corresponde à receita bruta, esta é definida no § 1º como "a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica".

O Pleno do STF começou a analisar a constitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98 em dezembro de 2002. O Ministro Ilmar Galvão, primeiro Ministro a votar no RE 346.084, decidiu de uma forma um tanto inusitada. Mesmo com o art. 17 da Lei 9.718/98 dispondo expressamente que "esta lei entra em vigor na data de sua publicação", o Ministro decidiu que a Lei 9.718/98 somente entrou em vigor ao cabo do prazo de 90 dias de sua publicação, previsto no art. 17, I. Entrando em vigor nessa data (fevereiro de 1999), a Lei já encontrava o suporte de validade contido na EC 20, publicada em dezembro de 1998, e portanto foi considerada constitucional. O caráter inusitado do voto também consistiu em fixar um novo prazo nonagesimal de anterioridade, que somente passaria a fluir a partir de 1º de fevereiro de 1999 (e não a partir da publicação da Lei tal qual se dispunha no texto legal). Assim, o Ministro deu parcial provimento ao RE, pois entendia que a contribuição sobre as receitas excedentes ao faturamento somente poderia ser cobrada a partir de 1º de junho, e não a partir de 1º de fevereiro tal como dispunha o art. 17, I do texto legal. Note-se que o Ministro Ilmar Galvão reconheceu que o dispositivo impugnado somente poderia encontrar fundamento de validade após a entrada em vigor da EC 20/98.

O segundo a votar, já em abril de 2004, foi o Ministro Gilmar Mendes, que não adotou qualquer dos fundamentos presentes no voto do Ministro Ilmar Galvão. Em síntese, o Ministro Gilmar Mendes considerou que um conceito definitivo de "faturamento" não decorre da

Constituição nem é pressuposto por ela, cabendo à liberdade conformadora do legislador ordinário definir-lhe os contornos. Argumentou o Ministro que, assim como as leis tributárias anteriores abandonaram o conceito do Direito Comercial segundo o qual faturamento abarcaria somente as operações registradas em fatura comercial, a Lei 9.718/98 poderia abandonar um conceito mais estrito de faturamento e alargar-lhe o alcance para abranger também as receitas financeiras. Assim pois, o voto do Ministro Gilmar Mendes considerou que o art. 3º, § 1º da Lei 9.718, era constitucional desde sua entrada em vigor, prescindindo a rigor da promulgação da EC 20/98, cuja nova redação ao art. 195, I, *b* da Constituição (considerado uma "norma constitucional aberta de feição institucional"), foi meramente expletiva. Ao voto do Ministro Gilmar Mendes aderiu o Ministro Maurício Corrêa. Portanto, até aí, havia dois votos pelo desprovimento do RE, e um voto por seu provimento parcial.

O quarto a votar foi o Ministro Cezar Peluso, que votou em sentido diferente do que haviam votado tanto o Ministro Ilmar Galvão quanto o Ministro Gilmar Mendes. Vejamos. O Ministro Ilmar Galvão decidira que a Constituição originária supunha um conceito de faturamento que era realmente distinto de "totalidade das receitas", mas a EC 20/98 teria sido publicada a tempo de ampliar esse conceito e dar fundamento de validade à Lei 9.718/98 (que somente teria entrado em vigor em 1º de fevereiro de 1999). Já o Ministro Gilmar Mendes entendera que a Constituição originária não pressupunha um conceito definitivo de faturamento que fosse mais restrito que o de "totalidade das receitas", portanto a Lei 9.718/98 somente fez valer a liberdade conformadora do legislador infraconstitucional. O Ministro Cezar Peluso, passando minuciosamente em revista o decidido pelo STF nos RE 150.755 e 150.764 (acórdãos comentados acima), concordou com o Ministro Ilmar Galvão que a Constituição originária (tal como interpretada diversas vezes pelo STF) supunha sim um conceito de faturamento que era realmente distinto e mais restrito que o conceito de "totalidade das receitas", mas recusou-se a aceitar que a Lei 9.718 somente teria entrado em vigor em fevereiro de 1999, pois seu art. 17, *caput* é inequívoco: "esta lei entra em vigor na data de sua publicação", publicação que ocorreu em 28 de novembro de 1998.

Portanto, o Ministro Peluso decidiu que o art. 3º, § 1º da Lei 9.718, era inconstitucional, pois quando entrou em vigor não encontrava fundamento de validade na então vigente redação do art. 195, I, *b* da Constituição e não poderia ter sua inconstitucionalidade (vício insanável de nulidade) remediada pela superveniência da EC 20/98. O voto do Mi-

nistro Peluso, sem dúvida o que melhor refletiu a jurisprudência e a compreensão do STF quanto ao sentido do controle de constitucionalidade das leis, foi por isso mesmo acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio, Carlos Velloso, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence. Em seguida, pediu vista o Ministro Eros Grau quanto aos outros recursos que estavam sendo julgados conjuntamente com o RE 346.084.

O voto do Ministro Eros Grau é extremamente sofisticado e atualizado do ponto de vista da teoria do Direito e da Filosofia da linguagem. Contudo, apesar de por vezes procurar demonstrar o contrário, choca-se de frente com a jurisprudência do STF e com a *teoria da constituição* que a Suprema Corte brasileira adota ao exercer o controle de constitucionalidade das leis. Apesar de chegar ao mesmo resultado do voto do Ministro Gilmar Mendes (constitucionalidade da Lei 9.718 e desprovimento dos recursos dos contribuintes), o voto do Ministro Eros Grau tem uma fundamentação bem distinta daquela contida no voto do Ministro Gilmar Mendes. Vejamos.

Em um ponto concordam os Ministros Gilmar Mendes e Eros Grau: o termo faturamento, contido no art. 195, I, *b* da Constituição, é aberto ou indeterminado e permite diversos significados. O Ministro Eros Grau considera que *faturamento* faz parte da categoria dos conceitos jurídicos tipológicos ou indeterminados, "caracterizadamente históricos e temporais". Mas o Ministro Eros Grau foi mais fiel à jurisprudência do STF nos RE 150.764 e 150.755 e reconheceu que, no entendimento que a Suprema Corte tinha da Constituição em sua versão original, "faturamento é menos que receita" - aliás essa frase foi dita em Plenário pelo Ministro Sepúlveda no julgamento do RE 150.755 (fl. 563).

Partindo dessa constatação de que o STF tinha clara jurisprudência no sentido de que o art. 195, I, *b* da Constituição (versão original), não consentia que o legislador tributário infraconstitucional expandisse o conceito de "receita decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços", e sendo coerente com seu pressuposto jusfilosófico de que "em verdade, a Constituição nada diz; ela diz o que esta Corte, seu último intérprete, diz que ela diz" (p. 9 de seu voto), o Ministro Eros Grau assume que o art. 3°, § 1° da Lei 9.718/98, "nasceu" inconstitucional: "convolação do que era inconstitucional em constitucional - poderá, em tese, vir a ocorrer. Precisamente isso se dá no caso." (p. 11 do seu voto)

O que propõe o voto do Ministro Eros Grau é a adoção da conhecida tese da "constitucionalização superveniente", aliás já aplicada pela

Corte Constitucional de Portugal em julgado de 1990[9], despertando a censura de Jorge Miranda[10]. A defesa que fez o Ministro Eros Grau da tese da constitucionalização superveniente foi bastante fundamentada do ponto de vista doutrinário e filosófico. Contudo, em certos momentos o voto afirmou que acórdãos anteriores do STF compartilhavam da solução por ele proposta, o que não procede. Vejamos.

O voto do Ministro Eros Grau cita e transcreve a ementa da ADI 2, relatada pelo Ministro Brossard, para concluir: "Ficou então assenta-

[9] Acórdão 408/89, *Diário da República,* II série, de 31 de janeiro de 1990: "'É incontestável que, se a norma legal em causa tivesse violado as normas constitucionais vigentes na altura em matéria de forma e de competência legislativa, seguramente que essas normas teriam nascido inconstitucionais, e inconstitucionais continuariam a ser, mesmo que uma revisão constitucional viesse a alterar as regras constitucionais pertinentes. Em matéria de forma e competência, as alterações constitucionais só são relevantes para o futuro, isto é, só relevam para os actos normativos posteriores; os actos normativos anteriores continuam a ser constitucionalmente válidos ou inválidos de acordo com as normas constitucionais vigentes à data deles; nem se tornam inconstitucionais, se o não eram; nem deixam de ser inconstitucionais, se o eram; (...)' Quando, porém, se trata de aferir a legitimidade constitucional do conteúdo das normas jurídicas (ou seja, a constitucionalidade material), os dados da questão alteram-se radicalmente. Do que se cuida então é de saber se a Constituição consente as soluções contidas na norma em questão; o que importa averiguar é se o que a norma estipula é permitido pela Constituição, independentemente da natureza formal, da autoria, da origem e da data da norma. O facto de uma norma ter nascido materialmente conforme à Constituição não impede que ela passe a ser inconstitucional, se a Constituição vier a ser alterada de modo a tornar a norma incompatível com ela (era conforme à Constituição, mas deixou de o ser); inversamente, o facto de uma norma ter nascido materialmente inconstitucional não veda que a inconstitucionalidade desapareça (era inconstitucional, mas deixou de o ser), se e a partir do momento em que a Constituição for alterada de modo a permitir a solução contida na referida norma (supondo, evidentemente, que ela continua em vigor, não tendo ela caducado, ou sido revogada ou declarada inconstitucional com força obrigatória geral). Na primeira hipótese, haverá uma inconstitucionalidade superveniente; na segunda, uma constitucionalização superveniente."

[10] "Revisão constitucional supõe precedência e permanência da Constituição. Se as normas decretadas por revisão extraem a sua validade da Constituição (ou dos princípios constitucionais), dela hão-de também extraí-la as normas da lei ordinária, por maioria de razão. Mudando a norma constitucional sem que se afecte a norma legislativa antecedente (que com ela continua conforme), nenhum efeito se regista: a norma legislativa era válida e válida continua - à face da Constituição como um todo. Inversamente, se a norma legislativa era contrária à Constituição antes da revisão (embora não declarada inconstitucional) e agora fica sendo conforme à nova norma constitucional, nem por isso é convalidada ou sanada: ferida de raiz, não pode apresentar-se agora como se fosse uma nova norma, sob pena de se diminuir a função essencial da Constituição." (MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional,* tomo II, 3ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 1996, pp. 277-279)

dade de uma norma orçamentária (ADI 2.925, Relator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, *DJ* 04.03.2005).

Apesar de a norma orçamentária (art. 4º da Lei 10.640/2003) não conter uma disposição clara no sentido da possibilidade de descumprimento ainda que parcial da necessária vinculação dos recursos da chamada Cide-combustíveis (art. 177, § 4º, II da CF), o Pleno do STF decidiu julgar parcialmente procedente a ADI.

A norma impugnada (art. 4º da Lei 10.640/2003) permitia ao Executivo a abertura (por decretos) de créditos para suplementar cada subtítulo das despesas orçamentárias, até o limite de 10% do respectivo valor. Tal suplementação de despesas poderia ser feita mediante a utilização de recursos provenientes de três fontes: anulação parcial de outras dotações orçamentárias, utilização de reservas de contingência e utilização de excessos de arrecadação de receitas. A inicial da ADI demonstrou que o orçamento de 2003 previa arrecadação de R$ 10 bilhões de Cide-combustíveis, dos quais R$ 4 bilhões foram classificados como "reserva de contingência".

Requereu-se na ADI que se declarassem inconstitucionais, sem redução de texto, as aplicações do art. 4º, I da Lei 10.640, 1) que envolvessem remanejamento de recursos da Cide para outros fins não previstos no art. 177, § 4º da CF, e 2) que implicassem a impossibilidade de aplicação integral do que houvesse sido efetivamente arrecadado com a contribuição. O mencionado no item (1) acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art. 4º, I, *a* da Lei 10.640, uma despesa relativa a gastos com pessoal fosse suplementada a partir da anulação de uma dotação relativa a gastos aos quais se destinasse a arrecadação da Cide (gastos com infra-estrutura de transportes, por exemplo). O mencionado no item (2) acima poderia ocorrer se, aplicando-se o art. 4º, I, *b* da Lei 10.640, uma dotação alocada no grupo de despesas da Cide fosse suplementada sodos a partir da cobrança da contribuição (que não poderiam ser gastos mente até o teto de 10% de seu valor, remanescendo valores arrecadapor falta de previsão de despesa).

Os Ministros que se opuseram ao deferimento da ADI (Ellen Gracie, Joaquim Barbosa, Sepúlveda Pertence, Nelson Jobim) argumentaram que o art. 8º, parágrafo único da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), mencionado nas alíneas *b* e *c* do art. 4º, I da Lei 10.640, já impediria por si só que fossem cometidas as irregularidades mencionadas na inicial da ADI, não havendo, portanto, qualquer risco de uma interpretação do art. 4º, I da Lei 10.640, que fosse contrário à Constituição. Esse dispositivo da LRF afirma que "os recursos legalmente vinculados

a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso". Com efeito, o cumprimento efetivo desse dispositivo impede os remanejamentos mencionados na ADI, ainda que não impeça a transferência, de um exercício para outro, indefinidamente, de grandes somas de recursos que o Executivo classifica estrategicamente como "reserva de contingência".

Por maioria, o Tribunal julgou procedente em parte a ação, simplesmente para efetuar uma "interpretação conforme" e considerar "inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária nº 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas 'a', 'b' e 'c' do inciso II do citado parágrafo" (ementa oficial). A decisão foi bastante criticada por alguns Ministros, que viram na ADI um autêntico "mandado de segurança preventivo".

Esse acórdão, que à época em que prolatado (dezembro de 2003) podia ser considerado como demasiadamente "desconfiado" em relação ao Executivo, acabou infelizmente por se revelar dotado de certo poder premonitório. Com efeito, em novembro de 2005, o Tribunal de Contas da União determinou à Secretaria de Orçamento Federal que, na elaboração dos projetos de leis orçamentárias anuais, não aloque recursos da Cide-combustíveis "para ações que não apresentem relação direta com os programas de transporte e meio ambiente". Segundo relatado na página eletrônica oficial do Tribunal de Contas,

> "o TCU apurou que, nos quase quatro anos de instituição do tributo, houve mau uso dos recursos, que atinge boa parte do dinheiro recolhido. Foram constatados desvio de finalidade, como o pagamento de despesas alheias, entre as quais proventos de servidores inativos e encargos da dívida externa; cobertura de apoio administrativo do Ministério dos Transportes, onde se inclui a concessão de benefícios assistenciais a servidores; falta de aplicação de montante expressivo dos recursos arrecadados; aproveitamento das disponibilidades financeiras, decorrentes da contenção das despesas próprias, para formação de superávit primário; e permutação de antigas dotações orçamentárias financiadas por impostos pelas provisões da Cide-Combustíveis."[12]

[12] Conforme notícia (17.11.2005) disponível no endereço eletrônico do Tribunal de Contas da União: www2.tcu.gov.br/portal.

25. Contribuição Previdenciária sobre a Folha de Salários e Constitucionalidade da Retenção de 11% sobre a Nota Fiscal de Serviços de Cessão de Mão-de-obra

O fenômeno da chamada *terceirização,* com a demissão em massa de determinadas categorias de trabalhadores e sua substituição pela contratação de empresas prestadoras de serviços de "cessão de mão-de-obra", provocou importantes alterações na legislação da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários.

Inicialmente se estabeleceu que a empresa *contratante* (que seria *empregadora* se não houvesse a terceirização) responderia solidariamente com a empresa *contratada,* pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a folha de salários da empresa de cessão de mão-de-obra. Mas esse regime de solidariedade gerava insegurança para as empresas contratantes e dificuldades de fiscalização para o INSS, pois a jurisprudência do Conselho de Recursos da Previdência Social entendia que os agentes fiscalizadores deveriam necessariamente autuar a empresa contratada *antes* de autuarem a empresa contratante.

A solução para esses problemas foi abandonar o regime da solidariedade e passar a obrigar a empresa contratante a reter e recolher ao INSS 11% do valor bruto da nota fiscal de prestação de serviços de cessão de mão-de-obra. Tal recolhimento faz as vezes de uma *antecipação* do valor devido pela empresa contratada a título de contribuição previdenciária sobre sua folha de salários. Caso o valor retido e recolhido pela empresa contratante se mostre superior à contribuição sobre a folha de salários devida pela empresa contratada, esta tem direito à restituição da diferença.

Esse regime de retenção e recolhimento foi tido como *inconstitucional* por diversos juízes federais. No RE 393.946 (Relator o Ministro Carlos Velloso, *DJ* 1º.04.2005), o Plenário considerou o regime *constitucional,* vencido o Ministro Marco Aurélio.

Eram vários os argumentos que sustentavam a pecha de inconstitucionalidade. Sustentava-se que o regime configurava uma *nova contribuição previdenciária* que somente poderia ser instituída por lei complementar, nos termos do art. 195, § 4º da Constituição. Essa nova contribuição seria discriminatória das empresas de cessão de mão-de-obra e violaria a eqüidade na forma de participação do custeio da seguridade social (art. 194, V da Constituição). Também se alegava que o montante da retenção era confiscatório pois muito superior ao valor da contribuição devida pela empresa contratada sobre sua folha de salários, havendo portanto violação ao art. 150, IV da Constituição. Outra linha de

argumentação do recurso era no sentido de ver na retenção um mal disfarçado *empréstimo compulsório,* instituído sem respeito aos requisitos formais e materiais do art. 148 da Constituição.

Com uma só constatação, a maioria dos Ministros afastou todas as alegações que sustentavam a inconstitucionalidade do regime. Constatou-se que não se tratava de criação de tributo algum, mas tão-somente de uma *atribuição legal de responsabilidade tributária,* nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo do CTN autoriza que a lei atribua a responsabilidade pelo crédito tributário a uma "terceira pessoa, vinculada ao fato gerador". No caso concreto, essa *terceira pessoa* é a empresa contratante. Os votos dos Ministros não o afirmaram expressamente, mas a *vinculação* dessa terceira pessoa com o fato gerador da obrigação tributária consiste no fato de que as empresas contratantes remuneram as empresas contratadas exatamente pelos serviços materialmente executados pelos empregados da empresa contratada (empregados cuja folha de salários constitui a base de cálculo da contribuição previdenciária). Outro ponto essencial para confirmar a *efetiva vinculação* da terceira pessoa com o fato gerador da obrigação tributária é a possibilidade dessa terceira pessoa ressarcir-se junto ao contribuinte (empresa contratada) da quantia que foi chamada a recolher como substituto tributário. Esse ressarcimento ocorre naturalmente, na medida em que o valor que a empresa contratante é obrigada a recolher ao INSS é descontado do valor que deve pagar à empresa contratada.

O voto do Ministro Cezar Peluso afirmou que o regime da retenção dos 11% não é incompatível com o art. 150, § 7º da Constituição, que dispõe que "a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido". Contudo, a parte inicial desse dispositivo constitucional indica que a substituição tributária aí regulada sempre recai sobre "sujeito passivo de obrigação tributária", como o fabricante ou o industrial quanto ao ICMS devido nas etapas seguintes do processo de circulação e consumo da mercadoria. Já no caso da retenção dos 11%, a responsabilidade recai sobre a empresa contratante, que fora do regime da retenção não é "sujeito passivo de obrigação tributária" alguma.

Por isso afirmaram os Ministros Carlos Velloso e Eros Grau que o art. 150, § 7º da Constituição Federal, autoriza *algo mais amplo* do que

o fenômeno da retenção dos 11% sobre o valor dos serviços de cessão de mão-de-obra. Essa retenção dos 11% mais se aproxima da velha retenção do imposto de renda na fonte a cargo dos empregadores e calculada sobre os proventos dos assalariados.

O único voto vencido foi o do Ministro Marco Aurélio. O Ministro reconheceu que não se tratava de uma *nova contribuição* e sim de um mecanismo de *antecipação* ou *adiantamento*. O que levou o Ministro a permanecer vencido foi o fato de considerar que a base de cálculo para o adiantamento da contribuição (valor dos serviços de cessão de mão-de-obra) não poderia ser diferente da base de cálculo prevista no art. 195, I da Constituição ("folha de salários"). O Ministro Marco Aurélio considerou inconstitucional essa diferença entre as bases de cálculo do adiantamento e da contribuição em si mesma, mesmo diante da norma legal expressa que autoriza a restituição de eventual diferença entre o valor adiantado e o valor da contribuição sobre a folha de salários efetivamente devido pela empresa contratada.

VIII - Taxas

26. Súmulas 665, 667 e 670

Na sessão plenária de 24.09.2003, editaram-se, dentre outras, as seguintes Súmulas:

Súmula 665: "É constitucional a Taxa de Fiscalização dos Mercados de Títulos e Valores Mobiliários instituída pela Lei 7.940/89." Este entendimento foi tomado por maioria na sessão plenária de 22.04.1999, vencido o Ministro Marco Aurélio - que votou pela inconstitucionalidade da taxa[1]. O mesmo entendimento relativo à taxa da CVM foi aplicado pelo Plenário no julgamento da cautelar e, posteriormente, do mérito da ADI 1.948 (*DJ* 07.02.2003, Relator o Ministro Gilmar Mendes). Todos os Ministros aceitaram que o faturamento de empresas fiscalizadas pelo Poder Público pode ser tomado como critério para o dimensionamento do valor da taxa, desde que esse dimensionamento seja "por faixas de faturamento" e haja um teto máximo. Restaram vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão. Para este último, "faturamento jamais poderá servir de base e nem sequer de referência para estimativa de cálculo de taxa" (fl. 416).

Súmula 667: "Viola a garantia constitucional de acesso à jurisdição a taxa judiciária calculada sem limite sobre o valor da causa." Esse entendimento, que admite o cálculo da taxa judiciária sobre o valor da causa[2] mas exige a existência de um teto máximo, prevalece desde o julgamento da Representação 1.077 (Relator o Ministro Moreira Alves, *DJ* 28.09.1984), tendo sido reafirmado no julgamento do mérito da ADI 948 (Relator o Ministro Francisco Rezek, *DJ* 17.03.2000)[3].

Súmula 670: "O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa." Esse entendimento foi assentado por unanimi-

1 Para uma explicação das razões de decidir que prevaleceram no julgado, vide GODOI, Marciano Seabra de. "Taxas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 345-346.

2 O Ministro Velloso sempre se manifestou contrário à constitucionalidade da taxa judiciária calculada sobre o valor dado à causa, argumentando que o valor da causa a ser decidida pelos juízes e tribunais não tem relação com a medida de intensidade da prestação jurisdicional. Mas sempre foi voto vencido.

3 Sobre diversos aspectos da jurisprudência do STF em relação às taxas, custas judiciais e emolumentos, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional..., op. cit.,* pp. 349-351.

dade na sessão plenária de 10.03.1999, por ocasião do julgamento dos RE 231.764 (*DJ* 21.05.1999) e 233.332 (*DJ* 14.05.1999), Relator de ambos o Ministro Ilmar Galvão. O STF considera que a iluminação das ruas e logradouros públicos é um serviço genérico insuscetível de apropriação individualizada por cada usuário, contrariando a característica de "divisibilidade" e "especificidade" do serviço público passível de remuneração mediante "taxa" (art. 145, II da Constituição). Em seus votos, vários Ministros afirmaram que o serviço de iluminação pública deveria ser financiado por meio da arrecadação dos impostos municipais, mas os Municípios lograram a aprovação da Emenda Constitucional 39/2002, que acrescentou ao texto constitucional o art. 149-A: "Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III." Quanto às taxas de limpeza pública, varrição e conservação de vias e logradouros públicos, o STF também as considera inconstitucionais pelos mesmos motivos que o levaram a editar a Súmula 670. Já quanto às taxas municipais que remuneram tão-somente o serviço de *coleta de lixo,* o STF considera-as constitucionais[4].

27. Taxa de Segurança Pública em Eventos Privados

Nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 1.942 (medida cautelar julgada em 05.05.1999, Relator Ministro Moreira Alves, *DJ* 22.10.1999) e 2.424 (mérito julgado em 01.04.2004, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* 18.06.2004), o Pleno decidiu por unanimidade que são inconstitucionais as taxas estaduais cobradas para remunerar as atividades da Polícia Militar tendo em vista o policiamento em eventos privados de cunho comercial e lucrativo, tais como shows e eventos esportivos.

Os argumentos em favor da constitucionalidade desse tipo de taxas são os seguintes. Ainda que a segurança pública seja dever do Estado (art. 144 da CF) e atividade que em tese se dirige à sociedade como um todo, beneficiando indistintamente a todos os cidadãos e pessoas jurídicas, há situações em que determinadas pessoas privadas (organizadores de eventos) requerem da Polícia Militar ou mesmo do Corpo de Bombeiros um atendimento específico e muitas vezes complexo, que exige o deslocamento de um considerável efetivo de agentes e equipamentos que acabam por ficar temporariamente indisponíveis para a população em geral. Nessas situações, as legislações estaduais costumam exigir dos organizadores dos eventos o pagamento de uma taxa de segurança pública. Nas informações que prestou ao STF na ADI 1.942, o Governador do Estado do Pará afirmou que "permitir-se ao particular utilizar-se dos serviços públicos de policiamento, a fim de gerar proteção a um evento seu, com fins lucrativos, sem a contrapartida é que seria privatizar a atividade policial", concluindo que "à luz do conceito legal e da lição da melhor doutrina de Direito Administrativo, fica evidente que o policiamento preventivo em prol da comunidade, provocado por particulares, através da promoção de eventos com fins lucrativos, trata-se de perfeito exemplo de exercício de poder de polícia" (fl. 176).

Contudo, o Ministro Moreira Alves considerou em seu voto que mesmo a segurança pública prestada em eventos privados específicos, e abertos ao público mediante pagamento de *entrada,* "só pode ser sustentada por impostos" (fl. 178). Também considerou o Relator que essas atividades das Polícias Militares e dos Corpos de Bombeiros em eventos privados não poderiam configurar exercício do poder de polícia e sim serviços públicos prestados ao contribuinte. Como tais serviços constituem "segurança pública que visa à segurança de todos coletiva ou individualmente", a cobrança da taxa ficaria inviabilizada. Não houve outros votos escritos além do voto do Relator no julgamento da medida cautelar requerida na ADI 1.942. No julgamento do mérito da ADI 2.424, somente houve voto escrito do Relator, Ministro Gilmar Mendes, que adotou como razões de decidir aquelas usadas no julgamento da cautelar na ADI 1.942.

Vale lembrar que existem taxas estaduais (como atualmente em Minas Gerais - Lei 14.938/2003) e municipais (como a prevista na Lei municipal de Santo André 6.185/85) que, apesar de por vezes terem a denominação de "taxa de segurança pública", constituem na verdade taxas pela utilização potencial do serviço de prevenção e extinção de incêndios. O STF, num primeiro momento, considerou tais taxas inconstitucionais (Súmulas 138 e 274, ambas de 1963), pelos mesmos motivos arrolados pelo Ministro Moreira Alves na ADI-MC 1.942: o combate aos incêndios constitui um dever do Estado, há indivisibilidade do serviço e, portanto, necessidade de seu custeio por imposto (vide MS 8.533, Relator Ministro Ribeiro da Costa, *DJ* 22.08.1962). Posteriormente, por influência de dois Pareceres sobre o tema, da lavra de Aliomar Baleeiro e Caio Tácito[5], que defendiam que tal prestação estatal era

[4] Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional..., op. cit.,* pp. 352-353.

[5] BALEEIRO, Aliomar. "Taxa. Conceito. Serviços Públicos Gerais e Especiais. Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco", *Revista de Direito Adminis-*

passível de divisão por seus prováveis usuários, o STF reviu sua posição e passou a considerar tais taxas como constitucionais (Súmula 549, de 1969). Mais recentemente, o Pleno do STF confirmou o entendimento da Súmula 549 no RE 206.777 (Relator Ministro Ilmar Galvão, *DJ* 30.04.1999) e a 1ª Turma decidiu nesse mesmo sentido nos RE 233.784 (Relator Ministro Ilmar Galvão, *DJ* 12.11.1999) e 229.232 (Relator Ministro Moreira Alves, *DJ* 22.02.2002).

28. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental Instituída pela Lei 10.165/2000

Conforme observamos em estudo anterior, o STF julgou inconstitucionais, por diversas vezes, leis e outros instrumentos normativos que procuravam instituir contraprestações pecuniárias devidas ao Ibama em virtude de atividades de fiscalização quanto ao cumprimento da legislação ambiental[6].

A última medida invalidada pelo STF foi a Lei federal 9.960/2000, que foi unanimemente julgada inconstitucional (ADI-MC 2.178, Relator Ministro Ilmar Galvão, *DJ* 12.05.2000) por três motivos: 1) prever um fato gerador próprio de imposto (a lei definia como fato gerador o próprio "exercício das atividades potencialmente poluidoras"), 2) delegar ao Executivo a definição dos sujeitos passivos e 3) fixar um valor único devido a título da taxa de fiscalização ambiental, independentemente do vulto/potencial poluidor de cada contribuinte.

À luz do decidido no julgamento da ADI-MC 2.178 quanto aos defeitos da legislação anterior, preparou-se um novo projeto de lei que foi afinal aprovado no Parlamento (Lei 10.165/2000). Essa lei definiu o fato gerador da taxa como "o exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - Ibama para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais". Os contribuintes foram definidos como os que exercem as atividades definidas num anexo da própria lei, e o valor da taxa foi fixado em função do porte da empresa, do potencial de poluição e do grau de utilização de recursos naturais de cada uma das atividades sujeitas à fiscalização, conforme um anexo da própria lei.

trativo nº 79, setembro/1964, pp. 437-451; e TÁCITO, Caio. "Serviço Público Especial - Taxa de Incêndio - Constitucionalidade", *Revista de Direito Administrativo* nº 78, setembro/1964, pp. 440-441.

6 Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Sistema Tributário Nacional..., op. cit.*, pp. 354-355.

O primeiro "teste" no STF quanto à constitucionalidade da Lei 10.165 foi no julgamento da ADI 2.422 (Relator o Ministro Celso de Mello, decisão monocrática publicada no *DJ* 15.08.2001), mas o Relator decidiu não conhecer da ação, sobrevindo agravo regimental ainda não apreciado. Na inicial da ação, argumentou-se que a fiscalização ambiental compõe o chamado Sistema Nacional do Meio Ambiente - Sisnama, regulado na Lei 6.938/81, que distribuiu competências entre os entes da Federação e teria sido recepcionada pela Constituição de 1988 como lei complementar. Por isso a taxa ambiental, importante instrumento do Sisnama, deveria ter sido instituída via lei complementar. Além disso, argumentou-se - dentre outras questões - que não há um exercício do poder de polícia claramente definido na legislação ambiental em favor do Ibama, cabendo essa fiscalização preponderantemente a órgãos estaduais. O Ministro Relator entendeu que a ação direta não deveria ser conhecida pois teria sido instaurada "com o iniludível objetivo de promover, em sede de fiscalização abstrata, a defesa de interesses individuais e concretos das empresas vinculadas, no plano da organização sindical, à autora". Mas ainda que se pudesse superar esse óbice, entendeu o Relator que a requerente não poderia valer-se do argumento de necessidade de lei complementar para essa específica alteração da Lei 6.938/81 mas ao mesmo tempo deixar incólume uma série de outras leis ordinárias que alteraram o Sisnama desde a CF de 1988: "ao voltar-se a Requerente exclusivamente contra a norma que introduz a taxa impugnada, busca, em clara inobservância da jurisprudência da Corte Suprema, a redefinição do sistema legal por meio da impugnação aleatória de apenas alguns dos dispositivos que o compõem e para o fim específico e estritamente particular de desonerar-se da obrigação tributária". Para o Relator, a única forma idônea de questionar a alegada redistribuição do poder de polícia entre os vários níveis da Federação seria a impugnação completa do sistema legal pós-constitucional.

Sobreveio então, quatro anos mais tarde, em sede de controle difuso, o juízo do Pleno do STF sobre a constitucionalidade da taxa. No RE 416.601 (Relator Ministro Carlos Velloso, sessão de 10.08.2005), o recorrente arrolava os seguintes motivos para a inconstitucionalidade da taxa: violação do art. 23, parágrafo único da Constituição, pois a competência preferencial para a fiscalização seria dos órgãos estaduais (conforme o Sisnama - Lei 6.938/81) e somente por lei complementar poderia ter havido alteração nessa matéria (argumento similar ao presente na ADI 2.422); violação ao art. 145, II da Constituição, pois a Lei 10.165 não contempla atos específicos do poder de polícia mas a simples existência de um órgão fiscalizador, além do que a competência fiscalizatória do Ibama seria meramente supletiva à dos órgãos estaduais do meio

ambiente; a taxa, pela generalidade de seus beneficiários, mascararia um imposto e como tal não poderia ter sua receita vinculada ao Ibama (art. 167, IV da Constituição) e nem poderia ter sido instituída mediante lei ordinária (art. 154, I da Constituição); a cobrança configuraria dupla tributação pois os órgãos estaduais também exercem a mesma fiscalização do Ibama e podem instituir exações com o mesmo fato gerador.

Em seu voto, o Ministro Velloso deixou de apreciar a possível violação da taxa ambiental ao art. 23, parágrafo único da Constituição (argumento que também restara sem análise na ADI 2.422), a possível dupla tributação e a eventual caracterização de um imposto disfarçado (que importaria violação aos arts. 154, I e 167, IV), pois tais temas não foram prequestionados.

Em seu voto, o Ministro Velloso confirmou o entendimento do acórdão recorrido de que todos os defeitos e inconstitucionalidades presentes na Lei 9.960/2000 teriam sido expungidos do texto da Lei 10.165/2000 (quanto à definição do fato gerador e dos contribuintes e quanto ao valor da taxa). Especificamente quanto ao fato gerador da taxa, o Ministro Velloso rejeitou o argumento de que as taxas de fiscalização e funcionamento, para serem cobradas, devem supor atos específicos e concretos dirigidos a cada contribuinte. Com efeito, a jurisprudência predominante no STF vem decidindo que, no âmbito dessas taxas, compete ao Poder Público demonstrar tão-somente que existe um órgão específico com competência para a fiscalização e em efetivo funcionamento. Neste sentido, vide os RE 116.518 (*DJ* 30.04.1993) e 259.980 (*DJ* 04.08.2000). Contudo, em outros acórdãos igualmente recentes do STF não fica muito claro se o que os entes públicos devem comprovar é a simples existência de um órgão competente e em funcionamento ou a própria atividade concreta de fiscalização relacionada ao contribuinte (vide RE 354.280, *DJ* 29.11.2002).

O Superior Tribunal de Justiça, após haver editado em 1996 a Súmula 157 ("É ilegítima a cobrança de taxa, pelo Município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial e industrial"), revogou-a em 2003 exatamente por motivo da jurisprudência do STF sobre a matéria, em sentido inverso (vide REsp 261.571, Relatora Ministra Eliana Calmon, *DJ* 06.10.2003).

29. Natureza Jurídica da Contraprestação Anual Devida ao DNPM pela Concessão de Alvará de Pesquisa Mineral: Taxa ou Preço Público?

Na ADI 2.586 (Relator o Ministro Carlos Velloso, *DJ* 01.08.2003), argüiu-se a inconstitucionalidade da fixação, por Portaria do Ministro

das Minas e Energia, do valor da "taxa anual, por hectare", devida pelo titular de "autorização de pesquisa mineral" expedida pelo DNPM (Departamento Nacional da Produção Mineral). A inicial da ADI argumentava que essa exação tinha natureza tributária, de taxa, sendo por esse mesmo nome tratada pelo Código de Mineração (art. 20, II e § 3º). Contudo, o Pleno do STF (com o voto vencido do Ministro Ilmar Galvão) entendeu que se tratava de preço público, o qual não está sujeito ao princípio da legalidade estrita. Vejamos a questão.

No Código de Mineração (Decreto-lei 227/67, alterado por diversas leis posteriores), dispõe-se (art. 7º) que "o aproveitamento das jazidas depende de *alvará de autorização de pesquisa, do Diretor-Geral do DNPM,* e de concessão de lavra, outorgada pelo Ministro de Estado de Minas e Energia" (grifamos). Essa *pesquisa mineral* é entendida pelo Código como "a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida, sua avaliação e a determinação da exeqüibilidade do seu aproveitamento econômico", envolvendo levantamentos geológicos, aberturas de escavações, execução de sondagens no corpo mineral e ensaios de beneficiamento dos minérios para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial (art. 14 do Código).

A Confederação Nacional da Indústria impugnou, por violação ao princípio da legalidade estrita (art. 150, I da Constituição), o art. 20, II, do Código de Mineração e seu § 1º, na redação que lhes deu a Lei 9.314/96:

> "Art. 20. A autorização de pesquisa importa nos seguintes pagamentos:
> I - pelo interessado, quando do requerimento de autorização de pesquisa, de emolumentos em quantia equivalente a duzentas e setenta vezes a expressão monetária Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;
> II - pelo titular de autorização de pesquisa, até a entrega do relatório final dos trabalhos ao DNPM, de taxa anual, por hectare, admitida a fixação em valores progressivos em função da substância mineral objetivada, extensão e localização da área e de outras condições, respeitado o valor máximo de duas vezes a expressão monetária Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.
> § 1º O Ministro de Estado de Minas e Energia, relativamente à taxa de que trata o inciso II do *caput* deste artigo, estabelecerá, mediante portaria, os valores, os prazos de recolhimento e demais critérios e condições de pagamento."

O Relator e os demais Ministros (à exceção do Ministro Ilmar Galvão) entenderam que, não obstante o próprio Código referir-se à "taxa anual, por hectare" devida pelo titular de autorização de pesquisa, essa quantia constituía preço público devido como contrapartida pela exploração de um bem de domínio da União (recursos minerais, art. 20, IX da Constituição). A Ministra Ellen Gracie afirmou em seu voto que

> "o regime de cobrança é, portanto, o do direito privado, imperando a autonomia da vontade. Pesquisa-se, ou não, voluntariamente, e, por isso, não vejo violado o princípio da legalidade para o estabelecimento desse preço. É delegada ao Ministro das Minas e Energia a fixação do valor desse preço público dentro dos parâmetros fixados em lei." (fl. 7.348)

O Ministro Ilmar Galvão não se convenceu de que a figura constituía preço público, pois a atividade de pesquisa não poderia ser tida como de "exploração" de um bem público, afinal "a pesquisa nem sequer se baseia na existência de minério" (fl. 7.359) e somente após a concessão de lavra se poderia falar em utilização econômica de bem público. Segundo o Ministro Ilmar Galvão, a concessão da autorização de pesquisa insere-se no poder de polícia da União Federal (por meio do DNPM) para autorizar ou não uma pesquisa mineral em determinada área do território:

> "essa taxa é de exercício de poder de polícia; é a União querendo dizer que concede em determinada área e em outras não. É como a prefeitura que concede licença para alguém explorar um bar, um restaurante em determinado local." (fl. 7.360)

Em relação às importantes considerações do Ministro Ilmar Galvão, que não ficaram de todo respondidas no acórdão, observamos o seguinte. O que o Ministro Ilmar Galvão caracteriza como "decisão da União em conceder a pesquisa em determinada área ou não" é remunerado pela quantia prevista no art. 20, I do Código de Mineração. Com efeito, em primeiro lugar o interessado na pesquisa mineral deve fazer um "requerimento dirigido ao Diretor-Geral do DNPM" (art. 16 do Código). A decisão do Diretor-Geral de, verificando se a área está livre e se o requerente preenche os requisitos legais, deferir ou não o requerimento consubstancia realmente um poder de polícia, o qual é remunerado, contudo, pela quantia do inciso I (e não pelo inciso II) do art. 20 do Código. E com relação a essa quantia, chamada pela Código de "emolumento", seu valor está expresso no próprio Código.

Desta forma, respondendo ao inteligente argumento do Ministro Ilmar Galvão, vê-se que a quantia prevista no art. 20, II, do Código (impugnada na ADI) não remunera propriamente a atividade administrativa pela qual a União autoriza ou não a pesquisa mineral, pois essa atividade administrativa já foi remunerada pelo "emolumento" do inciso I. A quantia que o art. 20, II, do Código busca mensurar é o benefício advindo para o pesquisador da etapa inicial da exploração dos recursos minerais. Por isso o *quantum* do art. 20, II, é fixado "por ano", em função da extensão da área onde se encontram os recursos, e da importância econômica de cada um dos recursos pesquisados. Ao passo que o *quantum* do art. 20, I, é fixo, pois o que se remunera aí é aquela atividade administrativa (poder de polícia) mencionada no voto do Ministro Galvão: "é a União querendo dizer que concede em determinada área e em outras não".

Por fim, cabe analisar o também inteligente argumento do Ministro Ilmar Galvão segundo o qual não se poderia falar em preço público, pois a pesquisa não gera em si mesma benefício para o pesquisador, nem consiste propriamente numa "utilização" ou "exploração" dos recursos minerais que constituem bens da União:

> "a pesquisa não utiliza bem público. Agora, na lavra, como disse o advogado da tribuna, é que se retira e se vende. Na pesquisa, verifica-se se há ou não o bem. Pode não haver o bem e mesmo assim se paga." (fl. 7.361)

Numa visão de conjunto do Código de Mineração, verifica-se que as atividades de pesquisa constituem uma primeira etapa que, se exitosa, desaguará na concessão de lavra ao titular do direito de pesquisa mineral. Esse titular, após o período de pesquisa, deve apresentar um relatório ao DNPM em que se supõe fique demonstrada a existência da jazida e a exeqüibilidade técnico-econômica da lavra. Há, portanto, claramente, uma inegável expectativa de benefício econômico gerada pela autorização da pesquisa. Segundo o art. 31 do Código, o titular dos direitos de pesquisa, uma vez aprovado o relatório apresentado ao DNPM, "terá 1 (hum) ano para requerer a concessão de lavra, e, dentro deste prazo, poderá negociar seu direito a essa concessão". Portanto, faz sentido, de um ponto de vista econômico, considerar que as atividades de pesquisa já supõem o início da utilização ou exploração dos recursos minerais - daí a razoabilidade da cobrança do preço público do art. 20, II, do Código em função da área pesquisada e do minério que se espera dela extrair.

IX - ICMS

30. Constitucionalidade do Crédito Fracionado na Entrada de Bens do Ativo Permanente e das Restrições do Legislador Complementar ao Regime do Crédito Financeiro

A Lei Complementar 87/96, inovando a legislação anterior, autorizou que o contribuinte do ICMS escriturasse créditos relativos à entrada de bens destinados a seu ativo permanente, bem como escriturasse créditos relativos à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento e aos serviços de comunicação tomados pelo estabelecimento (art. 20 da LC 87). A Lei Complementar 102/2000, contudo, determinou que os créditos relativos ao ativo permanente fossem escriturados de forma escalonada, na proporção de 1/48 por mês (nova redação dada ao art. 20, § 5º da LC 87). Além disso, a Lei Complementar 102/2000 vedou à maioria dos contribuintes[1] o crédito relativo aos serviços de comunicação tomados pelo estabelecimento e à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, fixando em 1º de janeiro de 2003 a data em que tais créditos poderiam voltar a ser escriturados[2].

Na ADI 2.325, sustentou-se que tais restrições ao "crédito financeiro"[3] criadas pela LC 102/2000 seriam inconstitucionais por violação ao princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição). Pleiteou-se, portanto, a declaração de inconstitucionalidade da norma que determinou o crédito fracionado na entrada de bens do ativo permanente, bem como da norma que restringiu os créditos na entrada de energia elétrica e na tomada de serviços de comunicação. Na inicial da ADI, também se formulou o pedido de que tais alterações na apuração do ICMS, que tornavam o imposto mais gravoso, somente valessem (caso consideradas constitucionais) a partir de 1º de janeiro de 2001 (art. 150,

1 O crédito do ICMS sobre a energia elétrica entrada no estabelecimento passou a ser permitido pela LC 102 somente quando o contribuinte venda energia elétrica, utilize-a em processo de industrialização ou realize operações de exportação (neste caso o crédito será proporcional à grandeza das exportações). Disposições similares valem para o crédito do ICMS sobre serviços de comunicação.

2 Essa data foi posteriormente adiada para 2007, pela LC 114/2002.

3 Sobre a jurisprudência do STF acerca do crédito físico e do crédito financeiro e sua relação com a regra constitucional da não-cumulatividade, vide GODOI; MOREIRA e FERREIRA FILHO, "Princípio da Não-cumulatividade", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*, São Paulo: Dialética, 2002, pp. 303-305.

III, *b* da Constituição) e não a partir do mês subseqüente ao da publicação da LC 102/2000, como determinava o seu art. 7º.

Na sessão plenária de 29.11.2000, decidiu-se deferir o pedido de cautelar relativamente à aplicação do princípio da anterioridade, determinando-se ("interpretação conforme") fossem afastados do âmbito de eficácia do art. 7º da LC 102, que fixava a entrada da lei em vigor a partir do 1º dia do mês subseqüente ao de sua publicação, os dispositivos que determinaram o crédito fracionado do ativo permanente e as restrições ao crédito de energia elétrica e serviços de comunicação. Ainda nessa sessão de 29.11.2000, o Relator (Ministro Marco Aurélio) proferiu seu voto no sentido de julgar procedente o pedido cautelar também com relação à violação da não-cumulatividade, mas o Ministro Ilmar Galvão pediu vista dos autos.

Na sessão plenária de 11.10.2001, o Ministro Ilmar Galvão votou pelo indeferimento da cautelar no que diz respeito à alegação de violação da não-cumulatividade, e em seguida o Ministro Carlos Velloso pediu vista dos autos. Na sessão de 23.09.2004, o Ministro Velloso proferiu seu voto e acompanhou o Ministro Ilmar Galvão no sentido de não vislumbrar qualquer violação à não-cumulatividade, no que foi acompanhado pelos demais Ministros. O acórdão relativo à medida cautelar ainda não foi publicado, mas o *Informativo STF* nº 362 noticia que a opinião majoritária considerou que, não tendo a Constituição Federal fixado de maneira inequívoca o crédito financeiro como regime de compensação do ICMS, o legislador complementar tem liberdade de conformar tal regime e estabelecer exceções ou restrições ao crédito financeiro. Também noticia o *Informativo* que o Ministro Marco Aurélio, que restou vencido, deferia a liminar por considerar que o aproveitamento fracionado de créditos, sem previsão de correção monetária dos créditos no período de quatro anos, constituiria empréstimo compulsório fora das hipóteses do art. 148 da CF.

31. Constitucionalidade da Exigência de Estorno Proporcional de Créditos na Entrada de Insumos, se há Redução de Base de Cálculo na Saída do Produto

O art. 155, § 2º, II da Constituição, prevê, em suas duas alíneas, que a ocorrência de isenção ou não-incidência, salvo disposição de lei em contrário, provoca as seguintes conseqüências quanto aos créditos de ICMS: se há isenção ou não-incidência na *entrada* de matéria-prima ou insumo, o estabelecimento não poderá escriturar créditos relativamente a tal entrada (alínea *a*); se há isenção ou não-incidência na *saída*

da mercadoria ou produto, o estabelecimento deverá anular/estornar os créditos escriturados por ocasião das entradas relacionadas ao produto vendido (alínea *b*).

Na Carta anterior, por força da Emenda 23/83 (conhecida como Emenda Passos Porto), a matéria era assim regulada:

> "A isenção ou não-incidência, salvo disposição de lei em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes."

No RE 174.478 (Pleno, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, *DJ* 30.09.2005), o STF enfrentou a seguinte questão: o contribuinte adquiriu insumos tributados normalmente e utilizou-os para fabricar produtos cuja venda tinha a particularidade de ser tributada com redução da base de cálculo. A legislação paulista determinava que, como a saída era beneficiada com a redução da base de cálculo, o contribuinte deveria reduzir parcialmente (na mesma proporção da redução na saída) os créditos escriturados na entrada dos insumos. No acórdão recorrido, o Tribunal de Justiça de São Paulo entendera que a exigência de estorno parcial era válida pois a redução da base de cálculo na saída equivale a uma isenção parcial, e sendo assim o caso se encaixaria no art. 155, § 2º, II, *b* da Constituição de 1988. O contribuinte-recorrente argumentava que a redução da base de cálculo na saída é uma mera "forma de dimensionamento do valor do imposto" que não pode ser comparada à figura da isenção parcial, e, portanto, não poderia ser aplicado ao caso o art. 155, § 2º, II, *b* da Constituição.

O Ministro Marco Aurélio (Relator originário) resolveu julgar o RE à luz do art. 23, II da Carta pretérita, "tendo em conta a data da impetração da segurança e o período questionado sob o ângulo do crédito". Tendo em vista que "a Emenda nº 23 apenas alijou do cenário jurídico constitucional o crédito em se tratando de hipótese de isenção ou não-incidência na operação antecedente e cobrança do tributo nas operações subseqüentes", o Ministro Marco Aurélio deu provimento ao recurso do contribuinte pois considerou inexigível o estorno.

Utilizando esse mesmo raciocínio, o Ministro Marco Aurélio julgou como Relator o RE 161.257, 2ª Turma, *DJ* 17.04.1998. Nos votos que proferiu nesses RE 161.257 e 174.478, o Ministro Marco Aurélio afirmou que a forma pela qual interpretava o art. 23, II da Carta pretérita (com a redação dada pela EC 23/83), punha-se de acordo com precedentes da 1ª Turma, como o RE 103.102 (1ª Turma, Relator o Ministro Oscar Corrêa, *DJ* 22.02.1985). Contudo, passou desapercebido ao Ministro Marco Aurélio que o RE 103.102 e os demais citados em seu voto

(como o RE 111.456) foram proferidos aplicando-se a redação original da Carta de 1967/69, *antes da incidência da EC 23/83* (aliás, o RE 103.102 insere-se num conjunto de acórdãos do STF que foram exatamente os "causadores" da EC 23/83[4]). No RE 115.966 (1ª Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, *DJ* 19.08.1988), o próprio Ministro Oscar Corrêa proferiu voto escrito em que informa que o RE 103.102 foi julgado sob o pressuposto de que a EC 23/83 não se aplicava ao caso então analisado. Como no RE 115.966, a EC 23/83 já incidia no caso concreto, o Ministro Oscar Corrêa acompanhou o Relator Moreira Alves e decidiu no sentido oposto àquele que imprimira, como Relator, ao RE 103.102.

Quanto à Constituição atual, o Ministro Marco Aurélio acolheu o argumento de que o art. 155, § 2º, II, *b*, não se aplica a casos em que a saída ocorre com redução de base de cálculo, pois esse fenômeno seria distinto da isenção: "Uma coisa é isenção, outra a não-incidência e um terceiro gênero surge quando se cogita da incidência com simples redução de base de cálculo."

O Ministro Peluso considerou que não era o caso de julgar o RE 174.478 com base na EC 23/83, pois a impetração foi posterior à entrada em vigor da Constituição de 1988 e o próprio acórdão recorrido julgara o caso com base no art. 155, § 2º, II da Constituição, que servira também de base normativa para o Recurso Extraordinário do contribuinte. Em seguida, o Ministro Peluso considerou que a redução na base de cálculo equivale a uma isenção parcial e por isso o acórdão recorrido havia de ser mantido, pois aplicara corretamente o art. 155, § 2º, II, *b* da Constituição de 1988. O voto do Ministro Peluso foi acompanhado pelos demais Ministros presentes à sessão de 17.03.2005.

32. Substituição Tributária "para Frente" e Direito à Restituição: Possível Alteração da Jurisprudência do STF no Julgamento (em Curso) das ADI 2.675 (PE) e 2.777 (SP)

A chamada substituição tributária "para frente" ou "progressiva" consiste em atribuir-se a um contribuinte do início da cadeia de circulação (por exemplo, o estabelecimento industrial) a responsabilidade por recolher ele mesmo o imposto devido ao longo de toda a cadeia. Com base em pesquisas econômicas de mercado, estima-se um valor mone-

[4] Sobre a relação entre a jurisprudência do STF e a Emenda Passos Porto (23/83), vide GODOI; MOREIRA e FERREIRA FILHO, *op. cit.*, pp. 300-303.

tário para a última etapa da cadeia e com base nesse parâmetro exige-se o imposto do responsável (substituto), sendo que o valor recolhido pelo substituto será transferido - pois incluído no preço da mercadoria - para os sucessivos adquirentes do produto, até o consumidor final.

A constitucionalidade da substituição tributária para frente foi posta em dúvida pela maioria da doutrina brasileira e pela jurisprudência do STJ, o que motivou o Parlamento a promulgar a EC 3/93 que acrescentou ao art. 150 da Constituição o seguinte dispositivo:

> "§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido."

No RE 213.396 (Relator o Ministro Ilmar Galvão, *DJ* 1º.12.2000), o Plenário do STF decidiu por maioria que a substituição tributária para frente era constitucional independentemente da promulgação do art. 150, § 7º[5]. Restava então decidir sobre a interpretação da cláusula "assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido".

A Confederação Nacional do Comércio propôs a ADI 1.851 contra a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97[6], que dispunha: "Não caberá restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subseqüente à cobrança do imposto se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no art. 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996." Julgando a medida cautelar dessa ADI, o Ministro Ilmar Galvão decidiu que a referida cláusula se deixava levar por um apego excessivo à literalidade da parte final do art. 150, § 7º da Constituição, que somente menciona a restituição "caso não se realize o fato gerador". Segundo essa decisão proferida à unanimidade na sessão plenária de 03.09.1998 (*DJ* 23.10.1998), o caráter indevido do ICMS-ST se dá não apenas no caso de não-ocorrência do fato gerador (porque houve perecimento das mercadorias, por

[5] Sobre a evolução da jurisprudência do STF acerca da constitucionalidade da substituição tributária, vide GODOI, Marciano Seabra de e TEIXEIRA, Alessandra Brandão. "Ficções e Presunções Tributárias", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 175-182.

[6] Havia outros dispositivos questionados na ADI 1.851, que deixarão de ser analisados porque não se referem à discussão da extensão do direito de restituição na substituição tributária para frente. Sobre o decidido pelo STF acerca desses outros dispositivos, vide GODOI e TEIXEIRA, *op. cit.*, pp. 181-182.

exemplo), mas também no caso em que o valor utilizado para o cálculo do ICMS-ST se mostre superior ao montante pelo qual as operações reais foram praticadas.

Na sessão plenária de 08.05.2002, ocorreu um daqueles raros casos em que o mérito da ADI é julgado de forma oposta ao que se havia decidido no julgamento da cautelar. Por maioria (vencidos os Ministros Marco Aurélio, Carlos Velloso e Celso de Mello), decidiu-se que a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 13/97 era constitucional e, portanto, a ADI 1.851 foi julgada improcedente. O Relator alterou sua posição pelas seguintes razões, contidas em seu voto quanto ao mérito da ADI: a base de cálculo do ICMS-ST não é estabelecida de forma arbitrária mas sim de acordo com parâmetros reais obtidos por pesquisas de mercado ou outros métodos confiáveis tal como estabelecido no art. 8º da LC 87/96; se o valor utilizado como parâmetro para cobrança do ICMS-ST é razoável, serão de menor monta as eventuais diferenças (para mais ou para menos) entre a base de cálculo presumida e o valor das operações em concreto; se ficar entendido que há dever de ressarcimento ou de recolhimento complementar no caso de divergência entre a base presumida e o valor real das operações, o sistema da substituição tributária, que visa à praticidade e a coibir a sonegação, restará totalmente desvirtuado e inviabilizado, tornando virtualmente inócua a figura prevista no art. 150, § 7º da Constituição.

É de se ressaltar que a decisão do STF no julgamento do mérito da ADI 1.851 foi tomada sempre no pressuposto de que a base presumida fosse definida (por decretos estaduais ou outros meios) de forma razoável e fidedigna à realidade do mercado, sem arbítrio que pudesse utilizar o mecanismo da substituição tributária como subterfúgio para aumentar a arrecadação. Veja-se o raciocínio do Ministro Sepúlveda Pertence:

> "A Constituição autorizou, com a chamada 'substituição tributária para frente', tomar como fato gerador um fato presumido. É claro que com sua dimensão material igualmente presumida. É claro, também, que esta presunção não pode ser arbitrária, mas isso não se discute. Se ela é arrazoada, a minha leitura do § 7º do art. 150 da Constituição Federal é que aquele fato, antecipadamente levado em consideração, os seus efeitos se tornem definitivos com a única ressalva constitucional de não vir a ocorrer o fato previsto." (fl. 181)

Ocorre que assembléias estaduais aprovaram leis que determinam a devolução de parte do ICMS-ST quando o valor da operação ou pres-

tação promovida pelo contribuinte-substituído for inferior àquela presumida pela legislação. Esse é o caso da Lei 9.176/95, de São Paulo, e da Lei 11.408/96, de Pernambuco. Após o julgamento do mérito da ADI 1.851 (em maio de 2002), os Governadores de São Paulo e Pernambuco se animaram a ajuizar ações diretas de inconstitucionalidade argüindo a inconstitucionalidade de tais leis, com base no seguinte argumento: se a restituição prevista em tais leis não é providência exigida pela Constituição e pelo regime da substituição tributária estabelecido em seu art. 150, § 7º, então se trata de um benefício fiscal oriundo da iniciativa dos legisladores estaduais, benefício este que deveria necessariamente ter passado pelo crivo de todos os Estados conforme determina o art. 155, § 2º, XII, *g* da Constituição (complementado pelo art. 1º da Lei Complementar 24/75).

Na sessão plenária de 27.11.2003, os Relatores das Ações Diretas de São Paulo (ADI 2.777, Relator Ministro Cezar Peluso) e de Pernambuco (ADI 2.675, Relator o Ministro Carlos Velloso) emitiram seus votos, ambos pela improcedência das ações e em sentido contrário ao decidido pela maioria do Plenário no julgamento do mérito da ADI 1.851.

O Ministro Velloso, na ADI 2.675, reafirmou as razões que sustentara no julgamento do mérito da ADI 1.851. O voto do Ministro Peluso (que não participara do julgamento da ADI 1.851) foi no mesmo sentido. Ambos os Ministros defenderam em seus votos que na substituição tributária progressiva há um *fato gerador presumido* e um *fato gerador real*, e que se o fato gerador real tiver uma dimensão monetária inferior à do fato gerador presumido, deve haver restituição sob pena de enriquecimento ilícito do Estado e violação do princípio que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Nessa sessão plenária, os Ministros perceberam que o voto dos Relatores ia no sentido inverso do que o Pleno decidira na ADI 1.851, mas mesmo assim decidiu-se, julgando-se questão de ordem, que o julgamento deveria prosseguir, o que entretanto não pôde ser feito na mesma sessão, dado o adiantado da hora. Na semana seguinte, o Ministro Nelson Jobim, que não havia participado da sessão de 27.11.2003, antecipou pedido de vista dos autos das ações diretas.

Somente em 17.08.2005 o julgamento foi retomado, com a leitura do voto do Ministro Nelson Jobim[7]. O Ministro posicionou-se contrariamente ao decidido nos votos dos Relatores das ações diretas e reafirmou

[7] A íntegra do voto encontra-se disponível na página eletrônica do STF.

as razões abraçadas pelo Plenário no julgamento da ADI 1.841. Para o Ministro Jobim, os votos dos Relatores Cezar Peluso e Carlos Velloso teriam partido de uma premissa errônea: a de que no sistema da substituição tributária progressiva há um fato gerador *presumido* e um fato gerador *legitimante*, um recolhimento *antecipado* do tributo e a necessidade de uma *confirmação* subseqüente. Segundo o Ministro Jobim, o fato gerador no caso da substituição compõe-se de dois elementos: a saída da mercadoria do estabelecimento do substituto e a presunção de circulação posterior até o consumidor final. Verificados estes dois elementos, o recolhimento é definitivo, a menos que não ocorra operação ou prestação futura.

Também consta do voto do Ministro Jobim a afirmação de que a Administração tributária de cada Estado deve seguir regras que garantam que a fixação da base de cálculo do ICMS-ST seja compatível com os preços de mercado. O contribuinte tem o direito de questionar, inclusive em juízo, uma eventual fixação arbitrária da base de cálculo da substituição tributária (por decretos do Executivo ou outros diplomas), demonstrando, por exemplo, que o Fisco definiu os valores sem qualquer correspondência com a realidade do mercado. Nas palavras do Ministro Jobim:

> "O problema do eventual abuso do Estado na fixação do preço presumido se resolve por meio do procedimento administrativo-fiscal específico ou por meio de ação judicial específica com esse propósito, inclusive com liminares."

O voto do Ministro Jobim, com constantes incursões no campo econômico e das finanças empresariais, constrói o argumento de que, se o sistema da substituição é "equilibrado" e as bases de cálculo são definidas a partir de pesquisas de mercado e com a razoabilidade contida no art. 8º da LC 87/96, então a venda da mercadoria por valor menor do que o presumido na legislação do ICMS-ST revela simplesmente que "o *substituído*, ou algum integrante de elo intermediário, reduziu sua margem operacional como estratégia concorrencial para conquistar maior clientela ou manter sua participação no mercado (*market share*)". O Ministro afirma ainda que, havendo diferença entre o valor da última operação da cadeia e o valor presumido pela legislação, não seria possível determinar com segurança em qual dos elos da cadeia ocorreu uma diminuição da margem de lucro, e, portanto, poderia ocorrer enriquecimento sem causa se a restituição se desse ao último substituído.

O Ministro Jobim voltou a lembrar o argumento (muito utilizado e pode-se dizer *decisivo* no julgamento do mérito da ADI 1.851) segun-

do o qual o direito à restituição com base nos valores concretos de cada uma das operações finais inviabilizaria, de um ponto de vista operacional, o regime de substituição tributária, pois essa é utilizada exatamente em mercados cujos elos finais contam com milhões de estabelecimentos e consumidores, como é o caso dos combustíveis, bebidas e cigarros.

Após o voto do Ministro Jobim, o Ministro Peluso requereu o adiamento do julgamento das ações diretas.

33. ICMS na Importação: Momento de Incidência, Estado Competente para arrecadar e Reação contra Fraudes/Evasões

A 1ª Turma do STF, nos anos de 2004 e 2005, proferiu dois acórdãos que definiram aspectos muito importantes (e controversos) sobre a incidência do ICMS nas operações de importação (art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição).

No RE 299.079 (sessão de 30.06.2004, Relator o Ministro Carlos Britto, acórdão ainda não publicado), a Turma decidiu à unanimidade que o Estado competente para arrecadar o ICMS sobre as operações de importação é o Estado em que se localizar o estabelecimento do importador da mercadoria. O local onde a mercadoria importada é desembaraçada não influi na questão de saber qual o Estado competente para a cobrança. Em outras palavras, o desembaraço aduaneiro marca somente o momento em que se torna devido o imposto, mas o destino da arrecadação se define a partir da análise sobre onde se localiza o estabelecimento importador da mercadoria.

O assunto é polêmico sempre que o estabelecimento importador revende a mercadoria importada (muitas vezes antes mesmo do seu desembaraço) para um comprador estabelecido em outro Estado da Federação, e a mercadoria nem sequer circula fisicamente no Estado do importador. No RE 299.079, o importador era estabelecido em Pernambuco e revendeu as mercadorias para a Petrobras, estabelecida no Rio de Janeiro, sendo que as mercadorias foram desembaraçadas em território fluminense. O Estado do Rio de Janeiro, interpretando o termo "destinatário" do art. 155, § 2º, IX, *a* da Constituição, como sinônimo de "destinatário final", pleiteava no RE 299.079 que o ICMS sobre a importação fosse de sua competência. Mas a 1ª Turma interpretou o dispositivo constitucional no sentido de dar competência ao Estado em que se localiza o destinatário jurídico dos bens importados (aquele que promoveu a importação de um ponto de vista jurídico), que não precisa necessariamente receber fisicamente as mercadorias para depois encaminhá-

las a seus clientes. Portanto, rejeitou-se tanto o argumento de que o imposto seria devido ao Estado em que se opera o desembaraço aduaneiro como o argumento de que o imposto seria devido ao Estado em que se estabelece o "destinatário final" das mercadorias.

Poucos meses depois do julgamento desse RE 299.079, a 1ª Turma se deparou com uma situação (RE 268.586, *DJ* 18.11.2005) aparentemente idêntica ao julgado anterior: o importador situado no Espírito Santo recorria ao STF para não ser obrigado a recolher o ICMS-importação ao Estado de São Paulo, onde as mercadorias importadas foram desembaraçadas e ato contínuo encaminhadas ao destinatário final, também localizado em São Paulo (não tendo havido circulação física no território capixaba).

O Tribunal de Justiça de São Paulo havia considerado que o imposto era devido ao Fisco paulista, pois em São Paulo se dera o desembaraço e em São Paulo estava situado o destinatário final da mercadoria. O Relator, Ministro Marco Aurélio, arrolou dois motivos para negar provimento ao recurso:

1) no caso concreto a empresa que se dizia "importadora" (situada no Espírito Santo e beneficiária do regime do Fundap) na verdade não passava de mera consignatária/intermediária da empresa paulista que se reputava como "destinatário final" das mercadorias. Conforme os contratos anexados aos autos, a empresa paulista "manteve contactos com os fornecedores de tais produtos, ajustando diretamente com os mesmos o preço em moeda estrangeira, a forma de pagamento e todas as demais condições para a efetivação de sua compra, inclusive vias de transporte e porto/aeroporto de destino das mercadorias no Brasil", além de assumir "total e irrestrita responsabilidade por todos os dados, elementos e informações por ela levantados e trazidos para a efetivação das importações a serem feitas", o que levou o Ministro Marco Aurélio a afirmar em seu voto: "Poucas vezes defrontei-me com processo a revelar drible maior ao Fisco";

2) de toda forma, o STF já teria pacificado o entendimento (RE 144.660, RE 192.711 e RE 193.817) de "ser credor do tributo o Estado onde aportada a mercadoria, ficando mitigada a referência a estabelecimento destinatário".

Contudo, prevaleceram os votos dos Ministros Sepúlveda Pertence e Cezar Peluso que negaram provimento ao recurso do contribuinte exclusivamente pelo argumento (1) apontado acima. Conforme mencio-

nou em seu voto o Ministro Sepúlveda, a partir da Constituição de 1988 não se aplica mais a Súmula 577 do STF, pois o art. 155, § 2º, IX, *a*, antecipou o momento do fato gerador para o do desembaraço aduaneiro[8], nada obstante o produto da arrecadação continuar a caber ao Estado onde situado o importador. Daí sua conclusão:

> "se efetivamente o acórdão recorrido entendeu, examinando típica matéria de fato, que havia no caso uma empresa 'laranja', não tenho dúvida em acompanhar a conclusão de Vossa Excelência; não, entretanto, pela circunstância de a mercadoria jamais ter transitado pelas praias do Espírito Santo. Porque isso seria irrelevante."

Ficou vencido o Ministro Carlos Britto, que deu provimento ao recurso pois considerou que o acórdão recorrido (do TJSP) somente se lastreara no argumento de que o Estado competente era o do desembaraço aduaneiro e ademais não afirmara categoricamente que estaria demonstrado nas provas dos autos o procedimento simulatório e fraudulento do recorrente.

34. Constitucionalidade da Inclusão do ICMS em sua Própria Base de Cálculo

Na sessão plenária de 23.06.1999, deliberou-se sobre a possível inconstitucionalidade do vetusto "cálculo por dentro" do ICMS (e o mesmo se passava com o anterior ICM), pelo qual se define que o valor do imposto se inclui em sua própria base de cálculo.

Para o Ministro Marco Aurélio, Relator do RE 212.209 (*DJ* 14.02.2003), se o ICMS incide sobre operações mercantis e prestações de serviço, então a base de cálculo do tributo deveria ser o valor mercantil dessas operações e prestações, independentemente do valor do imposto cobrado. A venda mercantil, sem considerar o imposto, seria logicamente anterior à incidência do imposto e por conseqüência anterior à definição do montante do imposto.

Como o valor do imposto que incide sobre a operação não constitui ganho ou vantagem do comerciante-contribuinte, a incidência do ICMS sobre seu próprio valor constituiria violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da Constituição). Além disso, haveria violação indireta ao princípio da não-cumulatividade e ao princípio de que tributo não pode incidir sobre tributo. Ainda segundo o voto do Ministro Marco Aurélio, a parte final do art. 34, § 9º do ADCT (que dispõe que o ICMS sobre energia elétrica será calculado "sobre o preço então praticado na operação final"), seria um exemplo de norma que "obstaculiza o cálculo cumulativo" (fl. 314).

Em conseqüência, o Ministro Marco Aurélio considerou inconstitucionais as diversas normas legais que, há décadas, vêm estabelecendo o chamado "cálculo por dentro" do ICM/ICMS: art. 2º, § 7º do Decreto-lei 406/68, art. 14 do Convênio ICMS 66/88 e art. 13, § 1º, I da LC 87/96, além do dispositivo da lei gaúcha que era objeto do caso concreto.

Aos argumentos do Ministro Marco Aurélio, o Ministro Nelson Jobim respondeu que é equivocada a premissa de que o ICMS incide sobre um ganho, uma vantagem do comerciante-contribuinte, pois segundo a Constituição esse imposto incide "sobre um dado objetivo, chamado operação" (fl. 322), e no preço praticado nessa operação se inclui o valor do tributo.

O Ministro Ilmar Galvão observou que seria improvável que todos estivessem convivendo com "trinta anos de erro no cálculo do tributo" (fl. 326), aduzindo que não há no sistema constitucional tributário uma regra geral que repila a incidência de tributo sobre tributo, sendo exceção a norma do art. 155, § 2º, XI da Constituição. Em seu voto, o Ministro Ilmar Galvão não viu qualquer particularidade na parte final do art. 34, § 9º do ADCT, que também responderia à lógica do cálculo por dentro.

Os Ministros Moreira Alves e Sepúlveda Pertence estabeleceram uma íntima e necessária relação entre a operacionalização do princípio da não-cumulatividade e a sistemática do cálculo por dentro. O primeiro afirmou nos debates que "se o ICMS não for um imposto por dentro, jamais chegaremos ao que se deve chegar com a observância do princípio da não-cumulatividade, com seu jogo de compensações" (fl. 321). E o Ministro Sepúlveda Pertence asseverou em seu voto que "ao invés de contrariá-lo, a inclusão do ICMS da própria operação na sua base de cálculo é contingência do princípio da não-cumulatividade, é essencial à sua mecânica" (fl. 329). Parece-nos que essa relação necessária entre cálculo por dentro e não-cumulatividade não restou suficientemente esclarecida no acórdão, cabendo lembrar que o Imposto sobre Produtos Industrializados possui sistemática de "cálculo por fora" posto respeitar a regra da não-cumulatividade tanto quanto o ICMS o faz.

[8] A interpretação que se consolidou no STF sobre o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS-importação no contexto da CF de 1988 está na Súmula 661 (*DJ* 13.10.2003): "Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro." A Súmula, contudo, não avança qualquer entendimento sobre o Estado competente para a arrecadação do tributo.

X - Imposto sobre a Renda

35. A Polêmica Incidência de IR sobre Lucros Provenientes do Exterior - Explicação da Evolução Legislativa e Análise dos Votos já Proferidos na ADI 2.588 (Julgamento em Curso)

Tradicionalmente, o imposto de renda brasileiro das pessoas jurídicas atingia somente a renda produzida no território nacional. Com efeito, o art. 268 do Regulamento do Imposto de Renda consolidado em 1980 dispunha que "o lucro proveniente de atividades exercidas parte no país e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país". Neste contexto, o imposto de renda brasileiro não alcançava os rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior, seja através de filiais ou sucursais, seja através de empresas controladas ou coligadas.

Em 1987, ocorreu a primeira modificação legislativa tendente a abolir o critério da territorialidade no imposto das pessoas jurídicas. O art. 7º do Decreto-lei 2.397, de dezembro de 1987, dispôs que o imposto de renda gravaria os resultados obtidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, inclusive através de filiais, sucursais, agências ou representações. Esta mudança representava a adoção clássica do princípio da renda mundial.

Em fevereiro de 1988, houve nova mudança legislativa que aprofundou a opção pela neutralidade na exportação de capitais. Definiu-se que também o lucro obtido no exterior por subsidiárias de empresas nacionais seria gravado pelo imposto brasileiro (art. 15 do Decreto-lei 2.413). Esta mudança constituía um passo a mais em relação ao princípio da renda mundial, pois o imposto brasileiro passava a gravar inclusive a renda auferida no exterior por pessoa jurídica distinta (subsidiária) da pessoa jurídica residente no País.

Alguns meses após a adoção do critério da renda mundial (Decreto-lei 2.397) e seu aprofundamento no sentido de atingir também as subsidiárias no exterior (Decreto-lei 2.413), a legislação brasileira, não se sabe bem ao certo o porquê, retornou ao antigo critério da territorialidade (Decreto-lei 2.429, de abril de 1988).

Em 1995, o Brasil abandonou definitivamente o critério da territorialidade do imposto de renda das pessoas jurídicas. O art. 25 da Lei 9.249 determinou que "os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano". Segundo os parágrafos da Lei ordinária então publicada, o imposto de renda brasileiro atingiria também o "lucro auferido" por empresas estrangeiras controladas e coligadas, o qual deveria ser - na proporção da participação acionária - *adicionado* ao lucro das sociedades brasileiras (§§ 2º e 3º do art. 25 da Lei 9.249/95).

O sistema previsto no art. 25 da Lei 9.249/95 era bem semelhante ao previsto no Decreto-lei 2.413/88, adotando o princípio da *renda mundial numa versão ampliada,* pois atingia inclusive os lucros de pessoas jurídicas estrangeiras (subsidiárias, controladas e coligadas) distintas das pessoas jurídicas residentes no Brasil.

Talvez em função da reação fortemente negativa da doutrina, o Poder Executivo, primeiro através da Instrução Normativa 38/96, e finalmente através da Medida Provisória afinal convertida na Lei 9.532/97, determinou que o imposto de renda brasileiro somente iria atingir o lucro das controladas e coligadas estrangeiras no exercício em que esse lucro fosse devidamente *disponibilizado* às sociedades residentes no Brasil, pelo *pagamento* ou pelo *crédito* dos valores em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, o que poderia ocorrer segundo diversas formas previstas no § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97. Vale dizer, a Lei 9.532/97 veio retirar as possibilidades de a Lei 9.249/95 implantar no Brasil o regime da transparência fiscal internacional ou da imputação de lucros de sociedades não residentes.

Portanto, até o advento da Medida Provisória 1.258-34, de julho de 2001 (que será apresentada adiante), o sistema vigente no Brasil era o da *renda mundial* em seu sentido clássico. No caso das sucursais e filiais estrangeiras (sem personalidade jurídica autônoma), o lucro se considerava disponibilizado para a sociedade brasileira (e, portanto, passível de gravame) na data do balanço no qual houvesse sido apurado; no caso de sociedade estrangeira controlada ou coligada, o lucro se considerava disponibilizado para a sociedade brasileira na data do pagamento ou do crédito dos recursos, conforme as diversas hipóteses previstas nas Leis 9.532/97 e 9.959/97.

Em janeiro de 2001, promulgou-se a Lei Complementar 104, que veio acrescentar dois parágrafos ao dispositivo do Código Tributário Nacional (art. 43) que define a hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Abaixo do *caput* do art. 43, que define a hipótese de incidência do imposto de renda como sendo a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, passaram a figurar os seguintes parágrafos:

"§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.
§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

Baseando-se especificamente no acréscimo desse § 2º do art. 43 do CTN, o Poder Executivo federal considerou que a nova configuração da legislação complementar passou a permitir à legislação ordinária a adoção dos critérios de "universalidade ampliada" previstos (mas não implementados) anteriormente no Decreto-lei 2.413/88 e na Lei 9.249/95. Ou seja, o novo § 2º do art. 43 do CTN teria conferido ao legislador ordinário uma maior liberdade de configuração para gravar os lucros auferidos pelas empresas estrangeiras controladas e coligadas situadas em países de regime fiscal favorecido. Estariam pois criadas as condições jurídicas para que o sistema da "transparência fiscal internacional", largamente utilizado em diversas nações desenvolvidas, fosse também aplicado no Brasil.

35.1. Tributação de lucros de sociedades não residentes pela técnica do método da equivalência patrimonial

Exercitando os poderes que julgava a ele conferidos pelo acima transcrito § 2º do art. 43 do CTN, o Poder Executivo federal incluiu na trigésima quarta edição da Medida Provisória 2.158, editada em julho de 2001, o seguinte dispositivo:

"Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, *os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*"

O parágrafo único desse art. 74 aduziu que

"os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor".

Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data,

a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a imputação dos lucros das sociedades controladas e coligadas se fizesse por meio da tributação dos resultados da *equivalência patrimonial.*

A equivalência patrimonial é um método de avaliação de investimentos permanentes que toma por parâmetro o valor do patrimônio líquido da sociedade investida ao longo do tempo. A legislação comercial brasileira determina que as sociedades devem obrigatoriamente seguir esse método de avaliação nos casos de investimentos "relevantes" em sociedades controladas e em determinadas sociedades coligadas[1]. As diferenças entre o valor do patrimônio líquido da sociedade investida (multiplicado pela percentagem de participação no capital da coligada ou controlada) entre um ano e outro refletem imediatamente no resultado da sociedade investidora, independentemente de haver efetiva distribuição de dividendos[2].

Segundo a sistemática estabelecida pela referida Instrução Normativa (art. 8º), os lucros produzidos pelos investimentos não submetidos pela Lei das Sociedades por Ações ao método da equivalência patrimonial continuarão a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na medida em que ocorrer sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a sociedade investidora.

35.2. A jurisprudência que começa a tomar forma no Supremo Tribunal Federal - ADI 2.588

A Confederação Nacional da Indústria ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2.588) pleiteando ao Supremo Tribunal Federal a declaração de inconstitucionalidade do art. 43, § 2º do Código Tributário Nacional e do art. 74 da Medida Provisória 2.158/2001, ambos apresentados acima. Os argumentos de fundo da ação direta podem ser resumidos a um só: a exigência de imposto de renda da sociedade investidora antes de distribuídos os lucros auferidos pelas sociedades in-

[1] O conceito de "investimento relevante" liga-se à proporção entre o valor do investimento em cada sociedade controlada ou coligada (ou o valor do investimento no conjunto de sociedades coligadas e coligadas) e o valor total do patrimônio líquido da sociedade investidora. Vide arts. 247 e 248 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

[2] No alternativo "método de custo", os lucros da sociedade investida somente refletem no resultado da investidora quando os dividendos são declarados e distribuídos, ou provisionados pela sociedade investida.

vestidas é inconstitucional pois configura uma incidência sobre algo "que não constitui renda" (violação ao art. 153, III da Constituição).

Dois Ministros já emitiram seus votos, e os autos do processo encontram-se atualmente com o Ministro Marco Aurélio. A Relatora, Ministra Ellen Gracie, julgou parcialmente procedente a ação, para invalidar o sistema de imputação no caso dos investimentos em sociedade *coligada,* pois nessas hipóteses não se configuraria a *disponibilidade jurídica* sobre os lucros antes de sua efetiva *distribuição.* A Ministra julgou parcialmente procedente a ação.

Em seguida votou o Ministro Nelson Jobim, sendo que dois importantes aspectos devem ser ressaltados no que diz respeito ao teor desse voto.

O primeiro aspecto não se liga ao mérito da questão, sendo antes de ordem exclusivamente metodológica. Independentemente das conclusões a que tenha chegado, o voto do Ministro decidiu analisar de forma detalhada o *pano de fundo* ou o *contexto* socioeconômico no qual se insere a norma em questão. Ao contrário das análises doutrinárias mais difundidas, o Ministro descreveu com detalhes os mecanismos empresariais de desvio de bases tributáveis do Brasil para países com regimes fiscais favorecidos, bem como os diversos tipos de contratos por meio dos quais as empresas investidoras utilizam os lucros auferidos no exterior sem que haja sua transferência formal. Também se fez menção ao longo histórico mundial das legislações de transparência fiscal internacional, privilegiando a análise do contexto legal e da realidade sobre a qual a norma jurídica incidirá.

No que se refere ao mérito da questão, o Ministro Nelson Jobim analisou a validade do art. 74 da Medida Provisória 2.158 tomando como questão pacífica sua vinculação ao método da equivalência patrimonial (tal como desenhado no Direito Privado brasileiro). Entendeu-se que a *disponibilidade jurídica de renda* presente nas hipóteses do referido art. 74 não é criada ou inventada pelo legislador fiscal, mas decorre do próprio Direito Privado que obriga as sociedades a, em determinados casos, refletirem em seu lucro líquido do exercício os lucros de suas controladas ou coligadas.

A configuração específica da equivalência patrimonial foi o que permitiu ao Ministro Jobim distinguir o caso concreto daquele julgado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 172.058, em que se julgou inconstitucional a cobrança, do acionista da sociedade anônima, do imposto de renda em momento anterior à distribuição dos lucros. A lei declarada inconstitucional no Recurso Extraordinário

172.058 (art. 35 da Lei 7.713) atingia a todos os detentores (pessoas físicas ou jurídicas) de participação no capital de pessoa jurídica, determinando *em qualquer caso* a imputação imediata dos lucros. No caso do art. 74 da Medida Provisória 2.158, o Ministro Jobim afirmou que a imputação é baseada na existência de efeitos patrimoniais específicos (art. 248 da lei das sociedades por ações) emergentes do próprio Direito Privado a que se submetem as sociedades. Por isso o voto do Ministro, apesar de julgar improcedente a ação direta, imprimiu ao dispositivo atacado uma "interpretação conforme a Constituição" no sentido de vincular sua aplicação somente aos casos em que a sociedade investidora está sujeita à avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

36. Dedução Escalonada da Diferença de Correção Monetária de Balanço (IPC x BTNf) Determinada pela Lei 8.200/91: Não-configuração de Empréstimo Compulsório

O acórdão do RE 201.465 (Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, *DJ* 17.10.2003) trata de um dos temas mais complexos e delicados do Direito Tributário brasileiro das últimas décadas: os efeitos do fenômeno inflacionário sobre a tributação da renda. O julgamento do recurso, que começou na sessão de 09.10.1997, somente terminou na sessão de 02.05.2002, em que prevaleceu no Plenário a posição do Ministro Nelson Jobim e restaram vencidos os Ministros Marco Aurélio, Ilmar Galvão, Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence.

Para se compreender bem os problemas discutidos no acórdão e as posições adotadas pelos Ministros, é necessário explicar de uma forma simples e didática a relação entre o resultado das empresas, os efeitos da inflação e a apuração do imposto sobre a renda. A correção monetária das demonstrações financeiras (ou correção monetária do balanço) consiste num instrumento para fazer refletir, no resultado contábil e fiscal das empresas, os efeitos do fenômeno inflacionário que ocorre na economia nacional. Imagine-se que uma empresa comercial constituída em 1º.01.2006 receba, como aporte inicial de seus dois sócios (capital social), o valor de R$ 100.000. Imagine-se que essa empresa aplique todo esse capital na compra de estoques e no seu capital de giro, e não adquira qualquer imóvel ou máquinas/equipamentos. Suponhamos que em 31.12.2006 a empresa apure em seu resultado um lucro de apenas R$ 10.000. Esse lucro de R$ 10.000 não levará em conta a desvalorização sofrida, ao longo do ano, pelo capital inicial dos sócios. Suponhamos que a inflação no ano de 2006 seja de 10%. Se a empresa fosse li-

quidada em 31.12.2006, os sócios receberiam de volta o capital inicial de R$ 100.000 mais os lucros produzidos durante o ano (R$ 10.000). Ocorre que, pela corrosão do poder de compra da moeda causada pela inflação, os sócios não terão obtido qualquer *ganho real* durante o ano, pois o poder de compra de R$ 110.000 no dia 31.12.2006 é exatamente o mesmo poder de compra de R$ 100.000 no dia 1º.01.2006.

No exemplo acima, a aplicação da Correção Monetária de Balanço (CMB) faria com que a empresa deduzisse de seu lucro o valor de R$ 10.000, que corresponde exatamente à corrosão inflacionária do capital social da empresa. Isso faria com que a empresa deixasse de ter lucro contábil e deixasse de apresentar resultado positivo para fins de recolhimento do imposto de renda.

Na legislação brasileira, a Correção Monetária de Balanço (CMB) foi adotada, para fins contábeis-societários e para fins fiscais (apuração do imposto sobre a renda das empresas), desde o final da década de 70 até o ano de 1995, quando foi extinta pela Lei 9.249. Cabe desde logo ponderar algo crucial (e pouco presente nas discussões que se travaram no RE 201.465): a ausência de CMB (ou sua aplicação levando em conta um índice que não corresponda à inflação efetiva) terá tanto maior efeito de distorção ou desvirtuamento do resultado das empresas quanto maior for a intensidade do fenômeno inflacionário no período (ou a grandeza do expurgo operado sobre o índice que baliza a CMB). Se a inflação anual for, por exemplo, superior a 50% (que é um índice completamente fora dos padrões internacionais) e não for aplicado o mecanismo de CMB na apuração do imposto sobre a renda, haverá sérias distorções (em favor do contribuinte ou em favor do Fisco) quanto ao valor a pagar a título de imposto de renda. Se contudo a inflação se mantém nos padrões das economias desenvolvidas e estabilizadas (até aproximadamente 5% ao ano), então a não-aplicação da CMB (cujos cálculos complicam e tornam muito mais trabalhosa e onerosa a apuração do resultado e sua posterior fiscalização) deixa de gerar distorções e desvirtuamentos significativos na tributação da renda das empresas. Por isso mesmo a tributação da renda das empresas nos países desenvolvidos e de inflação controlada não contempla um mecanismo semelhante ao da Correção Monetária de Balanço, criação genuinamente brasileira e fruto das terríveis pressões inflacionárias que assolavam a economia do País.

O RE 201.465 trata da norma tributária inserida no art. 3º, I da Lei 8.200/91. No ano-base de 1990, a correção monetária das demonstrações financeiras (CMB), que era calculada pela variação do IPC, passou a ser calculada por outros indicadores. Esses outros indicadores surgiram como instrumentos do Plano Collor, e baseavam-se numa metodologia destinada a mascarar a verdadeira inflação vigente na economia nos primeiros meses após a adoção de medidas drásticas e impopulares para conter o fenômeno inflacionário. Com a definição dos índices "expurgados", os economistas oficiais buscavam criar artificialmente um clima de otimismo a partir de avaliações iniciais positivas (posto ilusórias) quanto à eficácia de um plano econômico em implantação. Terminado o ano de 1990, verificou-se que a correção do BTNf (que era o referencial da correção monetária de balanço) pelos outros índices que substituíram o IPC provocou uma cavalar diferença, tanto relativa quanto absoluta: enquanto a variação do IPC no ano de 1990 chegou a aproximadamente 1.800%, os índices expurgados utilizados pelo Governo mostravam uma variação de 850%.

Por isso o Congresso Nacional, mesmo a contragosto do Executivo, incluiu na Lei 8.200/91 um dispositivo (art. 3º, I) determinando que as empresas realizassem operações numéricas na apuração do seu imposto de renda destinadas a excluir do lucro dos anos de 1993 a 1996 o valor do expurgo ocorrido na CMB de 1990 por força de se haver trocado o IPC por outros balizadores que mascararam a real inflação. O art. 3º, II da Lei 8.200/91, em sentido inverso mas seguindo a mesma lógica do inciso anterior, determinou que as empresas que acabaram se beneficiando com o expurgo da CMB no ano de 1990 (apurando menos lucro tributável) incluíssem aquelas diferenças em seus resultados de 1993 em diante.

No RE 201.465, o acórdão recorrido (do TRF da 1ª Região) havia decidido o seguinte: como o expurgo na CMB do ano de 1990 levou a uma tributação completamente divorciada da realidade econômica e que acabou por tributar lucros fictícios e sem qualquer substância real (relembre-se que a inflação mascarada pelos índices oficiais foi da ordem de 950%), os valores recolhidos a título de imposto de renda sobre o resultado de 1990 eram, na proporção do expurgo (diferença entre a variação do IPC e a variação do BTNf), indevidos. Por isso, o acórdão recorrido entendeu que a Lei 8.200/91, reconhecendo a existência do expurgo e a necessidade de neutralizar seus efeitos, não poderia postergar no tempo o direito de o contribuinte efetuar os ajustes necessários na apuração do imposto de renda. O resultado desse raciocínio foi a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, I da Lei 8.200/91, que, ao determinar que o contribuinte "esperasse" até 1993 para começar a efetuar os ajustes que lhe possibilitariam recuperar parte dos valores

recolhidos no ano-base de 1990, teria instituído um empréstimo compulsório fora do balizamento previsto no art. 148 da Constituição.

O voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, concordou com a decisão e a fundamentação do acórdão recorrido. O voto do Ministro Jobim discordou vivamente do entendimento do acórdão recorrido e do Ministro Relator. Para o Ministro Jobim, a Lei 8.200/91 não fez nada mais que conceder um benefício fiscal para os contribuintes do imposto de renda, e, por isso, poderia configurar como bem entendesse a sistemática desse benefício fiscal, inclusive postergando seus efeitos para períodos futuros. De outra parte, o Ministro Jobim afirmou que o acórdão recorrido e o Ministro Relator teriam partido de uma falsa premissa segundo a qual a legislação do imposto de renda estaria obrigada a assegurar, por imperativo constitucional, que a correção monetária de balanço se fizesse por um índice que refletisse fielmente a realidade inflacionária.

Vale dizer: o Ministro Jobim reconheceu em seu voto a existência do expurgo inflacionário, reconheceu que a CMB do ano de 1990 se fez por um índice que não mediu a real inflação, mas afirmou que essa tributação da renda divorciada da realidade econômica e inflacionária se inseria no âmbito da liberdade conformadora do legislador ordinário. O Ministro criticou as concepções segundo as quais haveria um conceito de renda implícito na Constituição, do qual o legislador ordinário não poderia se apartar. Na expressão do Ministro Jobim, "não há um *lucro real* que seja ínsito ao conceito de *renda* (...) o conceito de *renda*, para efeitos tributários, é o legal (...) a linha de argumento do *acórdão* levaria a afirmação de haver deduções, por essência, obrigatórias, porque naturais" (fls. 398-399). Também se criticou em seu voto o fato de o acórdão recorrido ter entendido que a Lei 8.200/91 supunha a devolução de parcelas indevidas recolhidas em 1990. Segundo o Ministro, a Lei 8.200/91 não teria alterado em nada a tributação do ano de 1990, mas simplesmente instituído benefícios para os anos de 1993 em diante, anos nos quais se poderiam fazer deduções nos lucros tributáveis.

A Ministra Ellen Gracie acompanhou o Ministro Jobim, apegando-se "no fato de que renda é aquilo que a lei define como tal" (fl. 420).

Os votos dos Ministros Carlos Velloso e Sepúlveda Pertence combateram os pressupostos nos quais se baseou o voto do Ministro Jobim, indicando que os mesmos se opunham à jurisprudência do STF. O Ministro Velloso citou o decidido pelo STF no RE 117.887 para afirmar que a Constituição não permite que se tribute como renda uma simples "ficção legal", e segundo o Ministro a Lei 8.200/91 teria reconhecido que o

imposto de renda em 1990 incidiu sobre um lucro ilusório, fictício. Já o Ministro Sepúlveda Pertence observou que, se se admitir uma liberdade total para o legislador ordinário definir o que se entende por "renda", restará comprometida a rígida discriminação de competências tributárias na Federação, pois a União poderá avançar sobre outros campos e sobre outras matérias tributáveis, chamando-os de "renda". Na feliz expressão do Ministro, quanto ao conceito de renda e dos outros campos tributáveis divididos pela Constituição entre os entes federativos deve haver um "mínimo inafastável, sob pena - repito - de dinamitação de todo o sistema constitucional de discriminação de competências tributárias" (fl. 434).

O Ministro Sepúlveda Pertence chamou a atenção para um aspecto essencial da questão. O voto do Ministro Jobim, após desconstruir todo o raciocínio do acórdão recorrido e defender a teoria do conceito legalista de renda, teve de fazer uma importante concessão. Logo após afirmar, culminando suas considerações anteriores, que "não há, na questão tributária, qualquer obrigação constitucional de indexação dos balanços das empresas", asseverou o Ministro Jobim:

> "É claro que a fixação, pela lei, do *lucro tributável*, decorrente de adições e deduções incidentes sobre o *lucro do exercício*, está sujeita a juízo de proporcionalidade. O critério da proporcionalidade é a limitação do poder discricionário da lei, utilizável pelo Poder Judiciário." (fl. 400)

Infelizmente, após lançar esse juízo com o qual concordam todos os Ministros e toda a doutrina do Direito Tributário ("a lei que fixa o lucro tributável está sujeita a juízo de proporcionalidade, que limita o poder discricionário do legislador e é controlado pelo Poder Judiciário"), o Ministro Jobim não prosseguiu o itinerário lógico de verificar se, no caso do imposto de renda cobrado em 1990 com base em índice expurgado da ordem de 950% (diferença entre o índice real e o índice utilizado pelo legislador ordinário), o legislador ultrapassou ou não os limites da razoabilidade e desrespeitou ou não o "mínimo inafastável" do conceito de renda. O afirmado pelo Ministro Jobim à página 35 de seu substancioso voto dos autos não foi posteriormente desenvolvido nas laudas seguintes. E tampouco foi explorado, da forma como poderia ter sido, pelo voto dos outros Ministros.

No voto do Ministro Moreira Alves (que concordou com a conclusão do Ministro Jobim), esse tema da razoabilidade aflora, mas não chega a ser completamente desenvolvido. O Ministro afirma que a Constituição, ao mencionar "renda", delega ao legislador a tarefa de concreti-

zar o conceito, que será válido se passar no teste da razoabilidade. Em seguida assevera o Ministro:

> "Não sendo este conceito legal desarrazoado - e, no caso, não me parece que o seja, até porque o próprio Código Tributário, quando trata do fato gerador, alude à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica -, a correção monetária não deixa de acarretar a aquisição de uma disponibilidade econômica."

O voto do Ministro Moreira Alves parece encarar a tributação, pelo imposto de renda, de valores que constituem tão-somente ganhos monetários como se essa tributação fosse, sempre, razoável, deixando de analisar o problema da intensidade das distorções. Ninguém reputaria como desarrazoada a lei do imposto de renda que, num contexto inflacionário controlado e acorde com os padrões internacionais, deixasse de prever o mecanismo da CMB - como de fato é o que se busca nos anos presentes no Brasil. Deve-se lembrar, contudo, que o expurgo de correção monetária praticado em 1990 provocou que a apuração do imposto de renda das empresas ignorasse uma inflação anual de nada menos do que 850% (que corresponde à inflação que o IPC mediu e que foi expurgada dos índices oficiais do Plano Collor).

O tema da constitucionalidade do art. 3º, I da Lei 8.200/91, e conseqüentemente da razoabilidade da tributação da renda das empresas com índices expurgados no ano de 1990, também é objeto do RE 201.512. Colhido o voto do Relator Marco Aurélio, que manteve seu voto proferido no RE 201.465, os autos encontram-se atualmente com o Ministro Eros Grau, que pediu vista na sessão de 10.11.2004.

XI - Imposto sobre Produtos Industrializados

37. Evolução da Jurisprudência do STF sobre o Direito ao Creditamento do IPI na Entrada de Matéria-prima, Produto Intermediário e Material de Embalagem Isentos

No RE 212.484 (Redator do acórdão o Ministro Nelson Jobim, *DJ* 27.11.1998), o Plenário do STF decidiu que o contribuinte do IPI tem direito a escriturar créditos sobre a entrada de matéria-prima e demais insumos adquiridos sob o regime da *isenção*. Ressaltando que as restrições quanto ao creditamento do ICMS (art. 155, § 2º, II da Constituição) não se aplicam ao IPI, os Ministros afirmaram que, se fosse negado o direito ao crédito nas entradas isentas, a isenção tornar-se-ia um mero diferimento ou postergação no pagamento do imposto, frustrando ou inviabilizando os efeitos extrafiscais da medida isentiva. Ou seja, quanto ao IPI, o STF manteve neste RE 212.484 o entendimento que aplicava ao ICMS antes do advento da Emenda Constitucional 23/83 (Emenda Passos Porto), Emenda que introduziu no texto constitucional as normas que hoje se encontram no art. 155, § 2º, II da Constituição.

No julgamento do RE 212.484, o único voto vencido foi o do Ministro Ilmar Galvão. Nesse voto, há um argumento importante que nega a premissa fundamental do voto do Ministro Nelson Jobim. É que o Ministro Ilmar Galvão afirmou que (fls. 728-729) "a isenção na aquisição da matéria-prima não visa a beneficiar o consumidor [final], visto apenas diferir a incidência do imposto para a operação de venda do produto acabado". Caso se aceite este argumento do Ministro Ilmar Galvão, a tese do Ministro Nelson Jobim resta bastante enfraquecida. Com efeito, a tese do Ministro Nelson Jobim lastreia-se necessariamente no pressuposto de que, quando o legislador isenta a venda de uma matéria-prima ou de um insumo, seu propósito é baratear o custo do produto final no último elo da cadeia (consumidor final). Partindo-se desse pressuposto, realmente não faz sentido impedir que o produtor se credite na entrada do insumo isento, sob pena de não haver redução da carga tributária. Ocorre que o Ministro Ilmar Galvão nega peremptoriamente que o objetivo da isenção de matérias-primas e insumos seja a redução da carga tributária. Segundo o Ministro Ilmar Galvão, essas isenções visam tão-somente a exonerar a empresa industrial da obrigação de desembolsar *imediatamente* o valor do tributo na aquisição dos insumos, sem que o legislador que instituiu a isenção esteja preocupado em reduzir o cus-

to final do produto. Caso estivesse buscando tal desiderato, o legislador estabeleceria a isenção no último elo da cadeia. O voto do Ministro Ilmar Galvão não foi apoiado por qualquer Ministro no julgamento do RE 212.484, mas nenhum dos Ministros que aderiram ao voto do Ministro Nelson Jobim enfrentou explicitamente esse argumento do Ministro Ilmar Galvão.

O julgamento do RE 212.484 encerrou-se em 1998. Em 2002, o Pleno começou o julgamento do RE 350.446, em que a questão a decidir era a seguinte: o industrial adquirente de insumos tributados à alíquota zero tem direito ao creditamento do imposto? Na sessão de 18.12.2002, a maioria do Pleno entendeu que, seguindo-se o precedente e a fundamentação do RE 212.484, não havia motivos para negar às aquisições com alíquota zero o crédito presumido que se havia reconhecido no caso de aquisições isentas. O Ministro Sydney Sanches foi peremptório:

> "enquanto o Supremo Tribunal Federal mantiver o entendimento adotado no RE n. 212.484 (...), admitindo o creditamento de IPI em operação isenta, não poderá deixar de fazê-lo quando se tratar de operação não tributada ou sujeita à alíquota zero". (fl. 749)

O raciocínio da generalidade dos Ministros foi o seguinte: se tanto a isenção como a alíquota zero são técnicas desonerativas (com a diferença de que a isenção deve ser concedida e retirada por lei e a alíquota zero pode ser implementada de maneira mais ágil por meio de decreto), e ambas visam à redução da carga tributária para o consumidor final do produto, então a medida (crédito presumido) que impede a frustração da política extrafiscal da isenção deve ser preservada também no caso da alíquota zero. No voto do Relator, Ministro Nelson Jobim, consignou-se que a alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido na entrada dos insumos deve ser a mesma alíquota incidente na industrialização subseqüente.

O Ministro Ilmar Galvão mais uma vez restou vencido. Mas, em seu voto no RE 350.446, foi ainda mais explícito quanto sua oposição à premissa fundamental da tese acolhida no RE 212.484. Afirmou o Ministro Ilmar Galvão que (fl. 740)

> "a isenção (ou alíquota zero) com que é contemplada a matéria-prima não é instituída com o fito de beneficiar o adquirente final do produto, mas tão-somente o produtor, com a exoneração do desembolso provisório do tributo sobre ela devido. Quando o propósito é beneficiar o adquirente final, o que faz o Governo é reduzir a alíquota incidente sobre o produto final, como fez, recentemente, com os carros populares."

Portanto, não discordou o Ministro Ilmar Galvão da constatação do Ministro Nelson Jobim segundo a qual, não se garantindo o crédito presumido nas entradas isentas e tributadas à alíquota zero, ter-se-á unicamente o diferimento da tributação. O que afirmou o Ministro Ilmar Galvão é que esse simples diferimento já traz benefícios ao industrial, que "desembolsa menos dinheiro na aquisição de matéria-prima, que, assim, pode ser obtida em maior quantidade, com reflexo direto na produtividade da fábrica e, conseqüentemente, no número de operários, não se tratando, portanto, de benefício a ser subestimado, funcionando, ao revés, como importante instrumento de política econômica" (fl. 741). Segundo o Ministro Ilmar Galvão, tão-somente esses efeitos extrafiscais seriam os buscados pelo legislador *com a isenção ou alíquota zero* de matérias-primas e insumos.

O Ministro Ilmar Galvão, em seu voto no RE 350.446, argumentou adicionalmente que o advento da EC 3/93, introduzindo na Constituição o § 6º do art. 150, teria impossibilitado que o STF se mantivesse na postura adotada no acórdão do RE 212.484. Segundo o Ministro Ilmar Galvão, o STF teria dado ao contribuinte um crédito presumido na entrada de insumos isentos ou tributados à alíquota zero, sendo que tais créditos presumidos, conforme o § 6º do art. 150, somente poderiam ser concedidos diretamente pelo legislador. Mas esse argumento foi rejeitado pelos demais Ministros, que entenderam que o crédito presumido no caso da entrada de insumos isentos ou com alíquota zero decorre da própria figura exonerativa e é, portanto, distinto do crédito presumido mencionado no art. 150, § 6º do texto constitucional.

A questão parecia, portanto, definida quando sobreveio a interposição de Embargos Declaratórios, por parte da Fazenda Nacional, contra o acórdão proferido no julgamento do RE 350.446. Analisando os Embargos, o Ministro Relator, no voto apresentado na sessão de 04.12.2003, excluiu do acórdão toda referência à entrada de produtos não tributados (que não fora objeto do acórdão recorrido), restringindo o acórdão tão-somente à discussão quanto aos insumos cuja entrada se dá sob alíquota zero. Diversas questões levantadas nos Embargos Declaratórios foram afastadas pelo Relator, como a relativa às diferenças entre isenção e alíquota zero no que diz respeito ao princípio da seletividade, e a relativa à impossibilidade do industrial pleitear o crédito presumido em função da natureza indireta do IPI, cujo ônus econômico é suportado pelo consumidor final. Contudo, como veremos adiante, esses argumentos sensibilizaram seis Ministros da atual composição do STF no julgamento

do RE 353.657, ainda pendente em função de um pedido de vistas feito pelo Ministro Cezar Peluso em dezembro de 2004.

37.1. Efeitos da aplicação concomitante da jurisprudência do STF no RE 212.484 (crédito presumido) e da norma do art. 11 da Lei 9.779/99 (manutenção do crédito). A proposta contida no voto do Ministro Nelson Jobim nos Embargos de Declaração no RE 350.446

Quando o STF julgou o RE 212.484, em 1998, levou em conta tão-somente a questão da *entrada de insumos isentos* e decidiu que o industrial teria direito a escriturar um crédito presumido. Com isso, garantia-se uma efetiva redução da carga tributária contida no produto final. Na ocasião, não se pronunciou o STF sobre uma questão conexa: o industrial que vende seu produto com isenção pode manter e aproveitar os créditos escriturados por ocasião da entrada de insumos tributados, ou deve anular/estornar tais créditos tal como determina a Constituição no caso do ICMS (art. 155, § 2º, II, *b*)? Essa questão conexa, que não foi apreciada pelo STF no RE 212.484, foi expressamente regulada pelo art. 11 da Lei 9.779/99, que dispôs que os créditos escriturados por ocasião da entrada de insumos tributados podem ser mantidos e aproveitados pelos industriais que utilizam tais insumos na industrialização de produtos isentos ou tributados à alíquota zero.

Este art. 11 da Lei 9.779 foi criado como uma resposta do Executivo (haja vista que a Lei adveio de uma Medida Provisória) ao entendimento do STF esposado no RE 212.484. Na decisão do STF, ressaltou-se e demonstrou-se que as vedações ao creditamento contidas nas alíneas *a* e *b* do art. 155, § 2º, II da Constituição, se aplicadas ao IPI, fariam que a concessão de uma isenção a um insumo na metade de uma cadeia de produção provocasse em realidade um aumento da quantia total recolhida aos cofres públicos. A norma do art. 11 da Lei 9.779 evita que isenções ou alíquotas zero no meio da cadeia produtiva provoquem aumento de arrecadação. Pela sistemática dessa regra, a isenção ou alíquota zero no meio das cadeias produtivas permite que os industriais (tal como defendido pelo Ministro Ilmar Galvão nos RE 212.484 e 350.446) desembolsem menos recursos e adquiram seus insumos com menor capital de giro, sem provocar cumulatividade ou aumento na arrecadação em relação a uma cadeia sem qualquer isenção ou alíquota zero.

Nos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão do RE 350.446, a Fazenda Nacional argumentou que o crédito presumido concedido ao contribuinte adquirente dos insumos isentos/sujeitos à alíquota zero (conforme RE 212.484) aliado à manutenção dos créditos anteriores garantida ao contribuinte vendedor dos insumos isentos/tributados à alíquota zero (conforme art. 11 da Lei 9.779/99) cria uma situação de duplo benefício aos contribuintes do IPI. No voto que proferiu nos referidos Embargos de Declaração, o Ministro Nelson Jobim reconheceu que "a adoção linear das duas soluções leva a uma redução descabida da carga tributária final, tudo porque elas determinam, em seu conjunto, um *bis in idem* parcial" (p. 26 do voto).

O modelo matemático proposto pelo Ministro Nelson Jobim para "dar uma solução à incompatibilidade do convívio simultâneo das duas fórmulas" (fl. 27) está contido no Quadro 6 de seu voto. A solução busca garantir que uma isenção/alíquota zero concedida no meio da cadeia produtiva leve efetivamente a uma redução da carga tributária e não somente a um diferimento, mas ao mesmo tempo procura evitar que a redução da carga seja excessiva. Quando o contribuinte A vende um insumo X de R$ 300 (tributado à alíquota zero) ao contribuinte B, o art. 11 da Lei 9.779 já garante ao contribuinte A a manutenção dos créditos de IPI incidentes sobre as matérias-primas utilizadas para industrializar o insumo X. A proposta do Ministro Nelson Jobim (contida no Quadro 6 de seu voto) consiste em permitir que o contribuinte B tome o crédito presumido não sobre o valor total de R$ 300, mas somente sobre o valor agregado pelo contribuinte A na cadeia produtiva.

Apesar de tal solução ser racional e coerente com a filosofia que emana do acórdão do RE 212.484, uma questão prática parece ter passado desapercebida ao Ministro Nelson Jobim: como poderá o contribuinte B ter acesso ao valor agregado à cadeia produtiva pelo contribuinte A? Ter-se-ia de impor ao contribuinte A o dever de informar na nota fiscal de venda o valor agregado na produção do insumo? De todo modo, ainda não houve decisão quanto aos Embargos de Declaração, estando os autos conclusos com o Ministro Marco Aurélio desde fevereiro de 2004. Provavelmente o destino do RE 350.446 seguirá o que for decidido pelo Pleno quanto ao RE 353.657, analisado a seguir.

38. Mudança de Entendimento do STF quanto às Diferenças entre Entrada Isenta e Entrada com Alíquota Zero - RE 353.657

No acórdão do RE 350.446, proferido em dezembro de 2002 (contra o qual se interpuseram os Embargos de Declaração acima comentados), parecia pacificado (contra o voto isolado do Ministro Ilmar Galvão) o entendimento de que o direito ao crédito presumido na aquisição de insumo isento também se aplica no caso de aquisição de insumo su-

jeito à alíquota zero. Contudo, na sessão de 15.09.2004, iniciou-se, perante o Pleno com composição substancialmente modificada em relação àquela que julgou o RE 350.446, o julgamento do RE 353.657, cuja matéria é também o direito ao creditamento do IPI no caso de aquisição de insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero. No início dessa sessão, o Presidente, Ministro Nelson Jobim, esclareceu que a decisão que viesse a ser tomada nesse RE 353.657 poderia vir a ser aplicada também ao RE 350.446.

O Relator do RE 353.657, Ministro Marco Aurélio, proferiu voto acolhendo os até então solitários argumentos do Ministro Ilmar Galvão, e posicionou-se em sentido radicalmente oposto ao decidido pela maioria do Pleno no RE 350.446. O Ministro Marco Aurélio assumiu expressamente sua mudança de opinião em relação ao RE 350.446. Três argumentos do Ministro Ilmar Galvão foram expressamente acolhidos no voto do Ministro Marco Aurélio: o argumento de que só pode existir crédito se na operação anterior houver algum "valor cobrado pelo fisco" (p. 9 do voto); o argumento de que o Judiciário não pode inovar a ordem jurídica determinando a aplicação, para cálculo do crédito presumido, de uma alíquota relativa a outra operação (p. 10 do voto); e finalmente o argumento de que as figuras da alíquota zero e do produto não tributado "estão direcionadas não ao benefício do contribuinte de fato, daquele que adquire o produto final (...) mas do adquirente de certo insumo indispensável à fabricação, que fica, nessa fase, desonerada do tributo" (fl. 13 do voto). Nenhum desses argumentos é específico à questão da alíquota zero e dos produtos não tributados. Todos eles se aplicam inclusive à questão do creditamento na aquisição de insumo isento, tal como defendera o Ministro Ilmar Galvão em seus votos nos RE 212.484 e 350.446. Mas no RE 353.657 discute-se tão-somente as situações da alíquota zero e do insumo não tributado.

O voto do Ministro Marco Aurélio apresentou um argumento novo, que não havia sido levantado antes pelo Ministro Ilmar Galvão. O argumento novo é o de que o entendimento anterior do STF leva a uma espécie de "seletividade às avessas". Afirmou o Ministro Marco Aurélio que a sistemática definida pelo Pleno no RE 350.446 (garantia de crédito presumido na entrada do insumo sujeito à alíquota zero utilizando-se a alíquota do produto acabado tributado) levaria a graves distorções, pois os industriais que produzem as mercadorias mais supérfluas teriam direito aos maiores créditos. Além disso, poderia haver uma imensa diferença de tratamento (sem justificativa lógica) entre um industrial que adquire um insumo tributado pela alíquota de 0,5% e outro industrial que adquire um insumo tributado à alíquota zero. Enquanto o crédito do primeiro seria calculado pela alíquota de 0,5%, o crédito do segundo poderia ser calculado por alíquotas altíssimas como as do cigarro ou dos cosméticos e perfumes. O voto também lançou exemplos de situações em que o crédito presumido poderia chegar a ser superior ao débito do industrial (no setor de bebidas ou no setor de fumo).

Na sessão de 15.09.2004, acompanharam o voto do Ministro Marco Aurélio os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Britto. Em sentido oposto decidiram os Ministros Cezar Peluso e Nelson Jobim. Em seguida, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Três meses depois, em 15.12.2004, o Ministro Gilmar Mendes apresentou seu voto no mesmo sentido do antes proferido pelo Ministro Marco Aurélio.

O voto do Ministro Gilmar Mendes pôs bastante ênfase na nova situação criada pelo advento do art. 11 da Lei 9.779. Essa norma teria possibilitado que os insumos sujeitos à alíquota zero fossem vendidos livres de qualquer custo tributário, inclusive o custo relativo às etapas anteriores. Assim, após a Lei 9.779, o industrial que adquire insumo sujeito à alíquota zero "adquire um produto cuja incidência efetiva de IPI foi zero, e mais, adquire um produto livre da carga tributária anterior à fase da alíquota zero" (p. 5 do voto). Portanto, como o adquirente do insumo sujeito à alíquota zero não "herda" qualquer ônus tributário passado, a regra da não-cumulatividade já estaria cumprida pela norma do art. 11 da Lei 9.779, não havendo necessidade de garantir um crédito presumido ao adquirente do insumo.

O Ministro Gilmar Mendes também criticou os efeitos da "seletividade invertida" que seriam atingidos caso se garantisse o crédito presumido calculado pela alíquota do produto final (como propusera o Ministro Nelson Jobim), citando o exemplo do produtor de um cosmético que, sobre a compra do insumo "formol" (alíquota zero), iria escriturar um crédito presumido muito maior do que o crédito que caberia ao produtor que adquirisse o mesmo formol para fabricar medicamentos essenciais.

De forma contrária à tese defendida pelo Ministro Nelson Jobim no RE 350.446 ("o propósito da isenção e da alíquota zero sempre é a redução da carga tributária no produto final"), o Ministro Gilmar Mendes defendeu que a Constituição não determina que a alíquota zero, prevista para um insumo do qual se fazem diversos produtos finais, reduza necessariamente a carga tributária de todos esses produtos finais, independente de sua essencialidade.

O voto do Ministro Gilmar Mendes também retomou o argumento outrora sustentado pelo Ministro Ilmar Galvão, no sentido de que o Judiciário não pode inovar a ordem jurídica determinando a aplicação, para cálculo do crédito presumido, de uma alíquota relativa a outra operação e a outra mercadoria. Também houve acolhimento expresso de um dos argumentos arrolados pela Fazenda Nacional nos Embargos de Declaração opostos contra o acórdão do RE 350.446: o da impossibilidade de o industrial pleitear o crédito presumido em função da natureza indireta do IPI, cujo ônus econômico é suportado pelo consumidor final. Segundo o Ministro Gilmar Mendes, garantir aos industriais a escrituração do crédito presumido sobre a aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero seria "garantir um verdadeiro enriquecimento sem causa aos contribuintes que transferiram sua carga tributária no preço do produto" (p. 14 do voto).

Com a adesão da Ministra Ellen Gracie ao voto do Ministro Gilmar Mendes, são já seis os Ministros da atual composição do Tribunal que sufragaram no RE 353.657 a posição de que não há direito a crédito presumido de IPI na aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Após os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Ellen Gracie, pediu vista dos autos o Ministro Cezar Peluso. Vê-se, assim, que os argumentos antes sustentados solitariamente pelo Ministro Ilmar Galvão passaram a ser adotados pela maioria do Pleno. Contudo, é importante ressalvar que os argumentos do Ministro Ilmar Galvão não diferenciavam o tratamento da isenção do tratamento da alíquota zero. Aliás, o próprio Ministro Ilmar Galvão afirmou que, admitindo-se o crédito presumido no caso da aquisição de produto isento, haveria de se admitir o mesmo no caso da aquisição de produto sujeito à alíquota zero:

> "No caso dos autos, não se cuidando da matéria-prima adquirida em Manaus, o regime de 'isenção' foi instituído mediante ato administrativo, que reduziu a alíquota a zero, ato por meio do qual se produziu o mesmo efeito de exonerar o contribuinte-produtor da obrigação de desembolsar, junto com o preço do insumo adquirido, o valor do IPI sobre ele incidente. A circunstância de tratar-se de caso de alíquota zero, e não de isenção, portanto, não poderia servir de óbice à aplicação, pelo acórdão recorrido, do precedente do Plenário - RE 212.484, Redator para o acórdão eminente Min. Nelson Jobim. Estou, portanto, plenamente de acordo com a primeira parte do voto do eminente Min. Nelson Jobim." (fl. 739 do RE 340.556)

Parece-nos, portanto, que os argumentos acima examinados e que foram utilizados pelos Ministros no RE 353.657 para "voltar atrás" em relação ao decidido RE 350.446 (alíquota zero) levam logicamente também a uma revisão do decidido no RE 214.484 (isenção), pelo menos no que diz respeito ao período posterior à entrada em vigor da Lei 9.779/99. Contudo, a Fazenda Nacional parece não haver buscado qualquer revisão de entendimento com relação ao crédito presumido na *aquisição de insumos isentos,* talvez porque na legislação do IPI a isenção seja mais rara que a alíquota zero e ademais se localize com maior freqüência no último elo da cadeia produtiva.

XII - Crimes contra a Ordem Tributária

39. Lançamento Tributário Definitivo e Falta de Justa Causa para a Ação Penal no Caso de Crimes de Resultado (art. 1º da Lei 8.137/90). Efeitos sobre a Prescrição

Em dezembro de 2003, terminou o julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, do *Habeas Corpus* 81.611 (Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* 13.05.2005). Neste julgado, que começou em 2002, discutia-se a seguinte questão: uma vez que a ação penal pela prática do crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 é *incondicionada* e não depende da representação fiscal mencionada no art. 83 da Lei 9.430/96 (tal como decidira o STF na ADIMC 1.571), poderia a ação penal ter início antes de o lançamento do tributo tornar-se *definitivo* na esfera administrativa?

No caso concreto, requeria-se o *habeas corpus* para trancar-se a ação penal em curso já que ainda tramitava no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda um recurso do sujeito passivo contra o lançamento tributário (cujo valor originário havia sido inclusive substancialmente reduzido nas primeiras fases do procedimento administrativo).

O Superior Tribunal de Justiça entendia que a ação penal no caso do delito do art. 1º da Lei 8.137/90 poderia iniciar-se antes do término da discussão administrativa do crédito tributário, mas o STF decidiu de forma inversa nesse HC 81.611, vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto.

A maioria do Plenário aderiu ao voto do Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, que, indicando que se tratava de um tipo penal *de resultado,* caracterizou a existência do lançamento definitivo como uma *condição objetiva de punibilidade* (posto considerar que essa classificação dogmática seria desnecessária para se deferir o *habeas corpus*). O Ministro Cezar Peluso preferiu caracterizar o lançamento definitivo como *elemento normativo do tipo* penal previsto no art. 1º da Lei 8.137/90. Esse dispositivo legal supõe que o infrator tenha *suprimido* ou *reduzido* tributo mediante um dos artifícios descritos nos cinco incisos do artigo, o que levou a maioria dos Ministros (no mesmo passo da doutrina) a classificar esse tipo como *de resultado.* Já os tipos descritos no art. 2º da mesma Lei 8.137 são de *mera conduta* pois não supõem necessariamente subtração de tributo (sendo apenados de forma mais branda).

Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence lembrou que o legislador ordinário, em 1990, substituiu o tipo *de mera conduta* previsto na Lei 4.729/65 ("sonegação fiscal" - art. 1º) pelo tipo *de resultado* previsto no art. 1º da Lei 8.137/90. Assim, se por um lado o novo tipo foi apenado de forma mais agravada (reclusão de dois a cinco anos frente à detenção de seis meses a dois anos prevista na Lei 4.729), por outro lado a persecução criminal passou a depender do dado objetivo do tributo *reduzido* ou *subtraído.*

A Ministra Ellen Gracie, após pedir vista dos autos em outubro de 2002, defendeu em seu voto (proferido em outubro de 2003) que o tipo do art. 1º da Lei 8.137/90 não seria *de resultado,* mas a fundamentação de sua posição foi toda ela dirigida a apontar os riscos de que a solução que já se desenhava como majoritária gerasse grossa impunidade dos sonegadores, pois a tramitação da impugnação administrativa do lançamento tributário dura não raro mais de uma década, o que poderia desaguar muitas vezes na *prescrição* do crime.

A questão da prescrição não havia sido expressamente discutida na sessão de outubro de 2002, que terminou com o pedido de vista da Ministra Ellen Gracie. Mas ao iniciar-se a discussão em outubro de 2003, antes mesmo do voto da Ministra Ellen Gracie, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, aditou o seu voto para registrar expressamente que a prescrição naturalmente não poderia correr enquanto durasse o procedimento administrativo provocado pelo contribuinte para se discutir o lançamento tributário.

O Ministro Joaquim Barbosa, mesmo reconhecendo (ao contrário da Ministra Ellen Gracie) que o art. 1º da Lei 8.137 contém tipo *de resultado,* divergiu do Relator por considerar o lançamento definitivo como uma *questão prejudicial.* A solução alvitrada pelo Ministro Joaquim Barbosa foi a instauração do procedimento penal e sua posterior suspensão, para que se aguardasse o desfecho acerca do lançamento. Caso se apurasse na esfera administrativa que não houvera subtração ou redução de tributo, a ação penal seria extinta sem julgamento do mérito. Mas o Ministro Sepúlveda Pertence observou logo em seguida que essa solução do Ministro Joaquim Barbosa não levava em conta que o ordenamento jurídico conferia - mal ou bem - ao possível sonegador o direito potestativo de *impedir ou evitar* a ação penal se providenciasse o pagamento do tributo antes de recebida a denúncia.

A relevância, para a decisão do caso, dessa norma que garante a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia (art. 34 da Lei 9.249/95) foi extremamente realçada no

voto do Ministro Nelson Jobim. Advertiu-se que a conjunção dessa norma com a possibilidade de o Ministério Público oferecer denúncia antes do lançamento definitivo levaria a uma situação em que o contribuinte teria surrupiado ou seriamente comprometido seu direito constitucional à ampla defesa e ao devido processo legal. Nas expressivas palavras do Ministro Sepúlveda Pertence, isso representaria "o abuso do poder de instaurar o processo penal para constranger o cidadão a render-se incondicionalmente aos termos da exigência do Fisco" (fl. 118). O Ministro Jobim advertiu que estaria em jogo "a capacidade extorsiva que possa se dar a um fiscal na ação de fiscalização efetiva" (fl. 160).

O Ministro Peluso, adepto do lançamento definitivo como *elemento normativo do tipo de resultado* constante do art. 1º da Lei 8.137, pôs bastante ênfase no seguinte paradoxo que se teria caso prevalecesse a posição minoritária: a pendência de impugnação ou recurso na esfera administrativa impede o Estado de exigir o tributo no juízo cível mas não o impediria de utilizar-se da "força coercitiva da ignomínia que sempre representa ao réu a pendência de uma ação penal" (fl. 200).

Nos debates finais, a Ministra Ellen Gracie indagou sobre a aplicação do entendimento sufragado no HC 81.611, inclusive quanto à prescrição, no caso dos tributos sujeitos à lançamento por homologação, argumentando que não seria possível, nesse caso, "criarmos um verdadeiro exército de fiscais a irem atrás de todas as empresas para fazerem a fiscalização" (fl. 220). Apesar de os Ministros não terem discutido essa questão em minúcias, tanto o Ministro Sepúlveda Pertence quanto o Ministro Carlos Velloso deixaram claro que, se o contribuinte nada declara ou declara fraudulentamente ao Fisco dever valores muito aquém dos realmente devidos, cabe à Administração tributária efetuar o lançamento do que entende haver sido subtraído ou reduzido, no prazo decadencial dilatado em função da ocorrência de fraude (parte final do art. 150, § 4º do Código Tributário). Sem que haja antes a constituição definitiva do valor que o contribuinte fraudulentamente deixou de declarar, não se pode admitir a ação penal por um crime de resultado. Caso a decadência atinja o direito do Fisco de efetuar o lançamento, naturalmente restará inviabilizada a ação penal pelo crime de resultado previsto no art. 1º da Lei 8.137, sob pena de instaurar-se o paradoxo mencionado no parágrafo acima, o qual o Ministro Sepúlveda Pertence resumiu com a seguinte ponderação (fl. 221): "Então, como não pode mais cobrar, como não pode mais propor uma execução fiscal, põe-se o cidadão atrás das grades?"

40. Extinção da Punibilidade, Pagamento e Parcelamento do Crédito Tributário: Repressão Penal como Mero Reforço da Execução Fiscal

No julgamento do HC 81.611, alguns Ministros lançaram reflexões bastante expressivas sobre o sentido das antigas e tradicionais normas que garantem ao possível sonegador o direito potestativo de livrar-se da ação penal mediante o pagamento do tributo.

O Ministro Nelson Jobim lembrou que, desde os anos 60, o Governo federal concebe a criminalização da sonegação de tributos como simples *instrumento de arrecadação*. Dependendo da conjuntura econômica, das necessidades de caixa do Governo federal, ora se facilita mais, ora se facilita menos a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo.

Com efeito, examinando-se a evolução legislativa desde a Lei 4.729/65, constata-se que a tradição do legislador sempre foi a de, com uma mão, brandir a ameaça da sanção penal contra a sonegação fiscal, e, com a outra, oferecer o remédio eficaz do pagamento do tributo como condição de extinção da punibilidade. Ocorre que, numa perspectiva sociológica, isso retira do dever de pagar tributos qualquer resquício de elemento ético ou moral. Na observação do Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto no HC 81.611 (fl. 136),

> "à incriminação e à efetiva repressão penal dos crimes contra a ordem tributária, na lei vigente, não se podem atribuir inspirações éticas, (...) a construção da sanção penal tem, assim, no contexto, o significado moralmente neutro de técnica auxiliar de arrecadação".

Com a recente edição da Lei 10.684/2003, essa *neutralidade moral* assumiu proporções extremas. Vejamos. Na década de 60, a extinção da punibilidade era restrita aos casos de pagamento do tributo *antes do início da ação fiscal* na esfera administrativa (art. 2º da Lei 4.729/65). Na década de 90, o possível sonegador passou a ter o direito de promover o pagamento do tributo (e com isso extinguir a punibilidade) *até o recebimento da denúncia* (art. 14 da Lei 8.137/90). Entre 1991 e 1995, vigorou o art. 98 da Lei 8.383/91, que revogou todos os dispositivos anteriores que previam tal condição de extinção da punibilidade.

Em 1995, entrou em vigor o art. 34 da Lei 9.249/95, que retomou a norma anterior da extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal quando o agente *promovesse o pagamento* do tributo *até o recebimento da denúncia*. Interpretando essa norma, o Superior Tribunal de

Justiça entendeu que a mesma também abrangia a hipótese do pedido de parcelamento (vide RHC 11.598).

Em 2000, com a Lei 9.964/2000 (art. 15), institui-se Programa de Recuperação Fiscal (Refis) que oferecia a seus participantes a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva dos crimes de sonegação fiscal desde que o parcelamento que marcava o ingresso no referido programa houvesse ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. Finalmente, em 2003, o legislador decidiu escancarar as portas e retirar (art. 9º da Lei 10.684/2003) qualquer referência a limites temporais, permitindo a suspensão da pretensão punitiva dos crimes de sonegação fiscal (impostos e contribuições previdenciárias) pelo parcelamento genérico (e não somente pelo parcelamento específico e relativo ao Programa mencionado no art. 1º da Lei), mesmo o parcelamento obtido após o recebimento da denúncia criminal.

Aplicando esse art. 9º da Lei 10.684/2003 e a regra da retroação da norma penal mais benigna (art. 5º, LX da Constituição), o STF vem decretando de ofício, em diversos acórdãos, a extinção da punibilidade naqueles casos em que o contribuinte pagou o débito após o recebimento da denúncia, como no HC 81.929 (1ª Turma, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, *DJ* 27.02.2004).

Índice Sistemático

Sumário 7

Introdução e Metodologia 9

I - Métodos de Interpretação do Direito Tributário 12
1. O IPVA sobre aeronaves e embarcações: adoção da interpretação histórica e sistemática em detrimento da literalidade 12
2. A pretensa imunidade do ICMS quanto às operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, *b* da Constituição): novo abandono da literalidade em favor da interpretação teleológica 14

II - Princípio da Legalidade 18
3. Constitucionalidade da delegação legal para a fixação *in concreto,* por meio de decreto, das alíquotas da contribuição para o custeio do Seguro contra Acidentes do Trabalho - SAT 18
3.1. O caráter inovador da jurisprudência sobre a contribuição do SAT 20
4. Crédito-prêmio do IPI 23
4.1. A questão da extinção do crédito-prêmio do IPI em junho de 1983 ou sua sobrevivência até os dias atuais: entendimento do STJ e edição da Resolução do Senado 71/2005 27
5. Princípio da legalidade tributária, reserva de iniciativa do Poder Executivo e instituição de tributo *diretamente* por emenda constitucional (Ações Diretas de Inconstitucionalidade 2.031, 2.659 e 2.724) 30

III - Princípio da Anterioridade 32
6. Não-aplicação do princípio da anterioridade a emenda constitucional que prorroga a CPMF, mas é publicada a menos de 90 dias do término do prazo da emenda em vigor 32
7. Edição da Súmula 669: alteração do prazo de recolhimento do tributo não se sujeita ao princípio da anterioridade 34

IV - Princípio da Igualdade 35

8. Isenções e bonificações extrafiscais no IPVA. Limites decorrentes dos direitos fundamentais como a igualdade e a liberdade de associação 35
9. O regime do Simples e a vedação de que determinadas atividades empresariais (profissões liberais) tenham acesso a seus benefícios: extrafiscalidade, igualdade e capacidade econômica 36
10. Princípio da igualdade e normas anteriores à Constituição de 1988 que concediam isenções do imposto sobre a renda em favor dos magistrados 38
11. A norma legal que majorou a contribuição sobre o faturamento (Cofins) e ao mesmo tempo permitiu a compensação dessa majoração com o valor eventualmente devido a título de Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) 40

V - Imunidades 43
12. Imunidade, quanto ao ICMS, da venda de mercadorias pelas instituições mencionadas no art. 150, VI, *c* da Constituição. A questão da repercussão do ônus tributário. Prevalência no Plenário da posição da 2ª Turma 43
13. Imunidade dos imóveis das instituições mencionadas no art. 150, VI, *c* da Constituição, ainda que alugados a terceiros. Súmula 724 45
14. Alteração da jurisprudência do STF quanto à extensão da imunidade dos templos de qualquer culto 46
15. Imunidade das entidades fechadas de previdência privada. Súmula 730 47
16. Extensão da imunidade dos livros, jornais, periódicos e seus insumos. Súmula 657 50
17. Extensão da imunidade do art. 155, § 3º da Constituição (redação original antes da EC 3/93). Súmula 659 52
18. Imunidade e rendimentos de aplicações financeiras. Julgamento do mérito da ADI 1.758 e correção do decidido no julgamento da medida cautelar 54

VI - Livre Exercício de Atividade Econômica e "Sanções Políticas" 55
19. Regimes especiais de recolhimento e de impressão de notas fiscais avulsas como meios indiretos de cobrança do crédito tributário 55

VII - Contribuições 57
20. Constitucionalidade da cobrança de contribuição previdenciária de servidores públicos inativos (Emenda Constitucional 41/2003, art. 4º). Evolução da jurisprudência do STF sobre a matéria 57
20.1. Síntese dos principais argumentos debatidos no acórdão das Ações Diretas 3.105 e 3.128 61
20.2. Inconstitucionalidade da discriminação contra os servidores já aposentados quando da promulgação da EC 41/2003. Inconstitucionalidade da diferença de tratamento entre servidores inativos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios 64
21. Natureza jurídica da contribuição criada pela Lei Complementar 110/2001 para financiar a reposição dos expurgos de correção monetária praticados nas contas do FGTS 65
22. Natureza jurídica da contribuição do Sebrae: contribuição *interventiva* (e não *corporativa*). Desnecessidade de instituição por lei complementar 68
23. Inconstitucionalidade da cobrança de PIS/Cofins, com base na Lei 9.718/98, sobre receitas que não constituem "faturamento" das empresas 73
24. Vinculação da arrecadação da Cide-combustíveis e "interpretação conforme" da lei orçamentária de 2003 81
25. Contribuição previdenciária sobre a folha de salários e constitucionalidade da retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços de cessão de mão-de-obra 84

VIII - Taxas 87
26. Súmulas 665, 667 e 670 87
27. Taxa de segurança pública em eventos privados 88
28. Taxa de controle e fiscalização ambiental instituída pela Lei 10.165/2000 90
29. Natureza jurídica da contraprestação anual devida ao DNPM pela concessão de alvará de pesquisa mineral: taxa ou preço público? 92

IX - ICMS 96
30. Constitucionalidade do crédito fracionado na entrada de bens do ativo permanente e das restrições do legislador complementar ao regime do crédito financeiro 96

31. Constitucionalidade da exigência de estorno proporcional de créditos na entrada de insumos, se há redução de base de cálculo na saída do produto 97
32. Substituição tributária "para frente" e direito à restituição: possível alteração da jurisprudência do STF no julgamento (em curso) das ADI 2.675 (PE) e 2.777 (SP) 99
33. ICMS na importação: momento de incidência, Estado competente para arrecadar e reação contra fraudes/evasões.. 104
34. Constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo 106

X - Imposto sobre a Renda 108
35. A polêmica incidência de IR sobre lucros provenientes do exterior - explicação da evolução legislativa e análise dos votos já proferidos na ADI 2.588 (julgamento em curso) 108
35.1. Tributação de lucros de sociedades não residentes pela técnica do método da equivalência patrimonial..... 110
35.2. A jurisprudência que começa a tomar forma no Supremo Tribunal Federal - ADI 2.588 111
36. Dedução escalonada da diferença de correção monetária de balanço (IPC x BTNf) determinada pela Lei 8.200/91: não-configuração de empréstimo compulsório 113

XI - Imposto sobre Produtos Industrializados 119
37. Evolução da jurisprudência do STF sobre o direito ao creditamento do IPI na entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem isentos 119
37.1. Efeitos da aplicação concomitante da jurisprudência do STF no RE 212.484 (crédito presumido) e da norma do art. 11 da Lei 9.779/99 (manutenção do crédito). A proposta contida no voto do Ministro Nelson Jobim nos Embargos de Declaração no RE 350.446 122
38. Mudança de entendimento do STF quanto às diferenças entre entrada isenta e entrada com alíquota zero - RE 353.657 123

XII - Crimes contra a Ordem Tributária..... 128
39. Lançamento tributário definitivo e falta de justa causa para a ação penal no caso de crimes de resultado (art. 1º da Lei 8.137/90). Efeitos sobre a prescrição 128

40. Extinção da punibilidade, pagamento e parcelamento do crédito tributário: repressão penal como mero reforço da execução fiscal 131

Índice Alfabético de Assuntos 138

Referências Bibliográficas 142

Índice Alfabético de Assuntos

(Remete-se aos itens)

Ação penal e lançamento tributário definitivo *39*
Aeronaves e embarcações - IPVA *1*
Alíquota zero do IPI *38*
Anterioridade e prazo de recolhimento *7*
Anterioridade e prorrogação da CPMF *6*
Aplicações financeiras e imunidade *18*
Assistência social - imunidade dos imóveis das instituições mencionadas no art. 150, VI, *c* da CF, ainda que alugados a terceiros *13*
Assistência social - imunidade quanto ao ICMS *12*
Base de cálculo - inclusão do ICMS do próprio imposto *34*
Base de cálculo reduzida do ICMS e estorno proporcional de créditos *31*
Cide *22, 24*
Cofins *11, 17, 23*
Combustíveis, petróleo e energia elétrica em operações interestaduais - ICMS *2*
Contribuição de inativos *20*
Contribuição previdenciária - constitucionalidade da cobrança de servidores públicos inativos *20*
Contribuição previdenciária - retenção de 11% sobre a nota fiscal de serviços de cessão de mão-de-obra *25*
Contribuição previdenciária sobre a folha de salários *25*
Correção monetária de balanço (IPC x BTNf) - dedução escalonada da diferença *36*
CPMF - instituição de tributo diretamente por emenda constitucional e princípio da legalidade *5*
CPMF - não-aplicação do princípio da anterioridade a emenda constitucional que a prorroga *6*
Crédito financeiro e ICMS *30*
Crédito fracionado do ICMS - constitucionalidade na entrada de bens do ativo permanente *30*
Crédito-prêmio do IPI *4*
Crédito-prêmio do IPI - extinção ou sobrevivência *4.1*
Créditos do ICMS na entrada de insumos - constitucionalidade da exigência de estorno proporcional *31*
Crimes contra a ordem tributária e lançamento tributário definitivo *39*
CSL *11, 35*
Delegação para fixação de alíquotas da contribuição ao SAT *3*
DNPM - natureza jurídica *29*
Embarcações e aeronaves - IPVA *1*
Emenda constitucional e questões tributárias *5, 6, 17, 20, 23*

Empréstimo compulsório - não-configuração na dedução escalonada da diferença de correção monetária de balanço (IPC x BTNf) *36*
Entidades de assistência social - imunidade dos imóveis das instituições mencionadas no art. 150, VI, *c* da CF, ainda que alugados a terceiros *13*
Entidades de assistência social - imunidade quanto ao ICMS *12*
Entidades fechadas de previdência privada - imunidade *15*
Extinção da punibilidade *40*
Faturamento e PIS/Cofins *23*
FGTS - natureza jurídica da contribuição criada pela LC 110 *21*
Fraude e ICMS na importação *33*
Ibama - TCFA *28*
ICMS - base de cálculo reduzida e estorno proporcional de créditos *31*
ICMS - constitucionalidade da inclusão do imposto em sua própria base de cálculo *34*
ICMS - crédito fracionado na entrada de bens do ativo permanente *30*
ICMS e crédito financeiro *30*
ICMS e regimes especiais de recolhimento e de impressão de notas fiscais avulsas como meios indiretos de cobrança do crédito tributário *19*
ICMS e substituição tributária "para frente" e direito à restituição *32*
ICMS na importação - momento de incidência, Estado competente para arrecadar e reação contra fraudes/evasões *33*
ICMS - petróleo, combustíveis e energia elétrica em operações interestaduais *2*
Igualdade e normas anteriores à CF/88 - isenções do imposto de renda em favor dos magistrados *10*
Igualdade e regime do Simples *9*
Igualdade - isenções e bonificações extrafiscais no IPVA *8*
Igualdade - majoração da Cofins e compensação dessa com o valor da CSL *11*
Importação e ICMS *33*
Imposto de renda e dedução escalonada da diferença de correção monetária de balanço - Lei 8.200 *36*
Imposto de renda e lucros provenientes do exterior *35*
Imposto de renda - incidência sobre lucros provenientes do exterior *35*
Imposto de renda - isenções a magistrados *10*
Imposto de renda - tributação de lucros de sociedades não residentes *35.1*
Imunidade das entidades fechadas de previdência privada *15*
Imunidade do art. 155, § 3º da CF (antes da EC 3/93) - extensão *17*

Imunidade dos imóveis das instituições mencionadas no art. 150, VI, *c* da CF, ainda que alugados a terceiros *13*
Imunidade dos livros, jornais, periódicos e seus insumos *16*
Imunidade dos templos de qualquer culto *14*
Imunidade e rendimentos de aplicações financeiras *18*
Imunidade pretensa do ICMS quanto às operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica *2*
Imunidade, quanto ao ICMS, da venda de mercadorias *12*
Inconstitucionalidade da cobrança de PIS/Cofins *23*
Inconstitucionalidade da discriminação contra os servidores já aposentados *20.2*
Interpretação *1, 2*
IPC/BTNf *36*
IPI e crédito na entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem isentos *37*
IPI e crédito-prêmio *4.1*
IPI e diferenças entre entrada isenta e entrada com alíquota zero *38*
IPVA - isenções e bonificações extrafiscais *8*
IPVA sobre aeronaves e embarcações *1*
Isenção na entrada - entrada com alíquota zero - diferenças para fins de IPI *38*
Isenções e bonificações extrafiscais no IPVA *8*
Jornais, livros e periódicos - imunidade *16*
Lançamento tributário definitivo e falta de justa causa para a ação penal no caso de crimes de resultado *39*
Lei orçamentária e vinculação da Cide-combustíveis *24*
Livre exercício de atividade econômica *19*
Livros, jornais e periódicos - imunidade *16*
Lucros provenientes do exterior *35*
Não-cumulatividade e ICMS *30, 31, 34*
Natureza jurídica da contraprestação anual devida ao DNPM pela concessão de alvará de pesquisa mineral *29*
Natureza jurídica da contribuição ao Sebrae *22*
Natureza jurídica da contribuição criada pela LC 110 *21*
Operações interestaduais com petróleo, combustíveis e energia elétrica - ICMS *2*
Orçamento e vinculação da Cide-combustíveis *24*
Parcelamento *40*
Periódicos - imunidade *16*
Petróleo, combustíveis e energia elétrica em operações interestaduais - ICMS *2*
Prazo de pagamento e princípio da anterioridade *7*
Preço público e taxa *29*
Prescrição da ação penal e lançamento tributário definitivo *39*
Previdência privada - imunidade *15*

Princípio da anterioridade e prazo de recolhimento *7*
Princípio da anterioridade e prorrogação da CPMF *6*
Princípio da igualdade e normas anteriores à CF/88 - isenções do imposto de renda em favor dos magistrados *10*
Princípio da igualdade e regime do Simples *9*
Princípio da igualdade - isenções e bonificações extrafiscais no IPVA *8*
Princípio da igualdade - majoração da Cofins e compensação dessa com o valor da CSL *11*
Princípio da legalidade e crédito-prêmio do IPI *4*
Princípio da legalidade e delegação - alíquotas da contribuição ao SAT *3*
Princípio da legalidade e instituição de tributo diretamente por emenda constitucional *5*
Regime do Simples *9*
Regimes especiais como meios indiretos de cobrança do crédito tributário *19*
Rendimentos de aplicações financeiras e imunidade *18*
Retenção de contribuição previdenciária (11%) *25*
Sanções políticas *19*
SAT - delegação para fixação de alíquotas, por meio de decreto *3*
Sebrae - natureza jurídica *22*
Segurança pública em eventos privados - taxa *27*
Seguro contra Acidentes do Trabalho *3*
Simples e princípio da igualdade *9*
Substituição tributária do ICMS "para frente" e direito à restituição *32*
Substituição tributária - retenção de contribuição previdenciária sobre a nota fiscal de serviços de cessão de mão-de-obra *25*
Súmula 657 do STF - imunidade dos livros, jornais e periódicos *16*
Súmula 659 do STF - imunidade do art. 155, § 3º da CF (antes da EC 3/93) *17*
Súmula 665 do STF - taxas *26*
Súmula 667 do STF - taxas *26*
Súmula 669 do STF - prazo para recolhimento e princípio da anterioridade *7*
Súmula 670 do STF - taxas *26*
Súmula 724 do STF - imunidade dos imóveis alugados a terceiros *13*
Súmula 730 do STF - imunidade das entidades fechadas de previdência privada *15*
Taxa de controle e fiscalização ambiental *28*
Taxa de segurança pública em eventos privados *27*
Taxas *26 a 29*
Templos de qualquer culto - imunidade *14*
Vinculação da arrecadação da Cide-combustíveis *24*

Referências Bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária,* 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. "Taxa. Conceito. Serviços Públicos Gerais e Especiais. Constitucionalidade da Taxa de Bombeiros de Pernambuco", *Revista de Direito Administrativo* nº 79, setembro/1964, pp. 437-451.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario,* volume I, tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

GODOI, Marciano Seabra de. "A Lei Complementar nº 118/05 e o Polêmico Conceito de 'Lei expressamente Interpretativa' no Direito Tributário Brasileiro", *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 15, 2005, pp. 75-86.

–. "Extrafiscalidad y sus Límites Constitucionales", *Revista Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário,* volume 1, Belo Horizonte, 2003, pp. 219-262.

–. "Igualdade Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 185-196.

–. "Taxas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 334-358.

–; MOREIRA, Gilberto Ayres e FERREIRA FILHO, Fernando. "Princípio da Não-cumulatividade", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 298-309.

–; OLIVEIRA, Pablo Henrique e SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. "Contribuições: Sociais, de Intervenção no Domínio Econômico e de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 69-112.

–; RESENDE, Flavia de Araújo e ROSA, Karina Perdigão. "Imunidades", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 197-219.

– e ROLIM, João Dácio "Aumento da Cofins e Compensação com a CSL: Considerações sobre sua Possível Ilegitimidade", *in:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Contribuições Sociais - Problemas Jurídicos,* São Paulo: Dialética, 1999, pp. 127-134.

–; SOUTO, Daniela Guimarães e BARCELOS, Luciana Abreu. "Irretroatividade e Anterioridade da Lei Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 220-240.

– e TEIXEIRA, Alessandra Brandão. "Ficções e Presunções Tributárias", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 170-184.

– e VIOTTI, Cristiano Augusto Ganz. "Legalidade Tributária", *in:* GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF,* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 241-261.

LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho,* tradução de Marcelino Rodríguez Molinero, Barcelona: Ariel, 1994.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional,* tomo II, 3ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

TÁCITO, Caio. "Serviço Público Especial - Taxa de Incêndio - Constitucionalidade", *Revista de Direito Administrativo* nº 78, setembro/1964, pp. 440-441.

VANONI, Ezio. *Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias,* tradução de Martín Queralt, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

XAVIER, Alberto. "Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* volume 120, 1975, pp. 1.257-1.309.