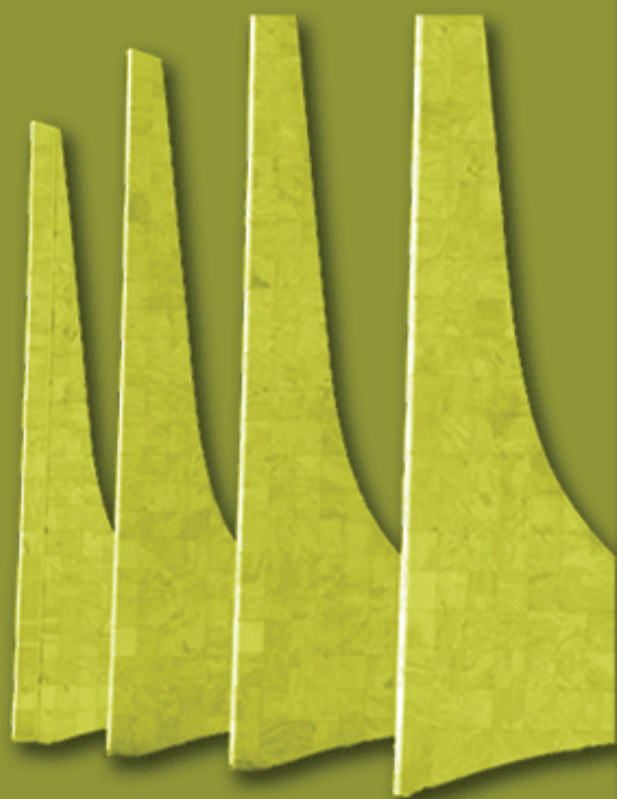


DIREITO CONSTITUCIONAL FAZENDÁRIO

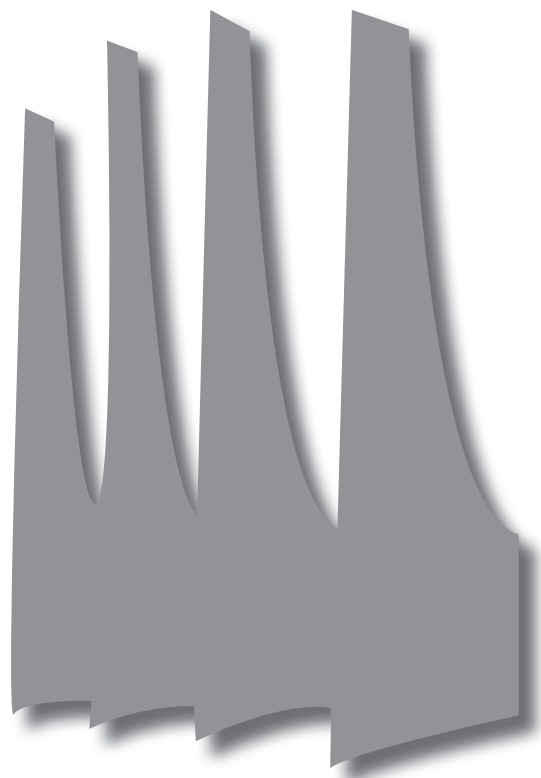
Luís Carlos Martins Alves Jr.
Procurador da Fazenda Nacional perante o Supremo
Tribunal Federal



DIREITO CONSTITUCIONAL FAZENDÁRIO

Luís Carlos Martins Alves Jr.

*Bacharel em Direito, Universidade Federal do Piauí – UFPI;
Doutor em Direito Constitucional, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG;
Professor de Direito Constitucional, Centro Universitário de Brasília – CEUB e
Escola da Advocacia-Geral da União - EAGU
Procurador da Fazenda Nacional perante o Supremo Tribunal Federal*



SUMARIO

Dedicatória.....	3
Prefácio	4
Apresentação	6
A Inclusão do Icms na Base de Cálculo do Pis E da Cofins: A Constitucionalidade do Art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98.....	8
O Cabimento de Ação Rescisória em Face de Decisão Monocrática de Mérito Confirmada Pelo Acórdão.....	25
A Cofins das Instituições Financeiras Memorial Analítico da Fazenda Nacional Recurso Extraordinário nº 400.479	37
Contribuição Social Sobre A Participação dos Lucros, Antes da Medida Provisória nº 794/94.....	65
Ipi Açúcar – Alíquota de 18% - Lei 8.393/91 – Decreto 420/92	70
O Creditamento do Ipi na Hipótese de Insumo Exonerado na Saída do Estabelecimento, Antes da Lei 9.779/99.....	83
A CSLL e a CPMF Nas Receitas de Exportação.....	89
A CSLL das Instituições Financeiras	114
A Majoração da Alíquota da Cofins: A Constitucionalidade do Art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98	125
A CPMF e o Princípio da Anterioridade: A Validade Jurídica da Emenda Constitucional nº 42/2003.....	143
Prescrição e a Decadência das Contribuições Previdenciárias: A Constitucionalidade dos Arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91	150
Ação Civil Pública em Matéria Tributária e a Ilegitimidade do Ministério Público.....	160
A CSLL na Base de Cálculo do Irap E da Própria Csl: A Constitucionalidade do Art. 1º, Lei 9.316/96	164
O Pis das Instituições Financeiras	169
O Adicional de 2,5% da Contribuição Social Sobre A Folha de Salários das Instituições Financeiras.....	185
O Creditamento do Ativo Permanente do Ipi e o Princípio da Não-Cumulatividade.....	191
O Crédito-Prêmio do Ipi.....	201
O Valor Aduaneiro na Base de Cálculo do Pis/Cofins Importação: A Constitucionalidade do Art. 7º, I, Lei 10.865/2004	212
A Súmula 283 do STF e a Sua Adequada Aplicação Processual	217
A Prejudicialidade do Recurso Extraordinário em Face do Provimento do Recurso Especial	229
O Regime Especial do Ipi: A Validade Jurídica do Decreto-Lei 1.593/1977	238

A CSLL e o Alcance Normativo da Ação Rescisória Matéria Constitucional Tributária	248
A Supremacia Normativa das Decisões do Supremo Tribunal Federal: O Respeito e a Obediência À Jurisprudência da Corte.	260
O Alcance Normativo da Decisão Transitada em Julgado em Mandado de Segurança Coletivo	264
O Precatório Judiciário das Sociedades de Economia Mista	268
Recurso Administrativo Hierárquico	270
A Soberania das Decisões Constitucionais do STF e a Sua Aplicação Imediata nos Processos Judiciais	274
A Extensão Às Máquinas Gráficas da Imunidade Tributária dos Livros, Jornais, Periódicos e ao Seu Papel	291
O Pasep e a Validade Jurídica do Decreto-Lei 2.086/1983.....	296
A Imunidade Tributária dos Componentes Eletrônicos Didáticos	299

DEDICATÓRIA

A todos os meus colegas Procuradores da Fazenda Nacional, de ontem e de hoje, que em nome do Direito e da Justiça têm cobrado os tributos legalmente devidos (nem a mais nem a menos), e que fazem da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional uma instituição admirada pela sociedade brasileira, respeitada pelos contribuintes honestos e temida pelos sonegadores fiscais.

PREFÁCIO

Honra-me Luís Carlos Martins Alves Jr com convite para prefaciar o presente livro, constituído por peças confeccionadas para defesa dos interesses da Fazenda Nacional perante o Supremo Tribunal Federal na forma de memoriais, notas, petições e pareceres, fruto, portanto, do seu labor como Procurador da Fazenda Nacional. Não se trata de obra de cunho acadêmico-científico, como adverte o autor na introdução, mas de importante trabalho de teor prático, devendo ser de grande utilidade aos estudantes de Direito e aos profissionais que militam na área do direito tributário.

Pela publicação desta obra, parabeno o autor, a Editora, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, bem assim, os estudantes e profissionais do Direito que a ela tiverem acesso, dadas as informações e lições que encerra e por demonstrar quão aguerridos, sérios e competentes são os Procuradores da Fazenda Nacional no exercício do seu mister.

Nos dias de hoje, em todos os Estados da sociedade internacional, a tributação é responsável pela quase totalidade da receita auferida para a satisfação das necessidades coletivas por eles assumidas. É legítimo e necessário, portanto, darem sua contribuição todas as pessoas que de qualquer forma se beneficiem, ainda que presumivelmente, dos serviços estatais, pagando rigorosamente os tributos devidos, a fim de que o Estado possa realizar as atividades que lhe são próprias.

A reação e as críticas dirigidas ao sistema tributário não constituem peculiaridade brasileira, embora aqui, em relação aos Estados mais desenvolvidos, ganhem contornos exponenciais. Afirmar-se que o sistema tributário brasileiro é complexo e injusto, o que é verdade, e que a pressão fiscal no nosso País é a mais alta de todos os países em desenvolvimento, equiparando-se à média dos Estados que compõem a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, formada pelos Estados mais desenvolvidos da sociedade internacional, o que também é verdade.

No que concerne à injustiça do sistema tributário brasileiro, estudo da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo demonstra que famílias com renda mensal de até dois salários mínimos gastam com tributos 48,8% da renda, enquanto as com mais de 30 salários mínimos despendem 26,3 %. Isso decorre da excessiva regressividade do sistema, dada a predominância dos impostos indiretos cuja base de incidência é o consumo.

Ora, o requisito básico de qualquer verdadeiro sistema tributário consiste em corresponder às condições sociais e econômicas do país e ser adaptado às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico. Não é estático, portanto, o sistema tributário.

A última grande reforma tributária realizada no Brasil foi a estabelecida por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, à Constituição Federal de 1946. Há cerca de 15 anos a reforma tributária vem sendo melhor e mais seriamente debatida, com pouco avanço no âmbito do Congresso Nacional. Espera-se que o novo Congresso Nacional, cujos membros tomarão posse em fevereiro próximo, venha finalmente aprovar a Proposta de Emenda à Constituição da Reforma Tributária, que nele tramita, com as alterações que reputarem necessárias, a fim de que o sistema tributário brasileiro se torne mais justo e menos complexo.

Quanto à diminuição da pressão fiscal no País, a meu ver o assunto requer ampla discussão sobre o próprio papel do Estado, dada a possibilidade de a redução da receita afetar negativamente importantes políticas públicas num país cujos índices de pobreza são inaceitáveis.

Lembre-se que o Brasil é hoje uma das maiores democracias do mundo. Os seus cidadãos têm o direito e o dever de, com responsabilidade, criticar as instituições e apontar os erros cometidos pelo Governo e, principalmente, bem escolher os seus representantes, a fim de fazerem as leis necessárias à produção da verdadeira justiça social.

Enquanto vigoram, todavia, as leis têm de ser respeitadas e fielmente cumpridas, inclusive as de natureza tributária, para cuja consecução os Procuradores da Fazenda Nacional, com grande esforço,

denodo e competência, desempenham o seu ofício. O presente livro, que tenho a honra de prefaciá-lo, evidencia esse trabalho profícuo e relevante dos Procuradores da Fazenda Nacional.

Não há satisfação maior para um professor que acompanhar e testemunhar o sucesso profissional de seus ex-alunos. Luís Carlos Martins Alves Jr foi meu aluno no Curso de Direito da Universidade Federal do Piauí, na década de 1990, e, mais tarde,

em 2002, fui um dos membros da sua banca de doutorado em Direito, da Universidade Federal de Minas Gerais, em que obteve, com louvor, nota dez de todos os cinco examinadores, dada a extraordinária maturidade intelectual demonstrada na tese e na defesa, apesar de contar com apenas 28 anos de idade.

É com grande satisfação que recomendo a todos a leitura deste livro, produzido por um amigo a quem muito estimo, autor de importantes livros e artigos publicados em revistas especializadas, e colega Procurador da Fazenda Nacional.

ANTÔNIO DE MOURA BORGES

Bacharel em Direito, Universidade Federal de Pernambuco – UFPE; Mestre em Direito Comparado, Southern Methodist University School of Law – Dallas, EUA; Doutor em Direito Tributário, Universidade de São Paulo – USP; Pós-doutorado em Direito, Georgetown University Law Center – Washington, EUA; Professor da Universidade de Brasília – UnB e da Universidade Católica de Brasília – UCB; Procurador da Fazenda Nacional; autor de livros e artigos jurídicos.

APRESENTAÇÃO

O presente livro condensa algumas peças (memoriais, notas, petições e pareceres) de minha lavra confeccionadas em defesa dos interesses fazendários perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

O título “direito constitucional fazendário” foi escolhido por esse motivo. Não se cuidam de rigorosos estudos “científicos ou acadêmicos” de direito tributário, mas de textos que revelam a atuação de um Procurador da Fazenda em defesa dos interesses fiscais da União Federal.

A inspiração deste livro nasceu da inquestionável importância na realidade jurídico-normativa brasileira da jurisprudência do STF, intérprete definitivo do texto constitucional. Todavia, além da decisão judicial em si, não é de menor relevância a argumentação e os fundamentos deduzidos pelos advogados e procuradores, uma vez que a decisão é construída com a intervenção (participação) das partes interessadas no provimento jurisdicional. É uma co-decisão, pois o Tribunal não pode “decidir” sozinho, mas deve ouvir e considerar as alegações das partes.

Muitas das questões feridas neste livro já foram julgadas e os seus acórdãos já estão disponibilizados. Informo, por oportuno e necessário, que o acompanhamento processual de cada um dos feitos visitados neste livro pode ser realizado acessando-se a página virtual do Supremo Tribunal Federal (www.stf.jus.br).

Cuide-se que há no mercado editorial brasileiro várias publicações de ilustres advogados (tributaristas ou de outras áreas) de suas peças (petições, pareceres e memoriais), reveladoras da boa qualidade das construções forenses da combativa advocacia brasileira em todas as matérias jurídicas ou em quaisquer arenas. Neste livro apresento a atuação, ainda que parcial, em nome da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional junto ao STF. Aqui é a visão fazendária.

Isso implica dizer que não raras vezes as visões pessoais do autor não se compaginavam com os interesses fazendários que por dever de ofício tinha de defender e representar nas elevadas e honradas funções de Procurador da Fazenda Nacional. Como soe acontecer com a esmagadora maioria (ou quase totalidade) de meus colegas, tenho exercido essas atribuições com denodo e dedicação intempestiva.

Com efeito, segundo o ordenamento jurídico brasileiro, a defesa judicial dos interesses estatais federais compete à Advocacia-Geral da União (AGU). O “órgão técnico” da AGU competente para as questões fiscais é a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nada obstante seja a PGFN integrante da estrutura administrativa do Ministério da Fazenda (MF). Somos nós, Procuradores da Fazenda Nacional, os membros especializados da administração pública federal (AGU/MF) para a representação tributária da União Federal.

Nas causas tributárias que tramitam no STF, a representação da União Federal é compartilhada entre o Advogado-Geral da União e os Procuradores da Fazenda Nacional, justamente pelo fato de os Procuradores da Fazenda terem a atribuição constitucional para as causas fiscais e de ter o Advogado-Geral a atribuição constitucional para officiar perante a Suprema Corte. Há uma aparente contradição.

Certo. Decidiu o STF, nos autos da Questão de Ordem no Recurso Extraordinário n. 201.465 (Redator Ministro Nelson Jobim, Plenário, J. 2.5.2002, DJ. 17.10.2003), que quando o Tribunal conhece originariamente da causa (feito) a competência é do Advogado-Geral, mas se o feito ascende ao STF por vias recursais a competência é dos Procuradores da Fazenda, sem embargo da mútua ajuda e do recíproco auxílio.

Reitera-se que os Procuradores da Fazenda são membros da Advocacia-Geral da União, cujo “chefe” é o Advogado-Geral da União, Ministro de Estado, a quem estão tecnicamente vinculados, nada obstante a “subordinação” administrativa ao Ministério da Fazenda.

Como aludido, o presente texto carece de rigor “científico-metodológico”, posto tratar-se de uma reunião de manifestações do autor (Procurador da Fazenda Nacional) em defesa dos interesses fiscais da União Federal. É assim que o livro deve ser lido e compreendido. O presente livro não buscou alcançar a “verdade jurídica”, nem retratar a visão pessoal do autor, mas visa apresentar uma defesa convincente e aceitável dos interesses fazendários.

Este livro não foi construído solitariamente, ainda que todos os seus vícios e pecados sejam de exclusiva responsabilidade de seu autor. Nada obstante, contou com o auxílio de meus aguerridos colegas Procuradores da Fazenda Nacional, especialmente os que militam na primeira e segunda instâncias e os que oficiam perante os tribunais superiores, vez que, a partir de suas manifestações, nasceram muitas das peças contidas na presente obra. A todos os meus colegas Procuradores os meus sinceros agradecimentos.

Também devo agradecer aos meus imediatos colegas Procuradores que oficiam perante o STF, pois permanente e fecundo é o diálogo que travamos para bem defendermos os interesses tributários da União Federal. Somos absolutamente cômicos das graves responsabilidades que pesam sobre nossos ombros, visto que na Suprema Corte, de modo definitivo e irrecorrível, “pode-se ganhar o que estava perdido ou pode-se perder o que estava ganho”.

Aproveito a ocasião para agradecer aos Auditores da Receita, eminentes membros de Ministério da Fazenda, de cujas contribuições foram (e têm sido) extremamente úteis e relevantes para a confecção de muitas das peças contidas no presente livro e para a própria defesa judicial dos interesses tributários da União Federal. Não poderia omitir essa dívida com esses colegas fazendários.

E, por fim, saindo do plano profissional e adentrando a órbita do amor, agradeço a minha esposa Pollyanna, principal credora de meus êxitos pessoais, profissionais e acadêmicos, por ser companheira compreensiva e dedicada mãe dos verdadeiros tesouros de minha vida: os nossos pequeninos filhotes Luís Felipe e Carlos Augusto.

Boa leitura!

A INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS: A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 2º, I, LEI 9.718/98

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE N. 18

Constitucional. Tributário. Processual. ADC n. 18. Art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Inexiste vedação legal nem jurisprudencial à propositura e julgamento de ação de controle concentrado com objeto normativo distinto em relação a feito em trâmite no STF em controle difuso.

Vigente o referido art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98, assim como o parâmetro constitucional de controle concentrado: o faturamento como hipótese de incidência do PIS e da COFINS (art. 195, I, CF).

O alcance de decisão em ADC repercutirá erga omnes e alcançará todos os feitos relacionados à COFINS e ao PIS, diversamente do que sucederá com o RE 240.785.

Constitucionalmente válida a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Válida a possibilidade de valor de “tributo” como base de cálculo de “tributo” (RE 212.209).

Se acaso decretada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, deve ser concedido efeito prospectivo, haja vista a revisão da jurisprudência constitucional assentada e o excepcional interesse social que estará em risco: a manutenção da Seguridade Social.

I. O OBJETIVO DO PRESENTE MEMORIAL

O presente Memorial tem como objetivo demonstrar o *cabimento* e a *procedência* da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18, cujo *objeto é a declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, I, da Lei n. 9.718, de 27.11.1998*, haja vista a existência de relevantes controvérsias judiciais sobre a aplicação do mencionado dispositivo legal, com decisões judiciais divergentes, a ensejar situação de incerteza e insegurança jurídicas.

É cediço que a referida Lei 9.718/98, ainda em pleno vigor normativo, aplica-se às contribuições sociais para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O mandamento legal objeto da presente ação tem o seguinte enunciado prescritivo:

Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

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

[...]

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

As decisões judiciais divergentes têm como objeto a validade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP.

Com efeito, pretende-se, com esta ADC, que esse Tribunal Excelso ponha cobro nas respectivas controvérsias judiciais ao reconhecer a validade constitucional da norma legal que legitima a inclusão na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP dos valores pagos a título de ICMS e repassados aos consumidores *no preço das vendas* das mercadorias e dos serviços, desde que não se trate de substituição tributária.

II. O CABIMENTO DA PRESENTE AÇÃO DECLARATÓRIA: A VIGÊNCIA NORMATIVA DO ART. 3º, § 2º, I, LEI 9.718/98

A ação declaratória de constitucionalidade tem como objeto a norma jurídica federal, estadual ou distrital, vigente, geral e abstrata, direta e imediatamente fundada no texto constitucional, com a norma

constitucional parâmetro de validade em vigor, e que esteja sendo vítima de relevantes controvérsias jurisdicionais, com decisões judiciais divergentes, a suscitar uma situação de insegurança e de incerteza jurídicas.

A atual situação normativa e jurisprudencial se enquadra perfeitamente na hipótese sob exame.

O art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98 está em plena vigência normativa. Não sofreu revogação legislativa nem foi expulso do ordenamento jurídico por meio de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. É norma federal, geral, abstrata, e tem como fundamento imediato e direto de validade a norma contida no art. 195, I, da Constituição Federal: o faturamento como hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

A mencionada Lei 9.718 foi editada em 27.11.1998. Nessa referida data, a redação do enunciado constitucional que lhe dava fundamento e suporte de validade era a seguinte:

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

I – dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

Em 15.12.1998 foi editada a Emenda Constitucional n. 20 que modificou a redação do enunciado constitucional, *mas não alterou substancialmente* o parâmetro constitucional de validade da Lei 9.718 (art. 3º, § 2º, I). Eis a atual redação:

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparadas na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício;

b) da receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Fácil de ver que não houve *alteração substancial* do parâmetro constitucional de validade da norma objeto do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade.

Isso significa que se a presente ação fosse proposta em face da redação constitucional anterior não haveria divergência entre as normas (constitucional e legal) confrontadas, visto que tanto na atual redação, como na anterior, o *faturamento (receita bruta)* é a hipótese de incidência (base de cálculo) da COFINS e do PIS/PASEP.

Precioso é o magistério de Juliano Taveira Bernardes (*Controle abstrato de constitucionalidade – elementos materiais e princípios processuais*, São Paulo: Saraiva, 2004, p. 121) ao surpreender o aspecto temporal no controle abstrato de constitucionalidade:

A começar do primeiro plano (temporal), o órgão incumbido do controle abstrato de constitucionalidade deve ocupar-se com o sentido atual do texto constitucional que lhe serve de parâmetro. O controle abstrato tem por objetivo preservar a integridade da ordem constitucional vigente, daí por que não lhe interessam padrões paramétricos baseados em modelos constitucionais ultrapassados, nem sequer as normas da constituição em vigor que já tenham sido revogadas.

O referido autor evoca precedentes da Suprema Corte que julgaram prejudicadas ações diretas por perda de vigência, seja da norma impugnada, seja da norma constitucional parâmetro de validade (ADI 595, Ministro Celso de Mello; ADI 512, Ministro Marco Aurélio; ADI 1.137, Ministro Ilmar Galvão; dentre outros precedentes).

A cavalheiro a ementa do acórdão da ADI 2.159, Relator Ministro Carlos Velloso (J. 12.08.2004; DJ. 07.12.2007) **AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE PROSSEGUIMENTO DA AÇÃO DIRETA. PREJUDICIALIDADE. ARTIGO 48, INCISO XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. REDAÇÃO DO PRECEITO ANTERIORMENTE MODIFICADA PELA EC 19/98 E NOVAMENTE ALTERADA PELA EC 41/03. ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL.**

1. O texto do artigo 48, inciso XV, da CB foi alterado primeiramente pela EC 19/98. Após a propositura desta ação direta o texto desse preceito sofreu nova modificação. A EC 41/03 conferiu nova redação ao inciso XV do artigo 48 da CB/88. 2. A alteração substancial do texto constitucional em razão de emenda superveniente prejudica a análise da ação direta de inconstitucionalidade. O controle concentrado de constitucionalidade é feito com base no texto constitucional em vigor. A modificação do texto constitucional paradigma inviabiliza o prosseguimento da ação direta. Precedentes.

3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada.

Por seu turno, *contrario sensu*, a simples modificação redacional, sem alteração da substância normativa constitucional, não prejudica o conhecimento e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade ou da declaratória de constitucionalidade, como adverte a jurisprudência do STF extraída da ementa do acórdão da Medida Cautelar na ADI 3.090 (Relator Ministro Gilmar Mendes, J. 11.10.2006; DJ. 26.10.2007):

Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. Medida Provisória nº 144, de 10 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a comercialização de energia elétrica, altera as Leis nºs 5.655, de 1971, 8.631, de 1993, 9.074, de 1995, 9.427, de 1996, 9.478, de 1997, 9.648, de 1998, 9.991, de 2000, 10.438, de 2002, e dá outras providências.

2. Medida Provisória convertida na Lei nº 10.848, de 2004. Questão de ordem quanto à possibilidade de se analisar o alegado vício formal da medida provisória após a sua conversão em lei. A lei de conversão não convalida os vícios formais porventura existentes na medida provisória, que poderão ser objeto de análise do Tribunal, no âmbito do controle de constitucionalidade. Questão de ordem rejeitada, por maioria de votos. Vencida a tese de que a promulgação da lei de conversão prejudica a análise dos eventuais vícios formais da medida provisória.

3. Prosseguimento do julgamento quanto à análise das alegações de vícios formais presentes na MP nº 144/2003, por violação ao art. 246 da Constituição: “É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive”. Em princípio, a medida provisória impugnada não viola o art. 246 da Constituição, tendo em vista que a Emenda Constitucional nº 6/95 não promoveu alteração substancial na disciplina constitucional do setor elétrico, mas restringiu-se, em razão da revogação do art. 171 da Constituição, a substituir a expressão “empresa brasileira de capital nacional” pela expressão “empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no país”, incluída no § 1º do art. 176 da Constituição. Em verdade, a MP nº 144/2003 não está destinada a dar eficácia às modificações introduzidas pela EC nº 6/95, eis que versa sobre a matéria tratada no art. 175 da Constituição, ou seja, sobre o regime de prestação de serviços públicos no setor elétrico. Vencida a tese que vislumbrava a afronta ao art. 246 da Constituição, propugnando pela interpretação conforme a Constituição para afastar a aplicação da medida provisória, assim como da lei de conversão, a qualquer atividade relacionada à exploração do potencial hidráulico para fins de produção de energia.

4. Medida cautelar indeferida, por maioria.

No caso presente, à luz dos enunciados constitucionais, percebe-se, sem maior dificuldade, que a modificação encetada pela EC 20/1998 não alterou a substância da norma constitucional. Ou seja, tanto agora, como dantes, o sentido *atual* do texto constitucional é o mesmo: *o faturamento continua a ser a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP*.

Não vinga, pois, a tese de que a inclusão da “receita” como hipótese de incidência das contribuições sociais da seguridade social modificou substancialmente a norma constitucional parâmetro. Nem que a decretação de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/98 (*Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*), procedida pelo STF (*RREE 346.084, 390.840, 358.273 e 357.950*, Relatoria Ministro Marco Aurélio, J. 09.11.2005, DJ. 15.08.2006), ensejou um novo conceito de faturamento, de modo a existir um significado constitucional de faturamento antes da EC 20/98, e outro depois da EC 20/98.

Em verdade, a decisão do STF, nos autos dos mencionados recursos extraordinários, em homenagem a jurisprudência atávica da Corte, manteve a equivalência entre “faturamento” e “receita bruta”, significando *o faturamento como a receita bruta operacional das atividades empresariais típicas constantes no objeto social da pessoa jurídica*.

O Supremo entendeu que a EC 20/1998, ao acrescentar o termo “receita” como nova hipótese de incidência das contribuições sociais da seguridade social, reforçou esse significado jurídico de “faturamento” como “receita bruta”, em vez de menoscabá-lo.

Daí por que o STF julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, que era o “faturamento/receita bruta”, para a “totalidade das receitas”, forjada pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, antes da EC 20/98. Só com a EC 20/98 o legislador constituinte possibilitou que, além do “faturamento” (receita bruta), todas as “receitas” (operacionais ou não operacionais) pudessem servir de hipótese de incidência das aludidas contribuições sociais da seguridade social.

Conseqüentemente, não houve a indispensável modificação substancial da norma constitucional paramétrica que ensejaria o não conhecimento da presente ação declaratória de constitucionalidade. Do contrário, a EC 20/1998, como acentuou a jurisprudência do STF, nos recordados precedentes, robusteceu o “faturamento/receita bruta” como base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP. Para que houvesse essa “almejada” modificação substancial, o termo “faturamento” deveria ter sido substituído pelo termo “receita” ou deveria ter sido simplesmente excluído do texto constitucional. Nenhuma dessas hipóteses aconteceu.

Também não merece eco o argumento de que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 teriam revogado a Lei 9.718/98 ou modificado substancialmente o seu conteúdo normativo.

As referidas Leis não revogaram, nem explícita nem tacitamente, a Lei 9.718/98, nem cuidaram, de modo específico, do tema objeto da presente controvérsia: *a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP*.

Forçoso concluir, portanto, que essas três Leis (9.718, 10.637 e 10.833) estão em plena vigência, salvante os dispositivos anteriores que colidirem frontalmente com os posteriores. Todavia, no tocante ao tema objeto desta ação, não há conflito normativo algum, porquanto seja bastante específico o enunciado prescrito no art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, que tem sido respeitado pela legislação tributária posterior.

Nessa linha, uma vez que a norma objeto da ação e a norma parâmetro de validade estejam em plena vigência, e sejam vítimas de decisões judiciais divergentes em relevantes controvérsias jurisdicionais, torna-se cabível – e desejável – a instauração da jurisdição concentrada e abstrata desse Colendo Tribunal.

III. O CABIMENTO DA PRESENTE ADC: A POSSIBILIDADE DE COEXISTÊNCIA DOS CONTROLES CONCENTRADO E DIFUSO

Há a insubsistente, *ênica permissa*, tese de que o julgamento do *RE 240.785*, sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, torna “desnecessário” o conhecimento da presente ADC 18, uma vez que naquele recurso discute-se, também, a validade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Com a devida vênia, é uma tese frágil, sem amparo na legislação e nem na jurisprudência do STF, sobretudo porque o sistema judiciário brasileiro alberga, concomitantemente, os modelos de controle de constitucionalidade concentrado e difuso.

De início, deve-se reconhecer a inexistência de vedação legal ou jurisprudencial ao ajuizamento de ADI ou de ADC pelo simples fato de que o mesmo objeto encontra-se sob apreciação do STF em outro feito, seja no controle difuso seja no controle concentrado de constitucionalidade.

Portanto, à míngua de óbice processual de ajuizamento, não há fundamento para inviabilizar-se o cabimento e conhecimento da presente ação declaratória de constitucionalidade. São notórios os exemplos de concomitância entre ADI, ADC e outros feitos na atividade judicante do STF.

De mais a mais, se isso não bastasse, tenha-se que os objetos são diversos e os efeitos das decisões nesses dois processos têm natureza distinta. Isso, só por só, é suficiente para refugar a tese de que a presente ADC não tem cabimento por sua “desnecessidade”, uma vez que já tem outro feito sob julgamento do STF.

O mencionado *RE 240.785* tem como objeto a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS, nos termos do art. 2º, parágrafo único, da LC 70/1991. O objeto desta ADC é mais amplo e se funda em outro dispositivo legal. *Com efeito, pretende-se, nesta ação, o reconhecimento da validade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, nos termos do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98.*

Além da distinção entre os objetos, tenha-se que os efeitos das decisões, como mencionado, nos recursos extraordinários e nas ações concentradas e abstratas de constitucionalidade são diversos, mormente os recursos extraordinários, como o aludido *RE 240.785*, subordinado ao regime processual anterior à Emenda Constitucional 45, de 08.12.2004.

A decisão no *RE 240.785* alcançará apenas o contribuinte-demandante no concernente ao suposto direito, se vencedor, de excluir o ICMS na base de cálculo da COFINS, dentro do período de vigência da LC 70/1991, que teve início em 30.12.1991, com a sua publicação, e se findou em 26.11.1998, com a edição da Lei 9.718/98.

A decisão na presente ADC alcançará a todos os contribuintes que estiverem sujeitos à incidência do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, e servirá de orientação para o legislador (infraconstitucional e constituinte derivado) na eventual elaboração de leis ou emendas constitucionais.

Assim, ainda que os seis votos já proferidos favoravelmente à pretensão do contribuinte sejam mantidos, o resultado final daquele julgamento (RE 240.785) não irá resolver, definitivamente, as controvérsias jurisdicionais sobre o art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, tampouco terá a força normativa vinculante para reduzir a litigiosidade e impedir a “enxurrada” de processos judiciais.

No entanto, a decisão, com força vinculante para todos (particulares e Poder Público), que brotar do julgamento da presente ADC servirá de ataúde definitivo e encerrará as controvérsias acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, com a desejável redução das demandas judiciais.

Essa força vinculante das decisões do STF, nas ações de controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, orientou o legislador constituinte derivado, via EC 45/2004, a modificar o regime constitucional do recurso extraordinário. O legislador infraconstitucional, por meio da Lei 11.418, de 19.12.2006, e o STF, via Emenda Regimental n. 21, 30.4.2007, também modificaram o regime processual do recurso extraordinário.

A aludida EC 45/2004 acrescentou o § 3º ao art. 102 da Constituição Federal:

§ 3º. No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.

Posteriormente, como recordado, adveio a Lei 11.418/2006, que incluiu os arts. 543-A e 543-B no Código de Processo Civil:

Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal.

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário.

§ 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

§ 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

§ 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão.

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.

§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se.

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada.

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal, em sessão administrativa plenária, alterou vários dispositivos de seu Regimento Interno, via Emenda Regimental n. 21/2007, para dar efetividade a esse novo regime processual do recurso extraordinário:

Art. 322. O Tribunal recusará recurso extraordinário cuja questão constitucional não oferecer repercussão geral, nos termos deste capítulo.

Parágrafo único. Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões que, relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, ultrapassem os interesses subjetivos das partes.

Art. 323. Quando não for caso de inadmissibilidade do recurso por outra razão, o(a) Relator(a) submeterá, por meio eletrônico, aos demais Ministros, cópia de sua manifestação sobre a existência, ou não, de repercussão geral.

§ 1º Tal procedimento não terá lugar, quando o recurso versar questão cuja repercussão já houver sido reconhecida pelo Tribunal, ou quando impugnar decisão contrária a súmula ou a jurisprudência dominante, casos em que se presume a existência de repercussão geral.

§ 2º Mediante decisão irrecorrível, poderá o(a) Relator(a) admitir de ofício ou a requerimento, em prazo que fixar, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, sobre a questão da repercussão geral.

[...]

Art. 328. Protocolado ou distribuído recurso cuja questão for suscetível de reproduzir-se em múltiplos feitos, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a), de ofício ou a requerimento da parte interessada, comunicará o fato aos tribunais ou turmas de juizado especial, a fim de que observem o disposto no art. 543-B do Código de Processo Civil, podendo pedir-lhes informações, que deverão ser prestadas em 5 (cinco) dias, e sobrestar todas as demais causas com questão idêntica.

Parágrafo único. Quando se verificar subida ou distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a Presidência do Tribunal ou o(a) Relator(a) selecionará um ou mais representativos da questão e determinará a devolução dos demais aos tribunais ou turmas de juizado especial de origem, para aplicação dos parágrafos do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Essa nova perspectiva do recurso extraordinário foi adequadamente explicitada no voto do Ministro Gilmar Mendes na Questão de Ordem do RE 556.664 (J. 12.9.2007; DJ. 21.9.2007), na qual se reconheceu a relevância e a repercussão geral do tema concernente à constitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91. Eis os pontos que interessam imediatamente da manifestação de Sua Excelência:

Esse novo modelo legal traduz, sem dúvida, um avanço na concepção vetusta que caracteriza o recurso extraordinário entre nós. Esse instrumento deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa de interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. Trata-se de orientação que os modernos sistemas de Corte Constitucional vêm conferindo ao recurso de amparo e ao recurso constitucional.... – negritamos.

[...]

Portanto, há muito resta evidente que a Corte Suprema americana não se ocupa da correção de eventuais interpretações divergentes das Cortes ordinárias. (...) Ou, nas palavras do Chief Justice Vinson, “para permanecer efetiva, a Suprema Corte deve continuar a decidir apenas os casos que contenham questões cuja resolução haverá de ter importância imediata para além das situações particulares e das partes envolvidas.

[...]

A referida regulamentação tem como objetivo principal frear a avalanche de processos que chega ao Supremo Tribunal, determinando que os Tribunais de origem selecionem um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhem tais recursos — e somente eles — ao STF, sobrestando os demais. Não se pode perder isso de vista. Uma vez sobrestados os recursos e negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos.

Por outro lado, declarada a existência da repercussão geral e, assim, julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais de origem, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se (art. 543-B, §§ 2º e 3º, do CPC). [...]

Como se pode observar, a nova metodologia do recurso extraordinário aproximará o seu processamento, assim como os efeitos de sua decisão, da sistemática própria das ações do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade, processo de natureza objetiva, em defesa da supremacia normativa do texto constitucional, com repercussão *erga omnes* a decisão emanada de seus julgamentos.

Sucedee, todavia, que o referido RE 240.785 não está submetido ao novo regime processual dos recursos extraordinários, nem a decisão em seu julgamento terá os desejáveis efeitos vinculantes *erga omnes*: redução da litigiosidade e pacificação jurisprudencial. Por esse motivo, torna-se imperioso, ao invés de desnecessário, o conhecimento da presente ADC e o seu julgamento, visto que a repercussão do entendimento da Corte alcançará todas as demandas que tenham como *objeto o tema da validade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP*.

A despeito do julgamento do RE 240.785, com a colheita de sete votos, pode haver o sobrestamento do referido feito ou o seu julgamento paralelo ao mérito desta ADC. Entretanto, relembre-se que o objeto da presente ADC é mais amplo, pois empolga além da COFINS, o PIS/PASEP, e trata de outra lei (a 9.718), em vez da LC 70/91.

Ademais, não se olvide que há um pedido de medida cautelar, fundado no “*fumus boni ênia*” e no “*periculum in mora*” demonstrado à saciedade na petição inicial da presente ADC, com apoio no art. 21 da Lei 9.868/99, no sentido de que o STF determine o sobrestamento dos julgamentos dos processos que tenham o mesmo objeto da presente ADC e que o STF suspenda os efeitos de quaisquer decisões que atentem contra a validade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP.

O julgamento desse pedido cautelar não se confunde com o julgamento do mérito da presente ADC, nem com o próprio julgamento do aludido RE 240.785, visto que têm propósitos processuais distintos.

Conseqüentemente, uma vez que inexistem vedações legais ou jurisprudenciais à concomitância deste feito com o RE 240.785, e que os objetos e efeitos das decisões são distintos, sendo o presente mais consentâneo com a “justiça das massas”, é cabível o processamento e o julgamento desta ação.

IV. A INCLUSÃO DO VALOR DE “TRIBUTO” NA BASE DE CÁLCULO DE “TRIBUTO” NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

A tese subjacente à invalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP *é a invalidade da inclusão do valor de “tributo” na base de cálculo de “tributo”*.

No voto do Ministro Marco Aurélio, nos autos do indefectível RE 240.785, há passagem que revela a essência de seu argumento contrário à inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da COFINS:

A conclusão a que chegou a Corte de origem, a partir de premissa errônea, importa na incidência do tributo que é a Cofins, não sobre o faturamento, mas sobre outro tributo já agora de competência de unidade da Federação. No caso dos autos, muito embora com a transferência do ônus para o contribuinte, ter-se-á, a prevalecer o que decidido a incidência da Cofins sobre o ICMS, ou seja, a incidência de contribuição sobre imposto, quando a própria Lei Complementar n. 70/91, fiel à dicção constitucional, afastou a possibilidade de incluir-se, na base de incidência da Cofins, o valor devido a título de IPI. — negritamos

Esse específico tema – a inclusão do valor de tributo na base de cálculo de tributo – já foi resolvido definitivamente por essa Suprema Corte, no julgamento do *RE 212.209* (Redator Ministro Nelson Jobim, J. 23.06.1999; DJ. 14.02.2003).

Naquela oportunidade, o Plenário do STF confirmou que não há nenhuma inconstitucionalidade na inclusão do valor do tributo na base de cálculo de tributo. Cuidava-se, na espécie, do tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS – “o ICMS por dentro”. A ementa do acórdão do aludido julgado tem a seguinte redação:

Constitucional. Tributário. *Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.*

O relator originário daquele feito (*RE 212.209*) foi o Ministro Marco Aurélio. Sua Excelência, com a reconhecida coerência, *defendeu a tese de que o valor do ICMS não poderia compor a base de cálculo do próprio ICMS, uma vez que nessa hipótese estar-se-ia tributando valores destinados aos cofres públicos*. De seu voto colhe-se trecho bastante esclarecedor de sua linha de pensamento:

À evidência, atua o fisco cobrando imposto sobre imposto a pagar, desconhecendo a regra que remete à capacidade econômica do contribuinte, já que este nada aufere, nada alcança, a ponto de ensejar a tributação. A porcentagem do ICMS passa a ter, em si, duas bases: a primeira ligada à operação de circulação de mercadorias ao preço da venda entabulada e efetuada, e aí conta-se com o respaldo constitucional. A vantagem do vendedor com o negócio jurídico gera a obrigatoriedade de recolher o tributo; a segunda base de cálculo passa a ser algo que não integra o patrimônio do vendedor: não o ganho deste ao efetuar a operação, mas sim, quantia que é direcionada aos cofres públicos, ou seja, a resultante da incidência da alíquota do ICMS sobre o valor da transação. A ordem natural das coisas direcionaria, caso passível de agasalho o absurdo, ao recolhimento do tributo pelo próprio Estado, porquanto parcela do ICMS integra vantagem reconhecida, constitucionalmente, a ele próprio. – Negritamos.

Tanto no *RE 240.785 (ICMS na base de cálculo da COFINS)* quanto no *RE 212.209 (ICMS na base de cálculo do ICMS)*, o entendimento do Ministro Marco Aurélio *é no sentido de que o valor “tributo” não pode compor a base de cálculo de “tributo”, seja do próprio tributo (ICMS na base de ICMS – RE 212.209) ou de outro tributo (ICMS na base da COFINS – RE 240.785).*

Com efeito, segundo o Ministro Marco Aurélio, o tributo (ICMS ou COFINS) somente pode incidir sobre o “ganho” do contribuinte com a grandeza econômica tributável. No caso do ICMS, Sua Excelência despreza a incidência sobre “o valor total da operação”. E, no caso da COFINS, repudia a incidência sobre a “receita bruta” (faturamento), e defende a incidência sobre a “receita líquida”.

Todavia, a despeito do costumeiro brilhantismo do Ministro Marco Aurélio, no julgamento do *RE 212.209*, como mencionado, a tese de que o valor do ICMS não poderia compor a base de cálculo do ICMS não foi amparada pelos demais Ministros do Supremo Tribunal Federal.

A divergência inaugurada pelo Ministro Nelson Jobim principia o seu voto evocando os enunciados prescritos no art. 2º, § 7º, do Decreto-Lei n. 406/68, e no art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/96:

Art. 2º. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 7º. O montante do imposto de circulação de mercadoria integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto:

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Registra o Ministro Nelson Jobim que:

Sempre se disse que o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias é pago, ao fim e ao cabo, pelo consumidor final, porque esse valor passa a integrar, nas diversas seqüências das operações, o preço do tributo.

Após exemplificar matematicamente uma hipótese de incidência do ICMS, exortando a aplicação do princípio da não-cumulatividade e as diferenças entre o ICMS e o IPI, o Ministro Nelson Jobim chega a seguinte conclusão:

Creio que a regra de 1966 e esta fórmula são uma maneira de explicitar aquilo que o Ministro Moreira Alves quis dizer agora com o imposto sobre a totalidade da operação integrar não só o valor do próprio imposto, como também seguro, juros, demais importâncias pagas, ou seja, um conjunto que representa a viabilização jurídica da operação.

Em debates travados entre os Ministros Marco Aurélio, Moreira Alves e Nelson Jobim, o primeiro invoca que a sistemática do ICMS permite a cobrança do tributo não considerada *a vantagem* alcançada pelo vendedor da mercadoria, porque parte da base de cálculo do tributo já é recolhida ao fisco. O Ministro Jobim refuta o argumento demonstrando que o tributo não depende da *vantagem* atribuída ao contribuinte, mas de um dado objetivo, chamado *operação*.

Após as mencionadas discussões, o Ministro Jobim vota pela constitucionalidade da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do ICMS. Sua Excelência restou acompanhado por todos os demais Ministros da Corte, ficando vencido solitariamente o Ministro Marco Aurélio.

Digno de registro é o voto do Ministro Ilmar Galvão que visitou os tópicos mais importantes do tema e as repercussões daquele julgado:

Sr. Presidente, não é a primeira vez que essa questão é discutida no Supremo Tribunal Federal. Já tive ocasião de relatar casos análogos, não só aqui mas também no STJ. Esse, aliás, não poderia ser um assunto novo, se o DL n. 406 está em vigor há trinta anos. Não seria somente agora que o fenômeno da superposição do próprio ICMS haveria de ser identificado.

Vale dizer que, se a tese ora exposta neste recurso viesse a prevalecer, teríamos, a partir de agora, na prática, um novo imposto. Trinta anos de erro no cálculo do tributo.

Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador de dois impostos.” – negritamos.

Após digressões acerca do princípio da não-cumulatividade, o Ministro Ilmar Galvão analisa a repercussão da tese de que o valor “tributo” não pode compor a base de cálculo de “tributo”:

Por que então, o problema em torno do ICMS sobre ICMS e não do ICMS sobre o IPI, sobre as contribuições (COFINS, PIS)? Na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, empregados, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente. O problema, diria que é até de ordem pragmática, em face da dificuldade, quase incontornável, de eliminar-se da base de cálculo de um tributo tudo o que decorreu de tributação. – negritado e sublinhado.

O Ministro Ilmar Galvão usa o argumento insofismável de que não existe vedação constitucional que impeça o legislador (ordinário ou complementar) de incluir na base de cálculo de um tributo o valor pago a título do mesmo ou de outro tributo. O “*leitmotiv*” da decisão do STF no RE 212.209 é, em essência, o mesmo a ser usado no RE 240.785 e nesta ADC 18.

De efeito, restou definitivamente confirmado pelo STF, no RE 212.209 que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, e dentro dessa operação encontra o valor a título de ICMS. Nessa linha, a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento (receita bruta operacional). Dentro desse faturamento encontram-se os valores que foram pagos à pessoa jurídica pela venda de mercadorias ou pela prestação de serviços.

V. A INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS NA COMPOSIÇÃO DA RECEITA BRUTA (FINSOCIAL, PIS E COFINS) NO STF E NO STJ

Assim como tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS não era um tema novo para o STF, como assinalou o Ministro Ilmar Galvão no aludido RE 212.209, a questão do valor do ICMS como componente da receita bruta operacional (faturamento) também já foi objeto de apreciação tanto do STF quanto do STJ, em julgamentos que visitaram o FINSOCIAL, o PIS e a COFINS.

A contribuição social do FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social) foi instituída pelo Decreto-Lei n. 1.940, de 25.05.1982, e, inicialmente, incidia sobre a *receita bruta* das empresas públicas e privadas que realizam vendas de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras. O FINSOCIAL restou superado pela COFINS, e o DL 1.940/82 revogado pela LC 70/91.

A contribuição social do PIS (Programa de Integração Social) foi instituída pela Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970, com incidência sobre o faturamento (receita bruta) das empresas. Em vigor, atualmente, encontram-se o PIS e a COFINS, visto que esta última sucedeu ao FINSOCIAL.

Entretanto, no período de sua vigência, o FINSOCIAL foi objeto de apreciação do STF em várias oportunidades e sobre múltiplos aspectos. Dentre esses, o STF enfrentou o tema da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL. Recorde-se que a base de cálculo do FINSOCIAL era a receita bruta (faturamento) das pessoas jurídicas.

Sucedendo, todavia, que o STF entendia que essa matéria (*a inclusão do ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL, do PIS e da COFINS*) cuidava-se de questão de natureza infraconstitucional, de competência do Egrégio Tribunal Federal de Recursos, e após a Constituição de 1988, do Colendo Superior Tribunal de Justiça, consoante reiterada jurisprudência da Corte (v.g. RREE 116.606 e 446.306; AAI 248.419e 510.241; e ADC n. 1).

A comprovar o acima alegado, por todos, a decisão do Ministro Eros Grau no *RE 393.044 (DJ. 01.12.2004)*:

DECISÃO: Trata-se de discussão a propósito da legitimidade ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/COFINS. 2. Consoante jurisprudência pacificada, a controvérsia sobre a inclusão ou não do valor devido a título de ICMS na base de cálculo do PIS não tem o alcance constitucional pretendido por estar circunscrita à interpretação de legislação ordinária (RREE 121.047 e 116.962, Velloso, DJ 13.06.97 e 06.12.96, respectivamente; Ag 124.709, Néri da Silveira, DJ de 10.04.92). Esse também foi o entendimento externado pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADC 1-1/DF, Moreira Alves, DJU 16.06.95, quando restou assente estar o mencionado tema — inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da COFINS —, vinculado ao conceito de faturamento, matéria inserida na órbita da legislação ordinária. 3. Ressalto, apenas a título ilustrativo, que as disposições da Lei 9.718/98, que definem a base de cálculo da COFINS, não têm qualquer influência no deslinde da questão submetida a exame desta Corte, cuja lide é a inclusão ou não do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS, questão não disciplinada pelo citado diploma legal. Ante o exposto, com base no artigo 21, § 1º, do RISTF, nego seguimento ao recurso.

Por seu turno, no extinto TFR e no STJ o tema (a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e FINSOCIAL) motivou a edição das seguintes súmulas jurisprudenciais:

Súmula 264 do TFR: “inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM”

Súmula 68 do STJ: “a parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS”

Súmula 94 do STJ: “a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL”.

Tenha-se presente que, conquanto inexistente súmula sobre a COFINS no tocante à inclusão do valor do ICMS na composição de sua base de cálculo, a jurisprudência do STJ tem mantido a mesma linha de entendimento esposada em relação ao FINSOCIAL e ao PIS. Eis ementa do seguinte acórdão (REsp 435.862, Rel. Ministro João Otávio Noronha, 2ª Turma, J. 27.06.2006; DJ. 03.08.2006):

TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO VALOR REFERENTE AO ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

1. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da Cofins. Precedentes do STJ.
2. Recurso especial não-provido.

O argumento central dessa remansosa jurisprudência reside no reconhecimento de que *o valor do ICMS integra o preço da operação comercial para qualquer efeito, e esse valor incrementa a receita bruta da pessoa jurídica*.

No STJ a questão não ensejou maiores controvérsias, visto que a jurisprudência do extinto TFR tinha trilhado o mesmo caminho: a receita bruta operacional das pessoas jurídicas era composta dos valores percebidos pela venda de mercadorias ou pela prestação de serviços.

As dificuldades acerca da tributação da receita bruta operacional mediante a incidência do FINSOCIAL ou do PIS ou da COFINS, devidas pelas imbricações com o ICMS, já foram enfrentadas pelo STF nos julgamentos dos *RREE 144.971 (PIS)*, *205.355 (FINSOCIAL)*, *227.832 (COFINS)*, que resultaram na edição da *Súmula 659*: “*é legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*”.

Nesses mencionados julgamentos, motivadores da aludida Súmula 659, a discussão girava em redor do alcance da imunidade disposta no § 3º do art. 155, CF, na redação da Emenda Constitucional n. 3, 17.03.1993:

À exceção de impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Tratavam-se, na espécie, de ações que postulavam a imunidade ao FINSOCIAL, ao PIS e à COFINS em face das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, por força do disposto no referido § 3º, art. 155, CF, na redação dada pela EC n. 3/1993.

A questão constitucional controvertida estava em saber se a expressão “nenhum outro tributo” alcançava a COFINS, o PIS e o FINSOCIAL incidentes sobre o faturamento (receita bruta operacional) das pessoas jurídicas que tinham as aludidas atividades empresariais.

Nada obstante a expressão “nenhum outro tributo” e o reconhecimento de que as mencionadas contribuições sociais fossem tributos, o STF entendeu, mediante uma redução teleológica, interpretar o termo “tributo” como “imposto”, em consonância com os princípios constitucionais que irradiam do sistema tributário nacional e da seguridade social.

Para a presente controvérsia, de grande valor é voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim (no *RE 227.832*) que adentrou a seara jurídico-contábil no qual analisa a incidência do *ICMS (sobre o valor da venda)*, bem como o alcance das expressões “operações relativas” e “tributos” contidas no referido § 3º do art. 155, CF.

Para chegar à conclusão de que a COFINS não está fora da incidência das aludidas “operações”, o Ministro Jobim reconstrói os significados e as repercussões jurídicas dos termos “receita bruta”, “lucro bruto”, “receitas financeiras”, “receitas operacionais”, “faturamento” e “lucro líquido”:

Na receita bruta de uma empresa mineral que, exclusivamente, opera com mineral, para tirarmos fora aquilo que, efetivamente, não é pedido, ou seja, receitas fora da área mineral, pergunto: teríamos a receita bruta, que seria de quê? A venda do produto, os resultados operacionais dele. No final, descontaríamos deste resultado operacional do produto para apurarmos as receitas líquidas, que é conceito técnico. Abateríamos o quê? Vendas canceladas, descontos incondicionais, impostos incidentes sobre vendas, que são descontados: ICMS, imposto de exportação, ISS, PIS. Faturamento da COFINS também é descontado, aí teríamos o conceito de receita líquida, que é o conceito legal.

Depois da receita líquida temos que abater, ainda, o custo dos produtos da aplicação própria. Os custos das mercadorias revendidas, o custo de serviços vendidos e chegamos a um outro conceito, que é o de lucro bruto. Vejam, esse conceito, que é o terceiro, partiu de quê? Da venda do mineral. Aí, no conceito de lucro bruto, ganhos apurados em razão de variações monetárias, decorrentes da atualização do direito de crédito, calculados com base em índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal. Incluo, ainda, outras receitas financeiras, que seriam ganhos líquidos, para chegar ao imposto de renda, auferidos ao mercado de venda, variável, receita de juros sobre capitais e outras; incluo, ainda, no conceito de lucro bruto, outras receitas operacionais, resultados positivos em participações societárias, dividendos, etc. Abato, desses números, despesas operacionais, gastos estruturais e gerais necessários à atividade da empresa, variações monetárias passivas e outras operações financeiras.

Estou chegando ao cálculo para a incidência de diversos tributos e contribuições, como é que se calcula isso. Eu parti de receita bruta, cheguei ao conceito de receita líquida. Logo após, cheguei ao conceito de lucro bruto. Depois, cheguei ao conceito de lucro operacional, que são tributos técnicos.

[...]

Sr. Presidente, concluindo, procurei demonstrar – espero ter feito – que tudo o que diz respeito a tributos, impostos ou contribuições de qualquer natureza que incidam sobre empresas que operam com energia elétrica, serviço de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, no País, têm como base um resultado financeiro decorrente dessa atividade: a venda de energia elétrica, os serviços de telecomunicações e derivados de petróleo.

[...]

A longa exposição do voto do Ministro Nelson Jobim serve para demonstrar as diferenças técnicas entre as *receitas bruta e líquida, operacionais e não operacionais etc.*, bem como revelam a linha conceitual assentada pela jurisprudência do STF.

Ainda em sede de *RE 227.832*, Em debates envolvendo os Ministros Moreira Alves, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Marco Aurélio e Nelson Jobim, acerca de inclusão ou não do “faturamento” dentro do termo “operação”, o Ministro Moreira Alves entendeu que o “faturamento” era uma etapa da “operação” e se é uma etapa da “operação”, “operação” o faturamento é.

O Ministro Carlos Velloso redarguiu a essa aludida conclusão (ou premissa naquele caso) do Ministro Moreira Alves recordando que:

A lei escolheu como fato gerador, o faturamento, certo que a operação pode ser uma etapa do faturamento, mas não é faturamento. Em termos econômicos, há relevância, mas temos de considerar a hipótese de incidência sob o ponto de vista jurídico, e uma coisa é distinta da outra, eminente Ministro.

Ainda do Ministro Carlos Velloso, nos *RREE 144.971 e 227.832*, a exposição de que o PIS e a COFINS (e o FINSOCIAL, conseqüentemente) incidem sobre o *faturamento*:

que constitui resultado global, abrangente de inúmeras operações (venda de mercadorias, venda de serviços, venda de bens que não configuram mercadorias ou serviços, etc.), distingue-se das operações que constituem hipóteses de incidência do imposto único sobre combustíveis.

Esse mesmo raciocínio deve ser aplicado em relação ao ICMS. Com efeito, uma das espinhas dorsais da presente controvérsia consiste na distinção entre as hipóteses de incidência do ICMS e as da COFINS e do PIS. Estas contribuições sociais incidem sobre o faturamento (receita bruta operacional) das pessoas jurídicas. O referido imposto incide sobre o valor das operações mercantis. São hipóteses de incidência diversas, ainda que relacionadas, porquanto o valor das operações mercantis compõe a receita bruta operacional (faturamento) das empresas.

VI. A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 2º, I, DA LEI 9.718/98: O PREÇO COBRADO DA VENDA DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

O Excelso STF conceitua o faturamento como a receita bruta operacional da venda de mercadorias ou da prestação de serviços oriunda da atividade empresarial típica constante no objeto social da pessoa jurídica.

Esse mencionado faturamento é obtido mediante os ingressos advindos dos “*preços cobrados*” das vendas de mercadorias ou das prestações de serviços. Esse “valor” é “pago” pelos adquirentes dessas mercadorias ou pelos destinatários dos serviços prestados. Eis a questão central da presente controvérsia: *o preço (valor) cobrado*.

Ou seja, o valor cobrado do adquirente da mercadoria ou do serviço prestado integra a receita bruta operacional sobre a qual incidirão a COFINS e o PIS. Nesse preço (valor) pago à pessoa jurídica contribuinte das referidas contribuições sociais está contida uma múltipla variedade de custos, inclusive o valor da parcela do ICMS, assim como de outros tributos e de outros “encargos” empresariais. Todos esses valores farão parte do “faturamento” (receita bruta operacional) da pessoa jurídica.

A pretensão de escoimar os valores que, em tese, serão destinados ao recolhimento do ICMS, sob o argumento de que pertencem aos Estados federados, não é adequada. Esvaziaria o mandamento

constitucional que determina que a COFINS e o PIS devem incidir sobre o “faturamento” (receita bruta operacional), em vez de ser sobre a “receita líquida”.

A vingar a tese de que os tributos (COFINS e PIS, nesta presente situação) devem recair sobre as “vantagens” econômicas dos contribuintes, em vez de ser sobre as várias – e distintas – “grandezas” econômicas estabelecidas no texto constitucional (faturamento, lucro, propriedade territorial, importação ou exportação de produtos, operação de crédito, câmbio e seguro etc.), estar-se-á a enfraquecer os mandamentos constitucionais que visavam apanhar a maior quantidade possível de “realidades”, “grandezas” e “agentes” econômicos sujeitos à tributação.

Todos devem contribuir com o financiamento estatal e da seguridade social. A exoneração tributária, seja a do agente ou a da grandeza econômica, é excepcional.

Não sem razão que o legislador constituinte derivado, em pelo menos três oportunidades (na Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 1º.3.1994, e nas Emendas Constitucionais ns. 10, de 4.3.1996, e 17, de 22.11.1997), reconheceu a validade jurídica do significado de “receita bruta operacional” estabelecido na legislação do imposto de renda para efeitos da incidência do PIS das instituições financeiras e das companhias de seguro.

Eis os mencionados dispositivos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

ECR n. 1/1994:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; [...]

EC n. 10/96:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza; [...]

EC n. 17/97:

Art. 2º. O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Naquela época, a legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, em particular o Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1994, continha o seguinte enunciado normativo:

Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 12).

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Ou seja, o PIS (assim como a COFINS) tinha – e ainda tem – a receita bruta (faturamento) como hipótese de incidência. Essa receita bruta era – e continua a ser – entendida como o produto da venda de mercadorias ou da prestação de serviços oriundo da atividade empresarial típica constante no objeto social da pessoa jurídica, como chancelado pela recente jurisprudência assentada pelo STF.

Nela – receita bruta/faturamento – estão contidos vários elementos econômicos, inclusive os valores que não deverão ser reconhecidos como seus componentes. Entretanto, naquela legislação, como na atual, os valores do ICMS compunham a receita bruta das pessoas jurídicas. Ou seja, o legislador constituinte derivado reconheceu a validade normativa do conceito jurídico de receita bruta e os seus elementos integrantes.

Por isso que o combatido, indevidamente, dispositivo legal (art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98) está em plena harmonia com o mandamento constitucional que determina a incidência da COFINS e do PIS sobre o “faturamento” (receita bruta) das pessoas jurídicas, visto que é da essência desse instituto (receita bruta/faturamento) a inclusão do valor do ICMS em sua composição.

Daí porque falsa, *concessa ênia*, a premissa de que a COFINS e o PIS estão a incidir sobre o ICMS pertencente aos Estados federados. Essas cogitadas contribuições sociais não têm o ICMS como base de cálculo, mas o faturamento das pessoas jurídicas. Se “dentro” desse faturamento há valores que serão destinados ao recolhimento do aludido imposto estadual não implica, em hipótese alguma, na incidência de contribuição sobre imposto. E, ainda que implicasse, não há norma constitucional que proíba essa suposta incidência, como mencionou o Ministro Ilmar Galvão em seu voto no recordado *RE 212.209*.

E, reforce-se, no preço a ser pago pelo adquirente do produto ou do serviço está contido o valor que eventualmente deverá ser destinado a título de ICMS. Esses valores ingressam o patrimônio da pessoa jurídica, mediante a cobrança do aludido preço.

Nessa senda, certo o entendimento de Anselmo Henrique Cordeiro Lopes (A inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, www.jus.com.br) ao dizer que:

O ponto central do entendimento favorável ao contribuinte da COFINS é o de que o ICMS ‘cobrado’ do comprador pelo alienante não ingressa no patrimônio do segundo; ter-se-ia, tão-só, um repasse de ônus, o qual não representaria circulação de riqueza.

Esse fundamento central pode ser derrubado pela verificação de que o ICMS, como tributo indireto, integra o preço do produto e, se este é pago pelo adquirente ao alienante, ele (o preço) ingressa totalmente no patrimônio do vendedor, inclusive a parcela correspondente ao ônus tributário.

E acrescentamos outro decorrente: é prova de que o ICMS incorporado ao preço ingressa no patrimônio do vendedor o fato de que, ainda que este não pague esse imposto, terá o comprador arcado com o ônus tributário. Vale dizer, nesse caso de não-pagamento do tributo, o patrimônio do alienante terá, de fato e de direito, sido majorado, enriquecido pelo repasse dum custo tributário que ainda não foi suportado.

Deve-se, ainda, salientar que o raciocínio aqui desenvolvido é válido ainda que o ICMS seja destacado no documento fiscal. Em verdade, o destaque na nota fiscal destina-se tão-só a permitir a apuração do ICMS a ser creditado e o valor a ser pago na próxima operação, servindo à concretização do princípio da não-cumulatividade, como bem observam Hiromi Higuchi, Fábio Higuchi e Celso Higuchi.

Enfim, acolhendo a assertiva de que a pessoa jurídica empresarial alienante é contribuinte de direito do ICMS, os custos com o pagamento desse tributo são custos seus e não custos de terceiros, sendo certo que somente estes – os custos de terceiros – podem ser excluídos do faturamento da empresa.

Eis porque o art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98, é válido. Porque no conceito de receita bruta/faturamento estão os valores que ingressam no patrimônio da empresa mediante a cobrança de preços e porque inexistente vedação constitucional quanto à inclusão do ICMS na composição desse faturamento/receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS.

VII. A CONCESSÃO DA MEDIDA CAUTELAR

Como já mencionado, na petição inicial da ADC 18 há requerimento de concessão de medida cautelar, nos termos do art. 21 da Lei n. 9.868, de 10.11.1999, que tem o seguinte enunciado:

O Supremo Tribunal Federal, por decisão da maioria absoluta de seus membros, poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade, consistente na determinação de que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação até o seu julgamento definitivo.

A jurisprudência do Excelso STF admite a concessão de medida cautelar quando demonstrada a presença do *“fumus boni iuris”*, a revelar que a norma objurgada goza de uma “forte” presunção de validade constitucional, e do *“periculum in mora”*, no sentido de que as decisões contrárias a essa mencionada presunção de constitucionalidade causam situações de insegurança e de incerteza jurídicas.

No julgamento da Medida Cautelar na ADC n. 4 (Relator Ministro Sydney Sanches, J. 11.2.1998, DJ. 21.5.1999) o Tribunal concedeu a cautelar requestada forte na tese de que a norma atacada (art. 1º da Lei 9.494, de 10.9.1997) mantinha a presunção de constitucionalidade e que as várias decisões judiciais contrárias a essa mencionada presunção provocavam situações de insegurança e de incerteza jurídicas, inclusive a forçar a Administração Pública a uma substantiva perda de “caixa”, a potencializar danos à administração financeira estatal. Eis a ementa do referido acórdão:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 1º DA LEI N 9.494, DE 10.09.1997, QUE DISCIPLINA A APLICAÇÃO DA TUTELA ANTECIPADA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA. MEDIDA CAUTELAR: CABIMENTO E ESPÉCIE, NA A.D.C. REQUISITOS PARA SUA CONCESSÃO.

1. Dispõe o art. 1º da Lei nº 9.494, de 10.09.1997: “Art. 1º . Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil, o disposto nos arts 5º e seu parágrafo único e art. 7º da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei nº 5.021, de 09 de junho de 1966, e nos arts. 1º , 3º e 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992.”

2. Algumas instâncias ordinárias da Justiça Federal têm deferido tutela antecipada contra a Fazenda Pública, argumentando com a inconstitucionalidade de tal norma. Outras instâncias igualmente ordinárias e até uma Superior – o S.T.J. – a têm indeferido, reputando constitucional o dispositivo em questão.

3. Diante desse quadro, é admissível Ação Direta de Constitucionalidade, de que trata a 2ª parte do inciso I do art. 102 da C.F., para que o Supremo Tribunal Federal dirima a controvérsia sobre a questão prejudicial constitucional. Precedente: A.D.C. n 1. Art. 265, IV, do Código de Processo Civil.

4. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas Ações Declaratórias de Constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, produzem eficácia contra todos e até efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e ao Poder Executivo, nos termos do art. 102, § 2º , da C.F.

5. Em Ação dessa natureza, pode a Corte conceder medida cautelar que assegure, temporariamente, tal força e eficácia à futura decisão de mérito. E assim é, mesmo sem expressa previsão constitucional de medida cautelar na A.D.C., pois o poder de acautelar é imanente ao de julgar. Precedente do S.T.F.: RTJ-76/342.

6. Há plausibilidade jurídica na arguição de constitucionalidade, constante da inicial (*“fumus boni iuris”*). Precedente: ADIMC – 1.576-1.

7. Está igualmente atendido o requisito do *“periculum in mora”*, em face da alta conveniência da Administração Pública, pressionada por liminares que, apesar do disposto na norma impugnada, determinam a incorporação imediata de acréscimos de vencimentos, na folha de pagamento de grande número de servidores e até o pagamento imediato de diferenças atrasadas. E tudo sem o precatório exigido pelo art. 100 da Constituição Federal, e, ainda, sob as ameaças noticiadas na inicial e demonstradas com os documentos que a instruíram.

8. Medida cautelar deferida, em parte, por maioria de votos, para se suspender, *“ex nunc”*, e com efeito vinculante, até o julgamento final da ação, a concessão de tutela antecipada contra a Fazenda Pública,

que tenha por pressuposto a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.494, de 10.09.97, sustentando-se, igualmente “ex nunc”, os efeitos futuros das decisões já proferidas, nesse sentido.

A presente situação jurídica assemelha-se bastante àquela recordada na ADC n. 4, porquanto têm havido uma imensa quantidade de decisões judiciais divergentes sobre um tema (a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS) que era motivo de jurisprudência pacificada, tanto no STF, quanto no STJ (e extinto TFR) e nos demais Tribunais Regionais Federais, como restou demonstrado.

A despeito do *RE 240.785*, no qual já foram externados 6 (seis) votos contrários a essa pacífica jurisprudência, convém recordar que esse julgamento ainda não terminou, sendo possível a modificação dos votos já prolatados. Portanto, ainda não houve a *revisão da jurisprudência* quanto a esse tema já assentado na jurisprudência nacional. Isso significa que até o presente prevalece o entendimento de que é válida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Individuosamente, foi o início do julgamento desse aludido *RE 240.785* que provocou a ressurreição dessa matéria outrora sepultada no STF e no STJ e nas instâncias ordinárias. Relembre-se, todavia, que o referido *RE 240.785* cuida tão somente da COFINS e sob a égide da LC 70/91. Não trata nem do PIS nem da Lei 9.718/98, tampouco terá o alcance da presente ADC.

Demonstrada, à manheira, a existência dos pressupostos autorizadores da concessão da medida cautelar requestada, em homenagem à segurança jurídica e aos precedentes do STF, do STJ, do TFR e de todos TRFs que em jurisprudência vetusta assentavam a validade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, da COFINS (e do FINSOCIAL), e para resguardar a conveniência e o planejamento da administração tributária, convém sobrestar todos os efeitos que versem sobre o tema cogitado e suspender todas as decisões de decisões contrárias à inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, até o pronunciamento definitivo do Excelso STF na presente ADC n. 18.

VIII. A EVENTUAL MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Em sufrágio do princípio da eventualidade, se acaso a Suprema Corte revisar a sua assentada e pacífica jurisprudência e decretar a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, é de se aplicar o disposto no artigo 27 da Lei 9.868/99 e conceder a essa decisão os denominados efeitos prospectivos ou “*ex nunc*”.

Reza o referido art. 27 da Lei 9.868/99:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

O presente feito – acaso declarada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS – encarta-se à perfeição no disposto no art. 27 da Lei 9.868/99.

Segundas informações fornecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil a revisão dessa sedimentada jurisprudência do STF provocará um impacto anual nos cofres da Seguridade Social da ordem de *R\$12.000.000.000,00 (doze bilhões de reais)*. Com a possibilidade de repetição de indébito ou de compensação dos últimos 5 (cinco) anos, chegar-se-á a inimaginável cifra de *R\$60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais)* que desfalcarão os orçamentos da Saúde, da Previdência e da Assistência Social.

Há manifesto e excepcional interesse social a reclamar a aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99, se houver a decretação de inconstitucionalidade do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98.

Outrossim, estar-se-á diante de *revisão de jurisprudência constitucional assentada do STF* (e do STJ e dos demais Tribunais Regionais Federais) a reivindicar a aplicação do aludido efeito prospectivo, de sorte que esse novo entendimento seja aplicável a todos os feitos judiciais de todas as instâncias, inclusive no STF, como estabelecem os arts. 101 e 103 de seu Regimento Interno: *Art. 101. A declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, pronunciada por maioria qualificada, aplica-se aos novos feitos submetidos às Turmas ou ao Plenário, salvo o disposto no art. 103.*

Art. 103. Qualquer dos Ministros pode propor a revisão de jurisprudência assentada em matéria constitucional e da compendiada na Súmula, procedendo-se ao sobrestamento do feito, se necessário.

É de nédua importância a expressão “*revisão de jurisprudência constitucional assentada*”.

Com efeito, no julgamento da Questão de Ordem no RE 370.682 (Redator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, J. 25.6.2007, DJ. 19.12.2007) o STF rejeitou a possibilidade de modular temporalmente a decisão naquele, dando-lhe efeitos prospectivos.

Cuidava-se do julgamento do creditamento do IPI nas hipóteses de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero. A Corte deu provimento ao recurso fazendário e não reconheceu ao contribuinte o direito de creditar-se no recolhimento de IPI nas aludidas hipóteses.

Em face dessa decisão favorável à Fazenda Nacional, o Ministro Ricardo Lewandowski propôs a cogitada modulação temporal da decisão, dando-lhe efeito prospectivo.

A Corte rejeitou a proposta do eminente Ministro Lewandowski a uma só voz, vencido escoteiramente Sua Excelência, alicerçada no fato de que não se tratava de declaração de *inconstitucionalidade* nem se estava diante de uma *revisão de jurisprudência assentada*, mas tão somente de uma reversão de precedentes, de modo a não por em risco a segurança jurídica nem excepcional interesse social.

Se, como soe acontecer, o STF acertadamente reconheceu que naquele caso inexistentes os pressupostos autorizadores de aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99, no presente ressumbra a toda evidência que estão presentes os pressupostos e os requisitos para a aplicação da modulação temporal da decisão de inconstitucionalidade com efeitos prospectivos.

Neste feito – se for o caso – haverá a declaração de *inconstitucionalidade* de norma legal e haverá a *revisão de jurisprudência* mansa, pacífica e assentada sobre o tema, com enorme repercussão no interesse social.

A gravidade da situação empolgada exige que mais uma vez o Pretório Excelso use da solene faculdade contida no art. 27 da Lei 9.868/99 e conceda efeitos prospectivos à eventual decretação de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, em sufrágio do excepcional interesse social que está em jogo: as políticas públicas de saúde, previdência e assistência social.

Presentes, como demonstrado, o risco às políticas públicas da seguridade social se acaso for declarada a referida inconstitucionalidade, indispensável se faz a concessão do efeito prospectivo requestado.

IX. CONCLUSÕES

Alfim e ao cabo, conclui a Fazenda Nacional que:

1º. Cabível a presente ADC n. 18, visto que inexistente vedação legal nem jurisprudencial à propositura e julgamento de ação de controle concentrado com objeto normativo distinto a feito em trâmite no STF em controle difuso;

2º. Cabível a presente ADC posto vigente o art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98, assim como o parâmetro constitucional de controle concentrado: o faturamento (receita bruta) como hipótese de incidência do PIS e da COFINS (art. 195, I, CF);

3º. Cabível a presente ADC uma vez que o alcance de sua decisão repercutirá erga omnes e alcançará todos os feitos relacionados à COFINS e ao PIS, diversamente do que sucederá com o RE 240.785;

4º. Procedente a presente ADC n. 18, porquanto constitucionalmente válida a inclusão do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS;

5º. Deve ser mantida a jurisprudência que entende válida a possibilidade de valor de “tributo” como base de cálculo de “tributo” (RE 212.209);

6º. Se acaso decretada a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, deve ser concedido efeito prospectivo, haja vista a revisão da jurisprudência constitucional assentada e o excepcional interesse social que estará em risco: a manutenção da Seguridade Social.

X. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional postula pelo cabimento e procedência da ADC n. 18 e pelo reconhecimento da constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Se acaso Vossas Excelências julgarem inconstitucional o art. 3º, § 2º, I, Lei 9.718/98, a Fazenda Nacional suplica a aplicação do art. 27 da Lei 9.686/99 e a modulação dos efeitos com a eficácia prospectiva da decisão de inconstitucionalidade.

O CABIMENTO DE AÇÃO RESCISÓRIA EM FACE DE DECISÃO MONOCRÁTICA DE MÉRITO CONFIRMADA PELO ACÓRDÃO

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO RESCISÓRIA N. 1788

Assunto: Cabimento da Ação Rescisória – Decisão Rescindenda – Mérito – Creditamento de IPI – Alíquota Zero – Não-tributados – Precedentes do STF – RREE ns. 353.657 e 370.682

DAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS

Cuida-se de agravo regimental que desafia decisão da Ministra Ellen Gracie (*relatora originária da AR n. 1788*) que julgou extinta, sem julgamento do mérito, a mencionada ação rescisória vazada nesses termos:

1. Trata-se de ação rescisória ajuizada pela União em desfavor de Nitriflex S/A Indústria e Comércio, com base nos arts. 485, V e IX, do Código de Processo Civil e 259 do RISTF, visando desconstituir decisão monocrática proferida pelo Min. Néri da Silveira no AI 313.481/RJ, com o seguinte teor (fl. 170):

“DESPACHO: Vistos. Trata-se de agravo de instrumento contra despacho do ilustre Senhor Juiz Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, que negou seguimento a recurso extraordinário, fundado no art. 102, III, alínea “a”, da Constituição Federal.

2. O agravo não comporta seguimento.

3. Ao julgar caso análogo ao dos presentes autos, RE 212.484-RS, publicado no DJU de 05/03/1998, relator para o acórdão o eminente Ministro NELSON JOBIM, o Plenário desta Corte, assim decidiu:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”

4. Em face do exposto, estando a decisão agravada em consonância com a jurisprudência deste Tribunal, com apoio no art. 38, da Lei n.º 8.038, de 1990, combinado com o art. 21, § 1º, do Regimento Interno, nego seguimento ao agravo.

Publique-se.

Brasília, 7 de dezembro de 2000.” (Fl. 170)

2. A autora sustenta, preliminarmente, o cabimento da presente ação rescisória ajuizada em 15.04.2003, tendo em vista a ocorrência do trânsito em julgado, em 18.04.2001 (fl. 184), da decisão rescindenda, a qual também consubstancia decisão de mérito, nos termos do art. 485, caput, do Código de Processo Civil.

No mérito, a União alega, em síntese, o seguinte:

a) ocorrência de erro de fato (art. 485, IX, do Código de Processo Civil), visto que a decisão rescindenda pressupôs que a lide versava sobre a possibilidade de creditamento de IPI em decorrência de insumos adquiridos sob o regime de isenção territorial, quando, na verdade, tratava-se de insumos adquiridos sob o regime de alíquota zero e de uma isenção de caráter nacional. Assim, para negar seguimento ao recurso extraordinário, a decisão rescindenda teria partido de premissa de fato absolutamente equivocada;

b) existência de violação a dispositivo de lei (art. 485, V, do Código de Processo Civil), uma vez que, ao se negar seguimento ao RE da União com fundamento em temática alheia àquela da causa, a decisão ora rescindenda configuraria julgado extra petita e, por conseguinte, violaria os arts. 128 e 460 do CPC. Ademais, a referida decisão, ao conceder o creditamento em tela, também afrontou os princípios constitucionais da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II), da seletividade (art. 153, § 3º, I) e da obrigatoriedade de lei específica para tanto (art. 150, § 6º).

3. Citada (fl. 392), a ré contestou (fls. 398-428), argüindo, em preliminar, o seguinte:

a) impossibilidade jurídica do pedido decorrente da inadequação da via eleita, dado que, nos termos do art. 485, caput, do Código de Processo Civil, não é cabível ação rescisória contra decisão que não apreciou o mérito da questão. Para tanto, traz à colação julgados do Supremo Tribunal Federal nesse sentido (Ações Rescisórias 1.039, 1.236 e 1.056) e entendimentos doutrinários da lavra dos professores Vicente Greco Filho e Arruda Alvim. No caso, diz que a decisão rescindenda não é de mérito porque se limitou unicamente ao exame da admissibilidade do recurso extraordinário que tivera seu seguimento obstado pela Presidência do Tribunal Regional Federal da 2ª Região;

b) incompetência do Supremo Tribunal Federal para apreciar o mérito da demanda, que fora analisado pelo TRF da 3ª Região, sendo ainda certo que a autora, em face do acórdão proferido por aquela Corte regional e impugnado mediante mencionado recurso extraordinário, ajuizou, perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a Ação Rescisória 2003.02.01.005675-8. Assim, o julgamento da presente ação rescisória poderá causar supressão de instância processual e possíveis decisões conflitantes em detrimento do princípio da segurança jurídica;

c) carência da ação, por não ocorrer a subsunção de uma situação concreta à norma taxativa do art. 485 do CPC, o que faz atrair o contido nas Súmulas STF nºs 343 e 134.

No mérito, a ré alega, em síntese, o seguinte:

a) ausência de erro de fato e de violação a literal disposição de lei, tendo em vista que não se trata de decisão de mérito, bem como houve pronunciamento judicial anterior sobre o fato na decisão que analisou o mérito da demanda, nos termos do art. 485, § 2º, do Código de Processo Civil;

b) a vedação ao aproveitamento do crédito presumido decorrente de aquisição de matéria prima isenta ou não tributada, além de tributar o total e não somente o valor agregado, descaracteriza a própria isenção, bem como onera a produção e o comércio porque viola fundamento básico do IPI no sentido de que ele não deve ser suportado pelo contribuinte de direito, mas pelo adquirente do produto (contribuinte de fato).

4. Despacho saneador à fl. 477.

5. Houve razões finais nas quais ambas as partes reiteraram, em síntese, as alegações anteriormente deduzidas (fls. 479-519 e 634-648). A ré apresenta pareceres da lavra dos professores Cândido Rangel Dinamarco e Paulo de Barros Carvalho (fls. 520-573 e 574-630).

6. A Procuradoria-Geral da República opina pela procedência do pedido.

7. Às fls. 692-707, a ré salienta o julgamento de procedência, em parte, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, da referida AR 2003.02.01.005675-8, a rejeição dos embargos de declaração, bem como a oposição de embargos infringentes e a interposição de recurso especial, ambos pendentes de julgamento.

8. Verifico, inicialmente, os termos da petição inicial de fls. 03-20. No item I-2 (fl. 04), a autora assevera o seguinte: “A decisão objeto da presente ação rescisória é a proferida pelo em. Ministro NÉRI DA SILVEIRA, nos autos do AG nº 313.481”. Ao final (fl. 20), pede que seja “julgado procedente o pedido contido nesta actio, no sentido de ser rescindida a r. decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 313.481 RJ, de modo a que, anulada ela, outra seja proferida ...” Evidencia-se, portanto, a efetiva intenção da União de rescindir a decisão monocrática da lavra do Min. Néri da Silveira que negou seguimento ao AI 313.481/RJ (fl. 170).

9. Todavia, a autora se olvida que a mencionada decisão foi objeto de agravo regimental, ao qual a 2ª Turma, em 13.03.2001, negou provimento (fls. 180-182). Assim, nos termos do art. 512 do Código de Processo Civil,

o acórdão da 2ª Turma substituiu aquela decisão e transitou em julgado na data de 18.4.2001 (certidão, fl. 184). Portanto, o pedido rescindendo dirigido à decisão monocrática em exame remanesceria inócuo até porque fora ele substituído pelo acórdão da turma, esse sim dotado de eficácia jurídica e potencialmente suscetível de rescisão. Assevere-se, ainda, a inexistência de pedido da autora para rescindir o acórdão da 2ª Turma. Essa inocuidade atinge, pois, o interesse de agir da autora no sentido de que seu pedido, por si só, não tem o condão de produzir um resultado útil ao processo, o que também afasta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que admite, em tese, o ajuizamento de ação rescisória em face de decisão monocrática do relator da causa, desde que tal pronunciamento tenha efetivamente apreciado a questão constitucional controvertida, bem como o contido na Súmula STF nº 249.

10. Ante o exposto, julgo extinto o processo sem julgamento do mérito (art. 267, IV, do Código de Processo Civil).

A Fazenda Nacional agravou a aludida decisão sob o fundamento de que a decisão a ser rescindida é a contida no despacho monocrático do Ministro Néri da Silveira nos autos do Agravo de Instrumento n. 313.481.

O regimental também se insurge contra uma leitura excessivamente formalista que tende a inviabilizar a prestação jurisdicional e contrária aos postulados do estado democrático de direito. Em favor do pleito da Fazenda no sentido de uma interpretação instrumental tem-se o precedente no *Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 312.538* (Relatora Ministra Ellen Gracie; J. 3.8.2004; DJ 20.8.2004).

Com efeito, a questão a ser discutida suscita profunda análise acerca das hipóteses de cabimento da ação rescisória e como deve ser a interpretação do STF no concernente à manutenção de decisões contrárias à jurisprudência constitucional da Corte, em sufrágio do princípio da supremacia normativa da Constituição e de sua plena efetividade jurídica, na linha do precedente no *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 395.662* (Redator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes; J. 16.3.2004; DJ 23.4.2004).

A Ministra Ellen Gracie entendeu incabível a Ação Rescisória porquanto proposta contra a decisão monocrática do Ministro Néri da Silveira no AI n. 313.481, em vez de ter sido proposta contra o acórdão da Turma oriundo da interposição de agravo regimental da Fazenda. Daí julgou extinto o processo, sem julgamento do mérito.

A Fazenda Nacional insiste no acerto do ajuizamento da ação rescisória contra a decisão monocrática do Ministro Néri da Silveira *porque essa adentrou o mérito da controvérsia* (ainda que de modo errôneo, *data ênia*, e por essa razão ajuizou-se a presente rescisória).

Nada obstante o ajuizamento de agravo regimental, a Turma manteve a decisão agravada por seus próprios fundamentos. *A Turma não enfrentou o mérito da questão constitucional*, ao desprover o regimental.

Eis o voto do Ministro Néri da Silveira no acórdão do AGRG no AI n. 313.481:

Nego provimento ao agravo regimental.

Efetivamente, não afasta a agravante os fundamentos da decisão, exarada na conformidade da jurisprudência desta Corte.

Quanto ao art. 5º, LXIX, não houve o seu necessário prequestionamento, a fim de que fosse viabilizado o apelo extraordinário. Não cabe, pois, por via reflexa, pretender tenha ocorrido ofensa a normas maiores. Se, para dar pela vulneração de norma constitucional, mister se faz, por primeiro, verificar da negativa de vigência de preceito infraconstitucional, este último é o que conta aos efeitos do art. 102, III, a, da Lei Maior.

Mantenho o despacho agravado, por seus fundamentos.

A Turma concedeu o *placet* ao voto do Ministro Relator em sua integralidade.

A decisão de mérito a ser rescindida está contida no mencionado despacho monocrático do Ministro Néri da Silveira, que, nada obstante já transcrito na decisão ora agravada, será, com as vênias de estilo, novamente estampada:

DESPACHO: Vistos. Trata-se de agravo de instrumento contra despacho do ilustre Senhor Juiz Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da Segunda Região, que negou seguimento a recurso extraordinário, fundado no art. 102, III, alínea “a”, da Constituição Federal.

2. O agravo não comporta seguimento.

3. Ao julgar caso análogo ao dos presentes autos, RE 212.484-RS, publicado no DJU de 05/03/1998, relator para o acórdão o eminente Ministro NELSON JOBIM, o Plenário desta Corte, assim decidiu:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”

4. Em face do exposto, estando a decisão agravada em consonância com a jurisprudência deste Tribunal, com apoio no art. 38, da Lei n.º 8.038, de 1990, combinado com o art. 21, § 1º, do Regimento Interno, nego seguimento ao agravo. (grifo nosso).

Foi contra essa decisão de mérito que a Fazenda Nacional propôs a presente Ação Rescisória, *visto que fundada em flagrante erro de fato*.

Com efeito, a decisão rescindenda pressupôs que a lide versava sobre a possibilidade de creditamento de IPI em decorrência de insumos adquiridos sob o regime de isenção territorial, quando, na verdade, tratava-se de insumos adquiridos sob o regime de alíquota zero, de não tributados e de uma isenção de caráter nacional. Assim, para negar seguimento ao recurso extraordinário, a decisão rescindenda teria partido de premissa de fato absolutamente equivocada.

A hipótese dos autos do *Agravo de Instrumento n. 313.481*, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, e atacado na presente Ação Rescisória é a mesma recentemente decidida pelo STF nos autos dos *RREE ns. 370.682 e 353.657*, versando sobre o creditamento do IPI na hipótese de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero.

Em sua decisão, que se pretende rescindir, o Ministro Néri da Silveira equivocadamente aplica, *concessa ênia*, o precedente do “caso Coca-Cola” (*RE n. 212.484*, Redator para o acórdão Ministro Nelson Jobim; J. 05.03.1998; DJ 27.11.1998).

Eis a ementa do acórdão do referido *RE 212.484*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUNAL. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção.

O precedente do mencionado “caso Coca-Cola” (*RE 212.484*) versou exclusivamente sobre a possibilidade de creditamento de produtos isentos em face de estarem na Zona Franca de Manaus. Cuidou-se de uma isenção territorial.

A despeito das similitudes, a questão de mérito versada na decisão rescindenda (AI 313.481) diz respeito ao creditamento de IPI nas hipóteses de produtos não tributos ou tributados à alíquota zero.

O tema do creditamento de IPI no regime de isenção territorial encontra-se pacificado no STF desde o julgado do “caso Coca-Cola”. Em face desse mencionado precedente, várias foram as decisões que aplicaram, por analogia, o entendimento esposado no regime de isenção territorial nas hipóteses de produtos não-tributados ou tributados à alíquota zero. Essa é a situação presente.

Nada obstante a similitude, o STF, recentemente, decidiu que inexistente o direito ao creditamento do IPI na hipótese de produto não-tributo ou tributado à alíquota zero. Eis a notícia extraída do *Informativo STF n. 456* que veiculou o resultado final do julgamento conjunto dos *RREE ns. 353.657 e 370.682*:

O Tribunal retomou julgamento conjunto de dois recursos extraordinários (interpostos pela União contra acórdãos do TRF da 4ª Região que reconheceram o direito do contribuinte do IPI de creditar-se do valor do tributo na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação — v. Informativos 304, 361, 374 e 420. Por maioria, deu-se provimento aos recursos, por se entender que a admissão do creditamento implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse creditamento ocasionaria inversão de valores com

alteração das relações jurídicas tributárias, dada a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Além disso, importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas. Por fim, esclareceu-se que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.

Portanto, na questão de fundo (ou de mérito) da presente Ação Rescisória o pedido da Fazenda Nacional vai ao encontro da jurisprudência do STF.

Em outras oportunidades, o Supremo Tribunal tem superado eventuais óbices procedimentais para efetivar a justiça. Cuida-se de uma nova perspectiva do processo como instrumento de concretização do direito.

Recorde-se o julgamento do aludido *Agravo Regimental no RE 395.662 (Redator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, J. 16.03.2004; DJ. 23.04.2004)*. Eis a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL.

2. Ação rescisória. Extinção do feito, sem julgamento do mérito, por impossibilidade jurídica do pedido.
3. Entendimento no sentido de que o autor pretendia rescindir a sentença, em vez de buscar a desconstituição do acórdão que a substituiu.
3. Formalismo excessivo que afeta a prestação jurisdicional efetiva. Erro no pedido que não gera nulidade, nem causa para o não-provimento.
4. Força normativa da Constituição. Jurisprudência do STF quanto à matéria que constitui objeto da ação rescisória.
5. Recurso extraordinário provido. Remessa ao TRT da 4ª Região, a fim de que aprecie a ação rescisória, como entender de direito.

Nesse julgado, mediante voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes, o STF conheceu do RE de acórdão de Ação Rescisória julgada extinta, sem julgamento do mérito, porquanto interposta contra a Sentença monocrática, em vez de hostilizar o Acórdão do Tribunal. O STF alicerçou seu entendimento em dois argumentos: a) afastar o formalismo excessivo, em favor da substância; e b) supremacia das decisões constitucionais do Supremo.

Quanto ao formalismo, o Ministro Gilmar Mendes, em seu voto (p. 16), externou:

É fácil ver que o processamento da ação rescisória não deve ser, tão-somente, pelo fato de o autor ter utilizado o termo sentença em lugar de acórdão.

É uma manifestação extremada do formalismo que afeta a proteção judicial efetiva. *Assegura-se a preservação de uma situação contrária ao entendimento desta Corte em nome do atendimento de uma exigência formal.*

Aduziu Sua Excelência, com apoio no magistério de Pontes de Miranda (Tratado da ação rescisória), que o fato de se pedir a rescisão da sentença, em vez da rescisão do acórdão que confirmou a sentença, não constitui nulidade, nem causa para o não-provimento, porque a decisão confirmada é que é a decisão.

No tocante à supremacia das decisões constitucionais da Corte, pontificou (p. 17):

Ressalte-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou quanto à matéria que constitui o mérito da ação rescisória.

Ora, se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, *é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais Tribunais, em decorrência do efeito definitivo absoluto outorgado à sua decisão. Não se pode diminuir a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal com a manutenção de decisões divergentes.*

Assim, se somente por meio do controle difuso de constitucionalidade, portanto, anos após as questões terem sido decididas pelos Tribunais ordinários, é que o Supremo Tribunal Federal veio a apreciá-las, é a ação rescisória, com fundamento em violação de literal disposição de lei, instrumento adequado para a superação de decisão divergente.

Contrariamente, a manutenção de soluções divergentes, em instâncias inferiores, sobre o mesmo tema, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, a fragilização da força normativa da Constituição.

Alfim, com esteio no magistério de Konrad Hesse (A força normativa da constituição), Sua Excelência, em defesa da supremacia das decisões constitucionais do STF, proclama que “o não-processamento da ação rescisória pelo fato de o autor ter-se referido à sentença e não ao acórdão configura notória negativa de prestação jurisdicional”.

Ainda nesse julgado, merece transcrição o elucidativo voto da Ministra Ellen Gracie:

Sr. Presidente, igualmente como o Ministro Gilmar Mendes, afasto aquele obstáculo que era colocado em relação à exata denominação do provimento judicial que se atacava, se sentença ou acórdão.

Creio que seria um exagero de formalismo insistirmos em que a parte desse uma denominação exata ao acórdão que estava sendo atacado, até porque a redação do artigo de lei menciona sentença, e quando diz sentença o faz em sentido amplo.

No entanto, com relação à segunda questão – e essa importante questão que V. Ex.a. Acaba de frisar – de desrespeito efetivo da orientação já pacificada deste Supremo Tribunal Federal em relação à matéria de fundo, também tenho preocupações.

Ainda outro dia preparava uma reclamação apresentada a esta Corte exatamente tendo por objeto uma dessas decisões que faz um circunlóquio para dizer que acata julgado do Supremo Tribunal Federal, porém, por outros motivos, por outros acessórios, acaba alcançando resultado contrário à decisão do Supremo Tribunal Federal.

Por essas razões, sensibilizei-me com o voto, ora apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes, que nos traz uma fundamentação sólida para conhecer desse recurso e lhe dar provimento, *haja vista que a matéria de fundo – V. Ex.a. Bem frisou – está absolutamente pacificada nesta Corte.*

Essa adesão da Ministra Ellen Gracie à superação das formas em favor da substância foi sufragado em outro importante julgamento (*Agravo Regimental no Agravo Regimental no RE 312.538, J. 03.08.2004; DJ 20.08.2004*). Eis a ementa:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ESGOTAMENTO DAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. OCORRÊNCIA. INAPLICABILIDADE, NO CASO, DA SÚMULA STF Nº 281.

1. Na hipótese dos autos, embora tenha o magistrado a quo indeferido os embargos de declaração em decisão monocrática, acrescentou ele razões para sustentar a conclusão formulada no acórdão recorrido, salientando que a gratuidade da prestação dos benefícios pela entidade de previdência privada não é suficiente para caracterizá-la como entidade de assistência social para fins de imunidade tributária.

2. Desnecessária, portanto, a interposição de agravo regimental contra esse despacho singular, porquanto fora atendida a pretensão da então embargante. Faltava-lhe, pois, interesse em se insurgir contra decisão que lhe fora favorável.

3. Esgotadas, na situação em tela, as instâncias ordinárias, não há falar em incidência da Súmula STF nº 281.

4. Agravo regimental improvido.

O referido acórdão nasceu da interposição de agravo regimental fazendário desafiando decisão de Sua Excelência (*Ministra Ellen Gracie, Relatora do RE 312.538*) que dera provimento a agravo regimental

da contribuinte em face de despacho prolatado pela Relatora negando seguimento ao seu Recurso Extraordinário. Pede-se licença para transcrever os aludidos despachos:

1º Despacho da Ministra Ellen, de 21.2.2002:

Os embargos de declaração opostos pela recorrente contra o acórdão de fls. 287-293 não foram admitidos por decisão monocrática, em razão de serem manifestamente incabíveis (fls. 304/305). Desta decisão, não foi protocolizado o competente agravo regimental para que os embargos fossem apreciados pelo Colegiado que o relator representa.

O recurso extraordinário de fls. 307-334, em face do enunciado da Súmula 281, mostra-se inadmissível, pois foi interposto contra decisão que não era de única ou última instância.

Sobre o tema, a Primeira Turma desta Corte, ao apreciar o AGRAG 247.591-3/RS, referendou decisão do eminente Min. Moreira Alves que negou seguimento a agravo de instrumento pelas mesmas razões acima mencionadas. É este o teor do despacho:

“1. Tendo sido os embargos declaratórios indeferidos por despacho do relator, contra esse despacho caberia agravo regimental para o colegiado, razão por que o acórdão embargado, prolatado em apelação, não foi complementado por decisão de última instância, o que significa que o julgado contra o qual se recorre não preenche o requisito de cabimento do recurso extraordinário inserto no inciso III do artigo 102 da Constituição, ou seja, o de que a causa tenha sido decidida em última instância.

2. Em face do exposto, nego seguimento ao presente agravo.”
Diante do exposto, com fundamento no art. 557, caput do CPC, nego seguimento ao recurso.

2º Despacho da Ministra Ellen, de 4.10.2002:

1. Tendo sido o recurso extraordinário interposto contra despacho do relator que indeferiu embargos declaratórios por considerá-los manifestamente protelatórios, decisão contra a qual ainda seria cabível agravo regimental, neguei seguimento ao apelo extremo da agravante, com fundamento na Súmula STF nº 281.

Nas razões do presente regimental, alega a entidade que houve esgotamento da instância de origem porque os embargos de declaração foram equivocadamente indeferidos, na medida em que opostos para atender o requisito do prequestionamento, sem se pleitear qualquer efeito infringente. Ademais, a decisão nos declaratórios completou a prestação jurisdicional, ao adicionar argumentos ao acórdão impugnado. Assim, mesmo inadmitidos monocraticamente os embargos, não existiria interesse em interpor agravo regimental contra esta decisão, que em nada alteraria o resultado da demanda.

2. Muito embora tenha o relator indeferido os embargos de declaração em decisão monocrática, ele acrescentou razões para sustentar a conclusão formulada no acórdão de segunda instância, salientando que a gratuidade da prestação dos benefícios pela agravante não é suficiente para caracterizá-la como entidade de assistência social para fins de imunidade tributária.

Assiste, portanto, razão à agravante, ao mencionar que não haveria propósito para interposição de agravo regimental, tendo em vista que a matéria constitucional havia sido discutida no Tribunal a quo e que a prestação jurisdicional já fora completada, configurando o devido prequestionamento e esgotando as instâncias ordinárias.

3. Em face dessa circunstância, dou provimento ao agravo regimental, para reconsiderar a decisão de fl. 360. Passo ao reexame do extraordinário.

4. O Tribunal a quo reconheceu que a recorrente não recebia contribuições de seus associados para a prestação de seus serviços, inteiramente custeados pela empresa patrocinadora. Contudo, entendeu que este fato não era suficiente para justificar a imunidade tributária prevista no art. 150, IV, “c” da Constituição, que dependia, também, da generalidade do amparo assistencial oferecido pela entidade. Ao decidir nestes termos, contrariou entendimento firmado por ocasião do julgamento do RE 259.756, STF, rel. Marco Aurélio, Plenário, Sessão de 28.11.2001.

5. Diante do exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A do CPC, dou provimento ao recurso, para conceder a segurança. Custas ex lege.

Contra esse segundo despacho foi aviado o regimental fazendário que resultou no recordado acórdão.

Aquela situação assemelha-se bastante à hipótese da presente Ação Rescisória, pois o Tribunal, a partir do voto condutor da Ministra Ellen Gracie, afastou a Súmula 281 (*É inadmissível o recurso extraordinário quando couber, na justiça de origem, recurso ordinário da decisão impugnada*), ao entendimento de que o conteúdo da decisão recorrida já tinha sido prequestionada e esgotada.

Em suas decisões, a Ministra Ellen Gracie favorece a substância em detrimento da forma, pois o acórdão recorrido estava em desacordo com a jurisprudência do STF. Para prestigiar a supremacia das decisões da Corte, a Ministra Ellen supera um obstáculo formal. *Optou o Tribunal pela justiça material, em desfavor das formas processuais. O processo não pode ser instrumento de injustiça.*

Essa perspectiva instrumental do processo está contida no enunciado da Súmula 249 (*É competente o Supremo Tribunal Federal para a ação rescisória quando, embora não tendo conhecido do recurso extraordinário, ou havendo negado provimento ao agravo, tiver apreciado a questão federal controvertida*). Ou seja, o importante é a apreciação da questão federal (hoje constitucional) controvertida.

No presente caso, insista-se, quem apreciou a questão controvertida foi o Relator, não a Turma.

Nesse recordado precedente (*RE 312.538*) o STF, a despeito das regras processuais que impõem o esgotamento das instâncias com o fito de que o Tribunal recorrido analise a questão constitucional, entendeu que a matéria constitucional de fundo já estava prequestionada na decisão monocrática do Relator e julgou desnecessária a interposição de agravo para o colegiado competente a fim de esgotar a instância originária, nos termos da Súmula 281.

Naquele julgamento, o Supremo Tribunal conheceu de RE contra decisão monocrática de Relator *a quo*, porquanto desnecessária a submissão do tema ao colegiado. Valorizou-se a supremacia da Constituição em detrimento das formas processuais. Em homenagem ao direito a uma prestação jurisdicional positiva, o Pretório Excelso não se amesquinhou diante de formalismo processual.

A presente controvérsia se aproxima dessa cogitada situação. Cuida-se de ação rescisória proposta contra decisão monocrática de Relator que feriu o mérito da questão, porquanto o julgamento colegiado da Turma se fiou em aspectos processuais, sem ferir o mérito.

Em verdade, repise-se, a decisão cujo conteúdo é contrário à jurisprudência da Corte é a monocrática e não a colegiada. A decisão que violou o texto constitucional foi a escoteira e não a gremial. Por consequência, não poderia a União Federal (Fazenda Nacional) hostilizar o entendimento da Turma, mas sim o do Relator (Ministro Néri da Silveira).

Tenha-se que nos precedentes recordados (*RREE ns. 312.538 e 395.662*), assim como na presente controvérsia não se trata de *erro grosseiro*. Em absoluto. Cuidam-se de complexas questões processuais. E a solução requer a compreensão dos princípios processuais, em vez de singela aplicação de regras processuais.

No presente caso, a situação é complexa e demanda uma perspectiva instrumental do processo e um acolhimento da supremacia das decisões constitucionais do STF.

A primeira diz respeito ao *princípio substitutivo* contido no art. 512 do Código de Processo Civil (*O julgamento proferido pelo tribunal substituirá a sentença ou a decisão recorrida no que tiver sido objeto de recurso*). Sobre esse dispositivo legal, o preciso magistério de Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo, Volume V, p. 395):

É claro que não se pode estar aludindo senão às hipóteses em que o tribunal conhece do recurso, lhe aprecia o mérito. Nas outras, seria absurdo cogitar-se de substituição: não se chegou sequer a analisar, sob qualquer aspecto, a matéria que, no julgamento de grau inferior, constituirá objeto da impugnação do recorrente.

Fácil de ver, por consequência, que a decisão da Turma não só não conheceu do recurso como não apreciou o mérito. Repita-se, com vênias devidas, quem apreciou o mérito foi o Relator. Por isso o ajuizamento dessa Rescisória contra a sua decisão. Qual a razão de se ajuizar uma rescisória contra a decisão da Turma que não visitou o mérito a ser rescindido?

Quanto à correta aplicação do aludido art. 512, CPC, essa Colenda Corte tem os seguintes precedentes:

Agravo Regimental na Ação Rescisória n. 1.800, Relator Ministro Eros Grau, J. 23.3.2006; DJ 5.5.2006:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. AÇÃO RESCISÓRIA. PEDIDOS INDEPENDENTES. PROVIMENTO DE APENAS UM DELES PELO ACÓRDÃO RESCINDENDO. CONHECIMENTO

DA RESCISÓRIA NESTA CORTE QUANTO AOS OUTROS PEDIDOS. IMPOSSIBILIDADE. EFEITO SUBSTITUTIVO. ART. 512, DO CPC. CAPÍTULOS DA SENTENÇA. SÚMULA 249. INAPLICABILIDADE. 1. O provimento, pelo acórdão rescindendo, de um dos pedidos da ação principal não é suficiente para atrair a competência desta Corte para o julgamento de outros pedidos independentes, que sequer foram conhecidos.

2. *A decisão rescindenda substitui o acórdão prolatado pelo tribunal de origem somente quando o recurso é conhecido e provido. O efeito substitutivo previsto no art. 512 do CPC não incide sobre os pedidos não conhecidos pelo acórdão rescindendo.* Precedente [RE n. 194.382, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ 25.04.2003].

3. *A decisão rescindenda, no capítulo em que não conhece do recurso extraordinário, não opera o efeito substitutivo do art. 512 do CPC. A questão de mérito a ser impugnada por meio de ação rescisória não se encontra na decisão proferida por esta Corte --- que é meramente processual no ponto pertinente ---, mas no acórdão prolatado pelo tribunal de origem. Não há falar-se, pois, na aplicação da Súmula n 249.*

Precedente [AC n. 112, Relator o Ministro CÉZAR PELUSO, DJ 04.02.2005 e AgR-AR n. 1.780, Relator o Ministro EROS GRAU, DJ 03.03.2006].

4. *Agravo regimental a que se nega provimento.*

Recurso Extraordinário n. 194.438, Relator Maurício Corrêa, J. 25.4.2001; DJ 25.4.2003:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE QUE ESSA HIPÓTESE ESTEJA PREVISTA EM LEI. LEGITIMIDADE DO INSTITUTO JURÍDICO. NÃO-CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. INOCORRÊNCIA DO FENÔMENO DA SUBSTITUIÇÃO DE JULGADO. PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.

1. Não-conhecimento do recurso especial pelo Superior Tribunal de Justiça. Prejudicialidade do recurso extraordinário simultaneamente interposto, tendo em vista o fenômeno processual da substituição de julgado previsto no artigo 512 do Código de Processo Civil. Alegação improcedente. *O acórdão somente substituiria a decisão recorrida se o recurso houvesse sido conhecido e provido.*

2. *É responsável tributário, por substituição, o industrial, o comerciante ou o prestador de serviço, relativamente ao imposto devido pelas anteriores ou subseqüentes saídas de mercadorias ou, ainda, por serviços prestados por qualquer outra categoria de contribuinte.*

3. *Legitimidade do regime de substituição tributária, dado que a cobrança antecipada do ICMS por meio de estimativa “constitui simples recolhimento cautelar enquanto não há o negócio jurídico de circulação, em que a regra jurídica, quanto ao imposto, incide”. Entendimento doutrinário. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

À luz desses precedentes, enxerga-se que para o STF só há que se falar em substituição da decisão recorrida se houver manifestação de mérito.

No conseqüente à supremacia das decisões constitucionais da Suprema Corte, os aludidos *RREE 312.538 e 395.662* sinalizam a orientação desse Excelso Tribunal no sentido de que as normas da Constituição não podem ficar à mercê de um tacinho formalismo processual.

A bem da verdade, tenha-se que os precedentes aludidos e aqui demonstrados não cuidam de *erro grosseiro*. Tampouco a presente controvérsia.

A despeito da alegação de *litigância de má-fé* imputada pela Demandada, porquanto foi ajuizada no Tribunal Regional Federal da 2ª Região a Ação Rescisória n. 2003.02.01.005675-8 proposta pela União Federal (Fazenda Nacional) em face da mesma ré e objetivando rescindir a mesma sentença.

Sucedem aqui há interessantes nuances provocadas pelo sistema recursal brasileiro, mormente os recursos excepcionais (o extraordinário e o especial).

O acórdão do TRF 2 na *Apelação em Mandado de Segurança n. 0214199 (Processo originário n. 98.02.49739-8)* foi hostilizado pela União Federal (Fazenda Nacional) via recursos extraordinário e especial. Este discutindo o direito federal infraconstitucional. Aquele o direito federal constitucional. Ambos foram inadmitidos na Corte *a qua*. Essas inadmissões foram desafiadas por agravos de instrumento. No STF o referido *AI 313.481*, que ora se pretende rescindir. No STJ ganhou o número 318.157, *Relator Ministro José Delgado*.

Pois bem, no STF o aludido agravo não foi provido, mas o Relator analisou a questão constitucional controvertida. *Todavia, no STJ o agravo não foi conhecido nem foi analisada a questão federal controvertida.*

Tenha-se presente a ementa do acórdão do respectivo julgado do STJ:

(Agravos Regimentais no Agravo de Instrumento n. 318.157, Relator Ministro José Delgado, J. 23.10.2000; DJ 18.12.2000):

CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE NEGOU PROVIMENTO A AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EXAMINADA NO TRIBUNAL “A QUO”. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DO APELO EXCEPCIONAL.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com base no art. 544, § 2º, CPC entendeu não emprestar caminhada a agravo de instrumento intentado para fazer subir recurso especial, negando-lhe, assim, provimento.

2. Acórdão a quo que julgou procedente ação mandamental para fins de autorizar a recorrida a compensar o crédito presumido de IPI com o crédito a recolher ao final do processo industrial, em face da não-cumulatividade do tributo (art. 153, § 3º, II, da CF/88).

3. Ausência do necessário prequestionamento, visto que os dispositivos legais indicados como afrontados não foram abordados, em nenhum momento, no âmbito do voto-condutor do aresto hostilizado, quer implícita ou explicitamente.

4. Não se conhece de recurso especial quando a decisão atacada basileu-se, como fundamento central, em matéria de cunho eminente constitucional, com alicerce, ainda, em decisões proferidas pela Excelsa Suprema Corte.

5. Agravo regimental improvido.

No ponto que interessa. A rescisória ajuizada no TRF 2 voltou-se contra os aspectos infraconstitucionais. Como essa matéria não foi conhecida no STJ, o órgão competente era o Tribunal *a quo*. No caso das questões constitucionais, a ação foi proposta no órgão competente: o STF.

Veja-se a ementa do acórdão dessa aludida *Ação Rescisória n. 2003.02.01.005675-8 (redator para acórdão Des. Fed. Poul Erik Dyrlund, J. 09.12.2004)*:

RESCISÓRIA. COMPENSAÇÃO CRÉDITO PRESUMIDO IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE.

1 – Na seara, da análise da pretensão, colhe-se que a mesma se desdobra em duas vertentes: a) – “A questão da decadência do direito de repetir – ou aproveitar, em compensação, valores impagos por IPI – anteriormente a cinco anos da data do ajuizamento do pedido.” B) – “A questão de mérito: a impossibilidade de se repetir ou compensar o que, a título de IPI, não se pagou. Como sabemos, a empresa sustentou em seu processo original que tinha direito à compensações ou repetições de créditos do IPI, mesmo que não houvesse pago a exação nas aquisições de mercadorias que adquiriu nos últimos dez anos por serem insumos ou isentos, ou atingidos por não-incidência ou, ainda, taxados com alíquota zero. Disse impor-se tais compensações ou restituições por força do princípio da não-cumulatividade do IPI, insculpido no art. 153, § 3º, II, da CF/88.”

2 – No que concerne ao primeiro aspecto, entendo assim razão à parte autora, pois que a jurisprudência dos Tribunais Superiores, de há muito, se fixou na orientação de ser o prazo, *in casu*, quinquenal, regido pelo Decreto 20.910/32.

3 – Quanto ao segundo ângulo, a questão, quando de prolação de decisão rescindenda, ainda não havia se pacificado, o que atrai os verbetes nos. 134, da Súmula do extinto Tribunal Federal de Recursos, e 343, da Súmula do Supremo Tribunal Federal, conforme se extrai, v.g. do RE 212484, DJ 27/11/98, julgado pelo Plenário, por maioria de votos.

4 – *Julgo parcialmente procedente o pedido rescisório, com despesas processuais, e honorários compensados.*

Do relatório desse acórdão extrai-se elucidativa passagem:

Trata-se de ação rescisória interposta pela UNIÃO FEDERAL/FAZENDA NACIONAL objetivando desconstituir o acórdão da 3ª Turma, que tem a seguinte ementa:

“PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

1. Embargos de declaração interpostos com fundamento no art. 535, I do CPC, com o objetivo de suprir contradição entre datas do termo inicial para compensação de crédito presumido de IPI.

2. Induzido o julgador a erro a partir de equívoco de digitação na peça postulatória, mas constando da mesma menção ao período correto para a incidência do provimento judicial, é possível a alteração do conteúdo decisório em sede de embargos de declaração, sanando o conflito existente entre os fundamentos do acórdão e o seu decisum.

3. Embargos de declaração providos para, integrando o acórdão de fls. 206, reconhecer o alcance do direito à compensação do crédito presumido de IPI, garantido pela procedência do pedido, pelo período de dez anos, de julho de 1988 a julho de 1998.”

É de meridiana clareza a percepção de que a insurgência em relação às questões infraconstitucionais. É fora de toda dúvida que não poderia na rescisória proposta perante o STF, em face de agravo de instrumento em recurso extraordinário, que feriu matéria constitucional, rescindir decisão de mérito infraconstitucional. Eis a razão do ajuizamento de outra ação rescisória. *Não houve má-fé, mas zelo da União Federal.*

Se isso não bastasse, o CPC, no art. 17, elenca as sete hipóteses taxativas da litigância de má-fé e em nenhuma delas se encarta a conduta da União Federal (Fazenda Nacional). Diz a Lei que reputa-se litigante de má-fé aquele que:

I – deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso;

II – alterar a verdade dos fatos;

III – usar do processo para conseguir objetivo ilegal;

IV – opuser resistência injustificada ao andamento do processo;

V – proceder de modo temerário em qualquer incidente ou ato do processo;

VI – provocar incidentes manifestamente infundados; e

VII – interpor recurso com intuito manifestamente protelatório.

Ademais, a litigância de má-fé pressupõe conduta dolosa, sabidamente ilícita e com o objetivo de causar prejuízo à outra parte, bem como desrespeitadora do Judiciário. Essa conduta propositada e ilícita não pode ser imputada à Fazenda Nacional.

Em arremate, a Fazenda Nacional não aceita a injuriosa imputação de litigância de má-fé, seja porque cabível a ação rescisória perante o TRF 2 em face dos aspectos infraconstitucionais, seja porque a sua conduta não foi dolosa nem se enquadra nas taxativas hipóteses legais da litigância de má-fé.

Tenha-se presente que o não cabimento da presente ação rescisória implicará *violação ao magno princípio constitucional da igualdade*, porquanto a Demandada (Nitriflex) será a única empresa no Brasil que gozará do inconstitucional creditamento de IPI nas hipóteses de produtos não-tributados ou tributados à alíquota zero. É fora de toda a dúvida que uma das missões constitucionais do STF é a unidade do direito constitucional e a igual aplicação desse direito para todos. Além disso, haverá um desequilíbrio na concorrência, pois as demais empresas não terão esse benefício, o que causará danos à ordem econômica concorrencial.

Ora, decisões do STF não podem gerar injustiças. E aqui injustiça como desigualdade de tratamento em relação aqueles que estão em situações iguais. Seria injusto que por motivos procedimentais a Demandada não sofresse a mesma sorte de todos os demais contribuintes/litigantes. Esse, obviamente, não é o escopo do processo. Não faz parte da sagrada missão do Pretório Excelso a efetivação das injustiças.

Por derradeiro, a Fazenda Nacional está convicta do acerto de suas opções processuais e, sobretudo, de que o direito encontra-se ao seu lado, mormente em face de todos os precedentes recordados neste Memorial Analítico, *tanto nas questões de mérito (Creditamento de IPI – produtos não-tributados ou tributados à alíquota zero, RREE ns. 353.657 e 370.682)* quanto nos aspectos processuais ensejadores do cabimento e conhecimento da presente Ação Rescisória (*formalismo excessivo que afeta a prestação jurisdicional, erro no pedido que não gera nulidade, nem causa o não-provimento e supremacia e autoridade da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, RREE ns. 312.538 e 395.662*).

REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Por todo o exposto, pugna a Fazenda Nacional pelo provimento do agravo regimental interposto e, conseqüentemente, pelo conhecimento e provimento da Ação Rescisória, em homenagem ao paradigma do processo como instrumento da justiça e da supremacia e autoridade das decisões constitucionais do Supremo Tribunal Federal.

A COFINS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL

Recurso Extraordinário N. 400.479

COFINS. Instituições Financeiras. Pareceres da FEBRABAN e CONSIF. Contra-Parecer. STF. RRE n. 346.084, 390.840, 358.273 e 357.950 – Enunciado de Súmula Vinculante.

I. A CONSULTA DA CONSIF/FEBRABAN

A CONSIF – Confederação Nacional do Sistema Financeiro e a FEBRABAN – Federação Brasileira de Bancos, por seu advogado LÉO KRAKOWIACK, formularam aos professores MARCO AURÉLIO GRECO, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. E ALCIDES JORGE COSTA a seguinte consulta:

A chamada ‘COFINS’ (contribuição social para financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei Complementar n. 70/91, estabelecendo seu art. 2º que a mesma ‘incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’. Posteriormente, foi editada a Lei n. 9.718/98 que, embora também estabeleça em seu art. 2º o faturamento como base de cálculo da contribuição, dispõe no art. 3º que o ‘faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica’ declarando seu parágrafo 1º que ‘entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas’.

Considerando que a Lei n. 9.718/98 foi publicada antes da promulgação da Emenda Constitucional n. 20/98, que modificou a redação do art. 195 da Constituição Federal para outorgar competência à União Federal para instituição de contribuição social sobre receita, o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional aquele § 1º do art. 3º da referida Lei n. 9.718/98, valendo transcrever o seguinte excerto da ementa do acórdão proferido no RE n. 390.485:

‘CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI N. 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n. 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-se à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvidas e da classificação contábil adotada’

Com base nesta decisão, os diversos processos pendentes de julgamento perante o Supremo Tribunal Federal passaram a ser julgados monocraticamente por seus Ministros, com fundamento no art. 557, § 1º-A do CPC.

Ocorre, porém, que nos processos de sua Relatoria o ilustre Ministro Cezar Peluso tem proferido decisões do seguinte teor:

‘2. Consistente, em parte, o recurso, uma das teses do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (cf. RE n. 346.084-PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO; RE n. 357.950-RS, RE n. 358.723-RS e RE n. 390.840-MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, todos julgados em 9.11.2005. Ver Informativo STF n. 408, p. 1). 3. Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para, concedendo, em parte, a ordem, excluir, da base de incidência do PIS e da COFINS, receita estranha ao faturamento das recorrentes, entendido esse nos termos já suso enunciados. Custas em proporção’.

O teor desta decisão gera grande insegurança jurídica e dificuldades às empresas, seja para efetuar o levantamento de depósitos judiciais, seja para habilitar o crédito correspondente aos pagamentos indevidos com vistas à sua compensação.

Com efeito, a prevalecer o entendimento adotado pelo Ministro Peluso, além da base de cálculo da contribuição ficar sujeita a um grau de incerteza absolutamente incompatível com uma obrigação tributária, até porque como é notório diversas empresas possuem objeto social extremamente amplo, exercendo ora uma ou outra atividade, passariam a ser incluídas na base de cálculo da contribuição diversas receitas sobre as quais anteriormente ao advento da Lei n. 9.718/98 jamais se cogitou de sua incidência, como por exemplo as receitas financeiras auferidas pelas empresas 'holding'.

Nessas condições, apreciaríamos contar com o PARECER de V. Exa. A propósito das seguintes questões:

A) Qual a amplitude da base de cálculo da COFINS tal como prevista pela Lei Complementar n. 70/91? Esta base de cálculo era diferente em função da atividade desenvolvida pela empresa, de tal modo que receitas financeiras ou dividendos integrariam a base de cálculo de uma empresa 'holding' mas não a base de cálculo de uma empresa comercial ou prestadora de serviços?

B) A base de cálculo sobre qual pode exigida a COFINS na vigência da Lei n. 9.718/98, à luz do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, equipara-se à soma das receitas oriundas das atividades empresariais?

C) Receitas financeiras podem ser consideradas faturamento para efeito de incidência da COFINS sob a égide da Lei n. 9.718/98 (afastado por inconstitucional o § 1º do seu art. 3º)? Esta resposta se altera em função da empresa envolvida ser uma empresa comercial, uma prestadora de serviços, uma 'holding' ou uma instituição financeira?

D) Especificamente quanto às instituições financeiras, o fato de que no passado pagavam a contribuição ao FINSOCIAL sobre suas receitas operacionais, nos termos do art. 1º, § 1º, 'b' do DL 1.940/82, interfere na resposta ao quesito anterior ou apenas evidencia tratar-se de conceito distinto do de faturamento, previsto na alínea 'a' daquele mesmo dispositivo de lei?

E) O Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), no item 5 ('Definições') do 'Anexo sobre serviços financeiros' trata as atividades financeiras e bancárias como 'serviço financeiro'. Tal circunstância de algum modo tem o condão de caracterizar as receitas decorrentes das atividades previstas naquele Acordo como receitas de 'serviço' para efeito de incidência da COFINS?

II. AS REPOSTAS AOS QUESITOS FORMULADOS

Os ilustres pareceristas externaram, individualmente, suas respostas aos quesitos formulados pelas consulentes na ordem subsequente:

QUESITO "A".

A.1. MARCO AURÉLIO GRECO:

A base de cálculo da contribuição prevista na LC 70/91 corresponde ao faturamento assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Não. Faturamento é conceito em que a identificação da sua amplitude depende do exame de elementos objetivos e não subjetivos. Como objeto que existe em si algo não deixa de sê-lo ou passa a sê-lo em função das pessoas levadas em consideração.

Receitas financeiras e dividendos não configuram faturamento nos termos do artigo 195, I, da CF/88, seja qual for a natureza da pessoa jurídica que os auferir. Faturamento indica a cobrança de um preço a título de contraprestação num negócio bilateral.

A.2. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

Em síntese, prevendo a CF que a seguridade social será financiada por toda a sociedade (art. 195, caput), é possível admitir que a empresa deva a contribuição sobre o faturamento mesmo quando, em suas vendas, não proceda à extração de faturas. Entende-se, assim, o entendimento uniforme do STF do faturamento como receita das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (ao teor da LC 70/91), admitindo um sentido de faturamento para efeitos fiscais que alcança todas as vendas, mesmo se não acompanhadas de fatura. Mas não atinge outros numerários, aqueles que não resultam de venda, como juros, aluguéis, variações monetárias, royalties, lucros e dividendos, descontos obtidos etc. Assim, quando a jurisprudência do STF diz que a distinção entre receita bruta e faturamento não é óbice à constitucionalidade de lei que os equipare, lembrando-se dispositivos legais, até anteriores à atual Constituição (por exemplo, o DL n. 2397/87), há de se ter em conta que o que ali se opera é uma equiparação entre termos, mas tomando-se receita bruta como ‘receita bruta das vendas de mercadorias e serviços’.

A.3. ALCIDES JORGE COSTA:

A base de cálculo da COFINS, tal como prevista pela Lei Complementar n. 70/91 era o faturamento mensal, assim considerada a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza. Portanto, esta base de cálculo era o faturamento, produto da venda de mercadorias, destas e de serviços ou apenas de serviços de qualquer natureza, não se alterando em função da atividade desenvolvida pela empresa.

Assim, as empresas que não tinham faturamento por venda de serviços ou de mercadorias, como as holdings e outras não eram contribuintes da COFINS.

Entretanto, como atividade de empresas de outros ramos não envolvia faturamento, a Lei Complementar n. 70/91, em seu artigo 11, determinou um aumento de oito pontos percentuais na alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro devida instituições referidas no § 1º do artigo 22 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, a saber: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedade corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada e aberta. Portanto, a Lei Complementar 70/91 deixou claro que estas empresas não vendem mercadorias, nem serviços. Deixou claro, também, que não tendo as holdings faturamento por venda de serviços ou de mercadorias, nem constando da relação acima, não eram contribuintes da COFINS.

QUESITO “B”.

B.1. MARCO AURÉLIO GRECO:

Não. Adotar a soma das receitas oriundas das atividades empresariais como critério para determinar a amplitude do conceito constitucional de faturamento implica generalização subjetiva (basta ser pessoa jurídica) que desconsidera o tipo de atividade e a natureza da relação jurídica subjacente que enseja a respectiva cobrança. Com isto, (a) extrapola o conceito pressuposto assumido pelo artigo 195, I, da CF/88; (b) desconsidera a expressa previsão do artigo 192, § 3º que afirma que a atividade financeira não gera faturamento; e (c) implica, de forma indireta, restaurar parte do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718 que foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

B.2. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

A base de cálculo sobre a qual pode ser exigida a COFINS na vigência da Lei n. 9.718/98, à luz do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, restringe-se apenas à receita oriunda efetivamente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

B.3. ALCIDES JORGE COSTA:

Em vista do decidido pelo STF, no RE n. 390.840, a base de cálculo sobre a qual pode ser exigida a COFINS não se equipara à soma das receitas oriundas das atividades empresariais, mas limita-se à receita oriunda de venda de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

QUESITO “C”.

C.1. MARCO AURÉLIO GRECO:

Não. Faturamento supõe a existência de um preço recebido no bojo de uma relação contraprestacional que encontra na venda de mercadorias e nas prestações de serviços sua mais nítida materialização. Receitas financeiras não atendem aos requisitos para configurar faturamento.

Não. A noção de faturamento se apóia em elementos objetivos (‘algo é’) independente da pessoa que o auferir. Receita financeira não passa a ser faturamento pelo fato de ser auferida por pessoa de distinto objeto social.

C.2. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

Receitas financeiras não podem ser consideradas faturamento para efeito de incidência da COFINS sob a égide da Lei n. 9.718 (afastado por inconstitucionalidade o § 1º do seu art. 3º). Esta resposta não se altera em função da empresa envolvida ser uma empresa comercial, uma prestadora de serviços, uma ‘holding’ ou uma instituição financeira.

A chamada receita operacional tem a ver com todos os valores financeiros cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária. Daí decorre que receita bruta e receita operacional não se identificam inteiramente.

Trata-se da distinção entre receita bruta em sentido estrito, equivalente à fonte constitucional faturamento, e receita em termos de receitas operacionais. Receita bruta é das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza. Diferente dela são as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas. A equivalência a faturamento, em seu sentido constitucional, cabe apenas ao que se denomina receita bruta.

Entende-se, nesses termos, que a expressão receita operacional, se aplicada a faturamento no sentido constitucional, se refere apenas àquela obtida por efeito do funcionamento da sociedade empresária, mas tão somente mediante a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza.

C.3. ALCIDES JORGE COSTA:

Receitas financeiras não podem ser consideradas faturamento para efeito de incidência da COFINS sob a égide da Lei n. 9.718/98, afastado que foi, por inconstitucional o § 1º do seu artigo 3º. Esta resposta não se altera pelo fato de a empresa envolvida ser uma holding, uma instituição financeira ou uma prestadora de serviços.

QUESITO “D”.

D.1. MARCO AURÉLIO GRECO:

Apenas evidencia tratar-se de conceito distinto. Exatamente porque não se reconhecia haver faturamento nesta hipótese é que foi necessário utilizar outro conceito, mais abrangente (receita bruta) para alcançar as receitas auferidas por tais instituições e resultantes de suas atividades típicas.

D.2. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

A questão já foi abordada nas observações preliminares. Entendo que o art. 1º, § 1º, ‘b’ do DL 1940/82 na redação que lhe foi conferida pelo DL n. 2397/87, art. 22, evidencia-se a distinção entre receita bruta em sentido estrito, equivalente à fonte constitucional faturamento, e receita em termos de receitas operacionais. Ali está disposto que receita bruta é das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza (art. 22, par. 1º, alínea a). Diferentemente dela são as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas (alínea b), bem como as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas (alínea c). A equivalência a faturamento, em seu sentido constitucional, cabe apenas ao que, no referido artigo, se denomina receita

bruta. Aliás, sendo faturamento uma figura originária do direito comercial, a questão foi apreciada, no sentido exposto, pelo STF, ao julgar a constitucionalidade do art. 28 da Lei n. 7738/89, no RE 150.755 – PE (RTJ 149/259).

D.3. ALCIDES JORGE COSTA:

A resposta é negativa. O FINSOCIAL era outro tributo, de modo que a base de cálculo da COFINS não guarda relação direta com a daquele tributo, cujo exame se fez neste trabalho como ilustração história.

Ademais, o parágrafo 1º do artigo 1º do Decreto-lei 1940/82, na redação do Decreto n. 2397/87, apenas evidenciou que faturamento (letra ‘a’) não se confunde com receita operacional (letra ‘b’).

QUESITO “E”.

E.1. MARCO AURÉLIO GRECO:

Não. A mesma palavra pode assumir sentidos diferentes em função do contexto em que se insere. O termo ‘serviço’ utilizado no GATS não encontra uma definição que indique sua amplitude. Por tratar-se de um Acordo internacional de que participam vários Países as palavras são utilizadas num sentido tão abrangente que permita o consenso sobre o mérito negociado.

Por exemplo, em países como os europeus, a noção de ‘serviço’ para fins tributários é obtida por exclusão, enquanto no Brasil o é por inclusão. Distintos critérios de identificação implicam em distintos âmbitos circunscritos.

O sentido do termo ‘serviço’ deve ser aferido à luz da norma constitucional ou legal que o utiliza considerando seu contexto e a continuidade de significado que emana de sua história.

E.2. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.:

A questão levantada refere-se à hipótese de a definição constante do referido Anexo, por integrar um acordo internacional de que fez parte o Brasil, deve ser vinculante de modo prevalecente para a legislação tributária brasileira, por força do CTN, art. 98, e da própria CF, art. 5º, par. 2º. Assim, sendo as atividades financeiras definidas como serviço, elas estariam incluídas na definição de receita bruta como a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza.

Antes de mais nada é preciso entender que essa prevalência de tratados e convenções internacionais não cabe em face da própria Constituição. Assim, quando a definição de um conceito tem a ver com a discriminação de competências constitucionais e é para elas relevante, é o conceito constitucional que prevalece sobre qualquer outro, definido em nível infraconstitucional, caso do GATS.

E, para tributação dos serviços, a Constituição Federal reservou competência exclusiva para os Municípios (art. 156 – IV: serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar), salvo os indicados na competência dos Estados (art. 155, II: prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). Ou seja, justamente para efeitos da legislação tributária, serviço é um conceito constitucional.

Ademais, a questão está posta em cima de um equívoco. Não se trata de saber se o conceito de serviço financeiro integra a expressão serviços de qualquer natureza, conforme a definição legal de receita bruta, mas se faz parte da definição constitucional de faturamento.

Portanto, independentemente da questão referente à definição das atividades financeiras como serviço, pelo GATS e do conceito constitucional de serviço na competência tributária de Municípios e Estados, o problema relativo à COFINS está antes na definição de faturamento e não de receita bruta. Nesses termos, conforme o Ministro

Pertence, ‘a partir da explícita vinculação genética da contribuição social de que cuida o art. 28 da Lei 7738/89 ao FINSOCIAL, é na legislação desta, e não alhures, que se há de buscar a definição específica da respectiva base de cálculo, na qual receita bruta e faturamento se identificam’. E nessa legislação (DL n. 2397/87, art. 22, par. 1º),

como já exposto, está disposto que receita bruta é das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza (alínea a), dela distinguindo-se e dela excluindo-se as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a ela equiparadas (alínea b), bem como as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas (alínea c). Tais rendas e receitas constituem receita enquanto quantidade de valor financeiro, originários de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado.

Vale dizer, ainda que se entendesse que o conceito constitucional de serviço pudesse agasalhar, para efeito de discriminação de competências tributárias, os serviços efetivamente prestados por instituições financeiras (como o serviço de cobrança de duplicatas, o serviço de emissão de talão de cheques e outros), as demais receitas operacionais das instituições financeiras (receitas financeiras e outras) estão excluídas do conceito de receita bruta em sentido estrito para efeito de sua subsunção ao conceito constitucional de faturamento. Não há, pois, como subsumir as demais atividades financeiras à expressão: serviços de qualquer natureza”.

Se o GATS denomina as atividades bancárias de serviço, isto poderia até significar a inclusão daquelas atividades no conceito de receita bruta em sentido extenso, (‘a receita’) mas não significaria sua absorção no conceito constitucional de faturamento (‘o faturamento’).

Mesmo essa hipótese tem de ser interpretada à luz do próprio GATS. As definições nele constantes são estabelecidas “for the purposes of this Annex” (Agreement on subsidies and countervailing measures, Annex on Financial Services, 5. Definitions). Os referidos purposes referem-se às atividades conduzidas por um banco central ou autoridade monetária ou de tarifas e também às atividades que formam parte do sistema legal de seguros sociais ou de planos de aposentadoria pública. Quanto a estas, o sentido é de atividades conduzidas pela entidade pública para as contas ou relacionadas com a garantia ou uso de recursos financeiros do Governo (Annex, 1., b, itens (i), (ii) e (iii). Ou seja, a definição de atividades financeiras como serviço tem a ver com o acesso ao mercado, a eliminação de direitos de monopólio e “financial services purchased by public entities” (Understanding on Commitments in Financial Services, B, 1, 2). Ou seja, em questão está a cláusula da nação mais favorecida no que diz respeito à venda ou aquisição de recursos financeiros mediante operações com bancos e entidades equiparadas, realizadas com estes por uma entidade pública em seu território (valho-me do The Results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations, World Trade Organization, Geneva, 1995, p. 356, 478).

Ora, o fato de se tratar a atividade financeira e bancária como ‘serviço financeiro’ não altera o núcleo conotativo da definição de receita bruta para efeito de equiparação a faturamento em sentido tributário: vendas.

O GATS define a atividade em termos de aquisição e uso de recursos bancários, não de tributação de receitas de entidades financeiras. Não há como transferir a definição efetuada para aquele propósito para outro âmbito. Isso significaria, a tomar a transferência em toda a sua extensão, que a própria disciplina civil e comercial das operações bancárias teria de ser inteiramente revista, o que é um manifesto absurdo.

Ou seja, ainda que se denomine de ‘serviço financeiro’ a atividade financeira e bancária, o que importa é que o custo de operações ativas e a remuneração das operações passivas praticadas pelas instituições financeiras na exploração da intermediação de dinheiro na economia não constituem receita da venda de serviços em termos de receita bruta em sentido estrito, como base de cálculo equiparada a faturamento. E em nada altera essa conclusão o disposto no art. 98 do CTN, segundo o qual os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, devendo ser observados pela que lhes sobrevenha. Afinal, a utilização da definição do GATS referente à aquisição de recursos financeiros junto a bancos para qualificar sua receita para efeitos tributários é uma extensão indevida, por força da confusão que se estabelece entre as finalidades do Acordo e os objetivos constitucionais de definição de base de cálculo para tributos previstos pela CF.

E.3. ALCIDES JORGE COSTA:

A resposta é negativa. As definições do Anexo do GATS sobre o que considera serviços financeiros, limitam-se ao âmbito do próprio acordo, como nele mesmo está expressamente dito.

Essas as respostas que cada um dos eminentes pareceristas deu às perguntas das consulentes.

III. A ARGUMENTAÇÃO DE MARCO AURÉLIO GRECO

O seu argumento central é o de que “*instituição financeira não possui faturamento*”. Instituição financeira entendida como “a pessoa jurídica cuja atividade principal é a concessão de crédito (em suas múltiplas modalidades) e em função do que auferir juros e demais receitas correlatas”.

Afirma que “a inexistência de faturamento, no sentido adotado pelo art. 195, I, CF/88, aplica-se em relação às receitas típicas de tais entidades e não a todas e quaisquer receitas que possam auferir”.

Nada obstante, explica: “ao prestar serviços pelos quais cobra preço, a instituição sujeita-se à incidência das contribuições ao PIS e da COFINS como qualquer outro prestador. Portanto, nesta dimensão, a instituição financeira tem faturamento.”

Nessa linha: “*o cerne é saber se o conceito de faturamento alcança sua receita típica, vale dizer, os juros, comissões e outras receitas direta ou indiretamente vinculadas à concessão do crédito*” – negritamos.

À luz da redação originária do art. 195 do Texto Constitucional, “só poderão ser alcançadas pelas contribuições as hipóteses que reúnam, ao mesmo tempo, as qualidades de ser um ‘empregador’ que tenha ‘faturamento’, pague ‘salário’ e obtenha ‘lucro’”. Portanto, “o Constituinte deliberou deixar de fora do âmbito de incidência todas as hipóteses ali não previstas – embora existentes no plano concreto. Atingir esta, só por nova fonte de custeio”.

Aduz que “independente da amplitude que se pretenda dar ao termo utilizado no artigo 195, I da CF/88, a própria Constituição faz questão de dizer explicitamente que a receita típica obtida com o desempenho desta atividade empresarial não configura ‘faturamento’, por ter outra natureza”.

Menciona a existência de um capítulo constitucional específico sobre o Sistema Financeiro que descia a minúcias várias e reconhecia existirem “taxas de juros” cobradas pelos Bancos, que eram tão relevantes que foram limitadas percentualmente (os famosos 12% do art. 192, § 3º, em sua redação originária). Daí, segundo Marco Aurélio Greco, estava “muito nítido que o Constituinte *reconhece expressamente* que a *atividade típica das instituições financeiras implica auferir JUROS e não faturamento*.”

Por isso, afirma: “a CF utilizou, ao definir a competência legislativa do art. 195, I, um termo (faturamento) que não alcançasse a figura dos juros, apesar de ser a mais típica receita oriunda do exercício dessa atividade empresarial (concessão de crédito). Portanto, continua o parecerista, “o que define faturamento no âmbito constitucional não é tratar-se de um ingresso oriundo de atividade empresarial típica e, ainda que o fosse, neste conceito certamente não se incluiria a receita típica das instituições financeiras, por força da expressa distinção instaurada pela Constituição Federal nos dois dispositivos mencionados”.

Em reforço de sua argumentação, recorda que a ECR n. 1 determinou fosse o PIS calculado “sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza”. Para Marco Aurélio Greco, o Constituinte reconheceu expressamente que o conceito de faturamento não alcança as receitas típicas das instituições abrangidas pelo inciso V do artigo 75 do ADCT.

Também busca apoio no inciso III do § 2º do art. 149 (introduzido pela EC 33/2001) que contempla três bases de cálculo para as contribuições: o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação. Isso porque, segundo sua visão, “a previsão se justifica, porque há pessoas jurídicas que, no desempenho de suas atividades empresariais, auferem receita sem que esta configure faturamento, a justificar uma legislação específica”, como por exemplo o art. 12 da Lei n. 9.715/98.

E tem como terceira perna de seu tripé argumentativo, o próprio art. 195 quando, ao enumerar as demais contribuições que irão custear a seguridade social, refere no inciso III a contribuição “sobre a receita de concursos de prognósticos”. Assim, continua, “a exploração dos concursos de prognósticos pode se dar empresarialmente, de modo que o sentido de faturamento fosse amplo, a ponto de alcançar qualquer receita oriunda de atividade empresarial, não haveria sentido para o inciso III, pois já estaria abrangido pelo inciso I (debaixo da cláusula ‘faturamento’)”.

Ou seja, ao concluir, “a análise sistemática da CF/88, na sua formulação original e nas Emendas que sofreu, indica – consistentemente – que o conceito de faturamento acolhido no artigo 195, I não alcança – pelo menos – a receita das instituições financeiras oriunda de sua atividade típica (concessão de crédito)”.

No tocante ao conceito de faturamento, assinala que “é um conceito determinado objetivamente (qualidades da realidade) e não subjetivamente (qualidades da pessoa)”. Assim, continua, “se determinada verba não configura faturamento quando vista da perspectiva objetiva, não será o fato de este mesmo tipo de verba ser auferido por outra pessoa jurídica que a tornará integrante do conceito faturamento. A natureza de uma verba – para fins de configurar, ou não, faturamento – não se transmuda ao sabor das pessoas que a recebem”.

Daí conclui que se “o recebimento de juros e outras receitas financeiras por pessoa jurídica que desenvolve atividade industrial ou comercial não integra o conceito constitucional de faturamento. Ora, por este tipo de receita estar fora do âmbito do conceito, assim permanece em toda e qualquer situação, seja qual for a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica. A falta de um elemento objetivo não é suprida pela alteração do elemento subjetivo”.

Indaga: qual sentido de faturamento foi adotado para fins de incidência? A sua resposta é no sentido de que “a análise da legislação aponta previsão que *confirma que as instituições financeiras não possuem faturamento ao auferirem as receitas típicas de sua atividade empresarial*”. Marco Aurélio Greco defende a “*inaplicabilidade do conceito de faturamento às receitas oriundas da sua atividade empresarial típica, posto que a Constituição as afasta de sua abrangência.*”

Invoca o disposto no art. 11 e seu parágrafo único da Lei Complementar n. 70/91, “que exclui as instituições financeiras do pagamento da contribuição social sobre o faturamento”, bem como as isenções concedidas nos arts. 6º e 7º da referida Lei. Segundo ele, o legislador reconheceu que a receita oriunda dessa específica atividade *encontra-se fora do âmbito de incidência da contribuição* por não ser alcançada pelo artigo 195, I, da CF/88.

Diz que “A própria LC 70/91 reconheceu que as receitas típicas da atividade financeira não poderiam ser alcançadas pela contribuição, exatamente por não pertencerem ao conjunto de hipóteses abrangidas pelo conceito de faturamento consagrado no artigo 195, I, da CF/88, qualquer que fosse sua amplitude”.

Ao seu sentir, O “preço” está no núcleo do conceito pressuposto de “faturamento”. Assevera que a Constituição não define expressamente faturamento, mas dele exclui os juros e as receitas correlatas à concessão de crédito. O sentido corrente é: “*faturar para cobrar um preço*”.

Informa que o legislador abandonou o conceito de faturamento (circunscrito a “preço”) e optou por um mais abrangente (receita bruta) “que não é sinônimo de faturamento, por alcançar até mesmo situações em que não há preço, mas que geram ingresso financeiro positivo ao patrimônio da pessoa jurídica”. Afirma que “o conceito que pode alcançar o produto da atividade econômica típica das instituições financeiras é o conceito de ‘receita’ (mais amplo) e não o de ‘faturamento’ (mais estreito)”.

Assinala que “a pretensão de tributar genericamente tudo que compõe a receita extrapola o conceito constitucional de faturamento, pois nem toda receita auferida pela pessoa jurídica advém de contratos bilaterais de cunho contraprestacional nem envolve cobrança mediante um instrumento específico que materializa a exigência de um ‘preço’. Não é o fato de determinada receita resultar da exploração do objeto social da pessoa jurídica que, *ipso facto*, determina estarmos diante de faturamento”.

Ao seu juízo, o entendimento de que o conceito de faturamento pressuposto pela CF/88 seria o de receita bruta por força do artigo 187, I da Lei das S/A o que implicaria abranger a ‘soma das receitas oriundas das atividades empresariais’, restauraria a eficácia do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, julgado inconstitucional pelo STF.

Isso porque, entende, “a receita típica da pessoa jurídica que se dedica à concessão de crédito em suas diversas modalidades (embora abrangida pelo artigo 187, I da Lei das S/A) *é expressamente excluída pela Constituição do conceito de faturamento* e, portanto, não é através de uma forma indireta (via conceito societário) que se pode aportar a um sentido mais abrangente que o resultante do artigo 195, I da CF/88”.

Por fim, visita o GATS para dizer que o termo “serviço” constante nessa norma internacional não poderia ser transplantável para o ordenamento jurídico brasileiro, pois esse termo tem significações distintas em vários países, mormente os europeus e, por conseguinte, não pode servir de autorização para se tributar os “serviços financeiros” prestados pelas instituições financeiras em face de suas atividades financeiras.

Após extensa análise, Marco Aurélio Greco respondeu aos quesitos que lhes formularam as consulentes, conforme já demonstrado.

IV. A ARGUMENTAÇÃO DE TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.

Segundo Tercio Sampaio Ferraz Jr., a questão nuclear da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98 está localizada no sentido atribuído pelo legislador ao conceito de receita bruta, ao qual a expressão constitucional faturamento fora equiparada.

A partir das categorias da semiótica, faz uma análise semântica, sintática e pragmática dos conceitos de receita, faturamento e serviço e surpreende a liberdade de conformação do legislador infraconstitucional que estaria algemado aos conceitos estipulados pelo legislador constitucional, sem descurar das mudanças sócio-econômicas subjacentes.

Perspectiva que “a definição de faturamento e de receita, portanto, não é um instrumento tópico, que possa variar de política para política e de momento para momento, mas tem uma dimensão pragmática ostensiva que limita a estipulação discricionária: ela recupera a validade das práticas sociais e das

decisões jurisprudenciais, evitando que elas se tornem imprestáveis num procedimento de interpretação constitucional”. Em reforço dessa perspectiva, se fia nos entendimentos dos Ministros Marco Aurélio, Octávio Gallotti e Luiz Gallotti.

Nessa linha, aduz que para o STF a equiparação de *receita bruta* a *faturamento* se alicerça no atributo *venda*. Daí que a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços é o faturamento, em uma interpretação extensiva.

Deduz que a declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98 se deveu à tentativa do legislador ordinário em equiparar o faturamento (receita bruta) à receita, esta que tem como atributo essencial auferir quaisquer valores. O faturamento (ou a receita bruta) é o ingresso de valores mediante a venda de mercadoria e serviços. A receita é o ingresso de quaisquer valores.

O parecerista lança mão da teoria do “legislador racional” e exprime alguns de seus postulados:

- a) o legislador não cria normas impossíveis de serem executadas, daí por que não se pode desejar que alguém realize ou deixe de realizar o mesmo ato;
- b) o legislador não cria normas sem algum propósito, do qual decorre a razoabilidade de seus comandos;
- c) as condutas exigidas ou permitidas nas normas são aptas a levar os sujeitos normativos à consecução dos propósitos da regulação (coerência entre meios e fins);
- d) a vontade do legislador é unitária, de forma que as regras estão sistematicamente relacionadas;
- e) a vontade do legislador é completa, no sentido de que soluciona todos os casos por ele reputados como relevantes;
- f) o legislador é rigorosamente preciso e não cria normas inócuas ou redundantes.

Nesse sentido, continua, “o novo dispositivo trazido pela EC 20/98 reforça a tese de que, na Constituição Federal, mormente para efeitos fiscais, faturamento e receita são conceitos distintos, ainda que ou um ou outro possam configurar base de cálculo de contribuição social”. Nessa perspectiva, a EC 20/98 alargou a base de cálculo da COFINS ao introduzir a expressão “receita”. Por essa razão, há uma diferença significativa entre a classe genérica receita e a receita em sentido estrito. Isso porque, antes da EC 20/98, faturamento se equivaleria à receita bruta das vendas de mercadorias e serviços (receita em sentido estrito).

Acolhe a expressão *receita* como “as quantidades de valor financeiro, originários de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes de resultado, conforme o tipo de atividade por ela exercida”.

Ao seu juízo a decisão do STF “ao declarar a inconstitucionalidade do par. 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, não tenha sido redefinir o conceito constitucional de faturamento, mas sim o de rechaçar a definição legal de receita bruta estabelecida pelo par. 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, por ser esta inadequada àquela expressão constitucional”.

Entende a receita operacional como “a receita bruta de tais vendas ou negócios, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: *royalties*, aluguéis, rendimento de aplicações financeiras, indenizações etc.”.

Socorre-se do magistério de Bulhões Pedreira para quem receita “é o valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito do funcionamento da sociedade empresária. As quantidades de valor financeiro que entram no patrimônio da sociedade em razão do seu financiamento e capitalização não são receitas; na transferência de capital de terceiros a sociedade adquire apenas o poder de usar o capital; na de capital próprio adquire a propriedade de capital destinado a aumentar seu capital estabelecido”.

Com esteio nesse magistério, informa que receita e resultado não se confundem: o segundo é mais extenso (conceito denotativo) que o primeiro. Ou seja, conclui, por força dessa distinção será possível dizer que receita tem a ver com valores cuja propriedade, sendo adquirida por força do funcionamento da empresa (atividade típica, receita operacional), excluiria a receita não operacional.

Afirma que “o conceito de receita, como nova fonte instituída pela EC 20/98, é que significaria quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do resultado: todas as receitas operacionais. Afinal, da receita operacional se excluem os valores que constituem a receita não operacional, os que entram no patrimônio da sociedade por força de financiamento e capitalização, o capital de terceiros do qual a empresa tem apenas o uso”.

Assim, entende correta a interpretação do Ministro Carlos Britto que restringe a expressão receita operacional àquela obtida mediante a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza.

Nessa trilha, diz que “há de se concluir, em suma, que receitas oriundas da atividade típica da pessoa jurídica – receitas operacionais – não podem ser consideradas faturamento para efeito de incidência da COFINS sob a égide da Lei n. 9.718/98 (afastado por inconstitucional o § 1º do seu art. 3º)”. Isto independentemente de ser uma empresa comercial, uma prestadora de serviços, uma “holding” ou uma instituição financeira”.

Após examinar os conceitos de receita e faturamento, o parecerista visita o conceito de serviço.

Afirma que a Constituição (art. 156, IV) reservou competência exclusiva aos Municípios a tributação dos serviços, ressalvada a competência estadual (art. 155, II) relacionada as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações.

Com esteio em precedentes do STF (RREE ns. 100.779 e 116.121), entende que as instituições financeiras prestam serviços, como o de cobrança de duplicatas, de emissão de talões de cheque e outros do mesmo gênero, mas isso não faz das atividades financeiras um serviço.

Por fim, diz que “ainda que se entenda que o conceito constitucional de serviço possa admitir tal os serviços efetivamente prestados pelas instituições financeiras, as demais receitas operacionais das instituições financeiras (receitas financeiras e outras) estão excluídas do conceito de receita bruta em sentido estrito para efeito de sua subsunção ao conceito constitucional de faturamento. Não há, pois, como subsumi-la à expressão: serviços de qualquer natureza”.

Após extensa análise, Tercio Sampaio Ferraz Jr. Concede as respostas aos quesitos que lhes formularam as consultantes e já expostas neste Memorial.

V. A ARGUMENTAÇÃO DE ALCIDES JORGE COSTA.

Alcides Jorge Costa inaugura o seu parecer com uma análise da base de cálculo do FINSOCIAL para uma adequada compreensão da base de cálculo da COFINS e recordando os enunciados legais e os precedentes do STF sobre tributo não mais vigente. Segundo esse parecerista, o texto legal não considerava prestadoras de serviços as instituições financeiras e as sociedades seguradoras, tanto que delas cuidava no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei n. 1940/82.

Visita o PIS e conclui que para a LC n. 7/70 as instituições financeiras e as sociedades seguradoras não tinham faturamento. A elas se equiparavam as empresas que não vendiam mercadorias. Três eram as espécies de contribuintes do PIS: os que realizavam venda de mercadorias, os que não realizavam venda de mercadorias e as instituições financeiras e seguradoras.

Assevera que a pessoa jurídica que não tivesse faturamento não era contribuinte da COFINS, nos termos da LC n. 70/91. Daí que as instituições financeiras, nas suas atividades típicas (excetuados os serviços prestados, que são, *v.g.* os sujeitos ao ISS), e companhias de seguro não têm faturamento; logo não eram contribuintes da COFINS.

Segundo o articulista, não se houve falar em faturamento das instituições financeiras, mesmo na linguagem comum, diversamente do que sucede com as demais empresas. O mesmo sucede em relação às “holdings” que também não têm faturamento.

Entende que a EC 20/98 seria inútil se faturamento e receita tivessem o mesmo significado, pois a partir dessa Emenda alterou-se a base de cálculo do tributo.

Após visitar o voto do Ministro Peluso no RE 390.840, insiste que não há que se falar em receita bruta de venda de mercadorias e serviços, como faturamento, em se tratando das instituições financeiras e recorda a distinção na legislação do FINSOCIAL.

Aduz que “inexiste receita proveniente de faturamento, a não ser aquela relativa à prestação de serviços que enseja o que é chamado de tarifas: emissão de talão de cheques, transferências eletrônicas etc. Mas estes serviços de forma alguma dizem respeito à atividade essencial das instituições financeiras, que não é nem de venda de mercadorias, nem de prestação de serviços”.

Ao analisar o GATS, informa que as definições contidas nesse acordo acerca dos serviços financeiros são apenas para os fins que contempla, inviável, portanto, transportá-las para o campo do direito tributário. Ademais, continua, nos termos do sistema tributário constitucional, compete aos Municípios a tributação dos serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, notando-se que a lei complementar pertinente não arrola as atividades financeiras propriamente ditas entre os serviços.

Esses são os principais argumentos de Alcides Jorge Costa, cujas respostas aos quesitos formulados pelas consultantes também foram colacionadas neste Memorial.

VI. A GÊNESE DA COFINS NO STF – O FINSOCIAL

É curial buscar no antigo FINSOCIAL a gênese da COFINS. Visitam-se as principais decisões do STF que analisaram essa mencionada contribuição que já não vigora mais em nosso sistema jurídico-

tributário. É imperioso afiançar que não pretendemos rediscutir a COFINS, mas recordar as premissas que informaram as decisões da nossa Suprema Corte, desde o FINSOCIAL.

O FINSOCIAL foi instituído pelo Decreto-Lei n. 1940, de 25.05.1982, como uma contribuição social “destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor” (art.1º), com suporte no art. 21, § 2º, I, CF de 1967, na redação da Emenda Constitucional n. 8/77.

Na redação originária, o FINSOCIAL incidia sobre “a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras” – negritamos e sublinhamos.

Posteriormente houve alteração da base de cálculo do FINSOCIAL, que passou a ser incidente sobre (nova redação do art. 1º, § 1º, DL 1.940/82):

a) 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;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

c) as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

Com o advento da nova ordem constitucional em 05.10.1998, o FINSOCIAL foi mantido por força do art. 56 do ADCT e posteriormente revogado pela Lei Complementar n. 70/91, instituidora da COFINS, em obediência ao art. 195, I, CF.

O STF enfrentou o tema da base de cálculo do FINSOCIAL e conceituou, para fins tributários, o significado de receita, receita bruta e faturamento em dois importantes julgados que sempre merecem recordação: o *RE n. 150.755* (julgado em 18.11.1992) e o *RE n. 150.764* (julgado em 16.12.1992).

Eis a ementa do *RE n. 150.755* (redator p/ o acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.1993):

I. Controle de constitucionalidade das leis em recurso extraordinário e o problema do Finsocial exigível das empresas de serviço.

1. O recurso extraordinário e mecanismo de controle incidente da constitucionalidade de normas, cujo âmbito material, portanto, não pode ultrapassar o da questão prejudicial de inconstitucionalidade de solução necessária para assentar premissa da decisão do caso concreto.

2. Conseqüente limitação temática do RE, na espécie, a questão da constitucionalidade do art. 28 da L. 7.738/89, única, das diversas normas jurídicas atinentes ao Finsocial, referidas no precedente em que fundado no acórdão recorrido, que é prejudicial da solução deste mandado de segurança, mediante o qual a impetrante – empresa dedicada exclusivamente a prestação de serviços –, pretende ser subtraída à sua incidência.

II. Finsocial: contribuição devida pelas empresas dedicadas exclusivamente a prestação de serviço: evolução normativa.

3. Sob a Carta de 1969, quando instituída (DL. 1940/82, art. 1º, par. 2º), a contribuição para o Finsocial devida pelas empresas de prestação de serviço – ao contrário das outras modalidades do tributo afetado a mesma destinação –, não constituía imposto novo, da competência residual da união, mas, sim, adicional do imposto sobre a renda, da sua competência tributária discriminada (STF, RE 103.778, 18.9.85, Guerra, RTJ 116/1138).

4. Como imposto sobre renda, que sempre fora, e que dita modalidade de Finsocial – que não incidia sobre o faturamento e, portanto, não foi objeto do art. 56 ADCT/88 – foi recebida pela Constituição e vigeu

como tal até que a L. 7.689/88 a substituiu pela contribuição social sobre o lucro, desde então incidente também sobre todas as demais pessoas jurídicas domiciliadas no País.

5. O art. 28 da L. 7.738 visou a abolir a situação anti-isonômica de privilégio, em que a L. 7.689/88 situara ditas empresas de serviço, quando, de um lado, universalizou a incidência da contribuição sobre o lucro, que antes só a elas onerava, mas, de outro, não as incluiu no raio de incidência da contribuição sobre o faturamento, exigível de todas as demais categorias empresariais.

III. *Contribuição para o Finsocial exigível das empresas prestadoras de serviço, segundo o art. 28 L. 7.738/89: constitucionalidade, porque compreensível no art. 195, I, CF, mediante interpretação conforme a Constituição.*

6. O tributo instituído pelo art. 28 da L. 7.738/89 – como resulta de sua explícita subordinação ao regime de anterioridade mitigada do art. 195, par. 6., CF, que delas é exclusivo – é modalidade das contribuições para o financiamento da seguridade social e não, imposto novo da competência residual da união.

7. Conforme já assentou o STF (RREE 146.733 e 138.284), as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas por lei ordinária, quando compreendidas nas hipóteses do art. 195, I, CF, só se exigindo lei complementar, quando se cuida de criar novas fontes de financiamento do sistema (CF, art. 195, par. 4º).

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 a noção corrente de “faturamento” das empresas de serviço.* – (grifo nosso).

Discutia-se nesse julgado o direito das empresas prestadoras de serviços de recolher o FINSOCIAL nos termos fixados pelo art. 1º, § 2º do DL 1.940/82, em face da suposta inconstitucionalidade do 28 da Lei n. 7.738/89, que alterara a base de cálculo e alíquota desse tributo. Eis o teor do aludido art. 28: *“Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizem exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta”.*

No voto vencedor do acórdão, da lavra do Ministro Sepúlveda Pertence, há passagem extraída de Memorial confeccionado por Gilberto de Ulhoa Canto e João Dodsworth Cordeiro Guerra, de caráter extremamente didático:

14. [...]

O FINSOCIAL incidia à alíquota de 0,5% sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizavam vendas de mercadorias, bem como das instituições financeiras e sociedades seguradoras (art. 1º, § 1º). As empresas que se dedicavam exclusivamente à prestação de serviços sujeitavam-se ao FINSOCIAL à alíquota de 5% sobre o imposto de renda por elas devido, ou como se devido fosse (art. 1º, § 2º).

Portanto, já na sua origem, o FINSOCIAL tinha *duas* incidências genéricas e bases de cálculo distintas (receita bruta e imposto de renda) e *quatro* categorias diversas de contribuintes (vendedores de mercadorias ou de mercadorias e serviços, instituições financeiras, sociedades seguradoras e empresas exclusivamente prestadoras de serviços).

O DL n. 2.397/86 manteve e explicitou os quatro tipos de bases de cálculo (e as correspondentes quatro categorias de contribuintes) do FINSOCIAL já constantes da legislação anterior: a) receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços; b) rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas; c) receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas; d) imposto de renda devido (ou como se devido fosse) pelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

[...].

Em seu voto, o Ministro Pertence recordou o art. 56 do ADCT/CF/88 (*Até que a lei disponha sobre o art. 195, I, a arrecadação decorrente de, no mínimo, cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota da contribuição de que trata o Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, alterada pelo Decreto-Lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983, pelo Decreto nº 91.236, de 8 de maio de 1985, e pela Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a*

integrar a receita da seguridade social, ressalvados, exclusivamente no exercício de 1988, os compromissos assumidos com programas e projetos em andamento), e o interpreta nesse sentido:

18. A referência à alíquota de seis décimos percentuais – então vigente, por força do DL. 2.413/88, para as contribuições para o Finsocial sobre a receita bruta, objeto do art. 1º, § 1º, do DL. 1.940/82 – fez indubitado que o campo normativo da regra transitória não se estendia àquele outro tipo de contribuição – adicional do imposto de renda devido exclusivamente pelas empresas prestadoras de serviço, objeto do § 2º do art. 1º, do mesmo diploma: nisso, estão todos os acordos, a começar do voto do Ministro Relator.

[...]

20. Da contribuição das empresas de serviço sob a forma de adicional de imposto de renda – perdoe-se a insistência –, simplesmente não cuidou o art. 56 ADCT: silenciou a respeito. Silêncio do qual, por si só, nem é dado concluir que haja caducado com o advento da Constituição, nem que por ela haja sido recebida.

O Ministro Pertence visitou o art. 9º da Lei n. 7.689/88 (*Ficam mantidas as contribuições na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal*), Lei que instituiu a CSLL – contribuição social sobre o lucro, e aduziu:

28. Onde a L. 7.689/88 interessa diretamente à vigência do Finsocial das empresas exclusivamente prestadoras de serviço, não é no referido art. 9º, mas sim, no ponto em que criou, nos arts. 1º a 8º, a contribuição para a seguridade social incidente sobre o lucro de todas ‘as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária’: aqui, sim, a opinião dominante é no sentido de que, ao não excetuar as empresas de serviço da contribuição sobre o lucro –, a L. 7.689/88 implicitamente revogou o art. 1º, § 2º, do DL. 1.940/82, que lhes impunha – já com destinação predominante ao financiamento da seguridade social – um adicional do imposto de renda que, por isso, já substanciava contribuição sobre o lucro.

[...]

30. Daí resultou, contudo, uma situação de privilégio para as empresas de serviço, iguais às demais na contribuição social sobre o lucro (L. 7.689/88, art. 1º a 8º), mas excluída da carga sobre o faturamento, imposta a todas as outras.

31. Donde a superveniência do art. 28 da L. 7.738/89, este, na verdade, o único de relevo decisivo para o caso concreto. [...]

O Ministro Pertence surpreende o tema da *isonomia tributária* e assinala, em relação ao referido art. 28 da Lei n. 7.738/89:

32. O preceito, logo se percebe, *visou a abolir o privilégio gerado pela Lei n. 7.689/88, em favor das empresas de serviço, situação anti-isonômica de mais que duvidosa constitucionalidade*, à vista não só do princípio geral da igualdade perante a lei, mas também do corolário específico dele, tornado explícito no art. 150, II, da Constituição (‘... é vedado [...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por elas exercida...’). (grifo nosso).

Esclarece a técnica da interpretação conforme a Constituição:

37. Na prática do controle de constitucionalidade de normas, as leis mal redigidas são um dos campos de eleição para o exercício do dogma fundamental de interpretação conforme a Constituição: se o texto legal é equívoco, por deficiência técnica de sua formulação, dentre os significados possíveis dela há de inclinar-se o intérprete pelo que harmonize com a Lei Fundamental.

Após analisar o dispositivo questionado (o art. 28 da Lei n. 7.738/89) e criticar má técnica legislativa, nada obstante, enxerga no conjunto normativo do art. 195, incluindo incisos e parágrafos, a validade constitucional desse preceito hostilizado.

Aponta no sentido de que o FINSOCIAL, nos termos do questionado art. 28, se apresentava como contribuição social sobre a *receita bruta*, que para ele se identificava com o *faturamento*, à luz da legislação concernente a esse tributo.

Conclui que se o FINSOCIAL, nos termos do art. 28, cuida-se de contribuição social sobre o *faturamento (receita bruta)*, cai por terra a exigência de lei complementar, na esteira da jurisprudência constitucional que repeliu essa exigência formal relativamente à contribuição social sobre o lucro.

Após longo percurso, o Ministro Pertence finaliza:

Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da Lei n. 7.738/89, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a ‘receita bruta’, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DL 2.397/87, de modo a conformá-la à noção de faturamento das empresas prestadoras de serviço.

Induvidosamente, para efeito de base de cálculo do FINSOCIAL, o Ministro Pertence restringiu o conceito de receita bruta para identificá-lo ao de faturamento, pois faturamento é menos que receita bruta.

Após extenso debate, o STF, por maioria de votos, vencidos os Ministros Carlos Velloso (relator originário) e Marco Aurélio, julgou constitucional o art. 28 da Lei n. 7.738/89, por considerar que a base de cálculo da contribuição social era a receita bruta interpretada restritivamente e, por consequência, equiparada a faturamento.

O outro julgado sempre recordado, como dissemos, é o do *RE n. 150.764* (Redator p/ acórdão Ministro Marco Aurélio, DJ 2.4.1993). Eis a sua ementa:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PARÂMETROS – NORMAS DE REGÊNCIA – FINSOCIAL – BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo a edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais – artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional.

A controvérsia central do julgamento girou em redor da inconstitucionalidade do art. 9º da Lei n. 7.689, de 15.12.1988, (*Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal*).

Por arrastamento, também foram declarados inconstitucionais os arts. 7º da Lei n. 7.787, de 30.6.1989; 1º da Lei n. 7.894, de 24.11.1989 e art. 1º da Lei n. 8.147, de 28.12.1990, posto serem acessórios ao dispositivo julgado inconstitucional (art. 9º, Lei n. 7.689/88), no que ampliaram a alíquota do aludido tributo mantido pelo referido enunciado decretado inconstitucional.

Segundo o STF (*RE 150.764*), o FINSOCIAL mantido pelo art. 9º da Lei n. 7.689/88 colidiu com o art. 56 do ADCT, no que mantinha de permanente um tributo recepcionado como transitório.

Interessa-nos o sentido da expressão faturamento enunciado pelo Ministro Ilmar Galvão em seu voto:

De outra parte, o DL 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, § 1º, do mencionado diploma legal como ‘receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços’, conceito esse que coincide com o de faturamento, que para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n. 187/36). A Lei n. 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento.

À luz dos referidos precedentes dos RREE 150.755 e 150.764, infere-se que o STF deu à expressão faturamento, contida no inciso I do art. 195 da Constituição da República, o significado de receita bruta,

nos termos do Decreto-lei n. 2.397/86: *a receita auferida com a venda de mercadorias ou com a prestação de serviços.*

VII. A COFINS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

A COFINS – contribuição social para o financiamento da Seguridade Social, incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas, foi instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, em atendimento ao art. 195, I, CF, e sucedendo ao aludido FINSOCIAL.

O STF enfrentou o tema da constitucionalidade dessa Lei Complementar nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves.

A controvérsia posta nos autos da referida ADC n. 1 dizia respeito à constitucionalidade dos artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar n. 70/91, cujos enunciados são transcritos:

Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

- a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;
- b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

[...]

Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. A contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.

[...]

Art. 13. Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, mantidos, até essa data, o Decreto-Lei n° 1.940, de 25 de maio de 1982 e alterações posteriores, a alíquota fixada no art. 11 da Lei n° 8.114, de 12 de dezembro de 1990.

No voto do Ministro Moreira Alves extraem-se passagens concernentes à presente discussão:

Trata-se, pois de contribuição social prevista no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal que se refere ao financiamento da seguridade social mediante contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Note-se que a LC n. 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/36).

Nesse aludido julgado o STF, a uma só voz, confirmou que para efeitos fiscais, e em particular para a COFINS, compreendia-se faturamento como a receita bruta da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Restou assentado também que a regulação da COFINS era matéria de lei ordinária, dispensando-se a necessidade de lei complementar, pois não incidia a hipótese do § 4º do art. 195 da Constituição da República.

Com apoio nessa compreensão do STF, foi editada a Lei n. 9.718, de 27.11.1998. Todavia foi decretada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º desse diploma legislativo, nos autos dos *RREE ns. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840*, todos sob redatoria e relatoria do Ministro Marco Aurélio, cujas ementas são colacionadas:

RE 346.084:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

RE 357.950:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

RE 358.273:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

RE 390.840:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

O ponto nevrálgico da questão jurídica debatida nesses recursos extraordinários era o enunciado do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98: “Entende-se por receita bruta a *totalidade* das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo *irrelevantes* o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Em 20.12.1998, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 20, que alterou a redação do inciso I do art. 195 da Constituição. No texto originário, a base de cálculo era o *faturamento*. Sucede que essa aludida EC n. 20/98 acrescentou nova base de cálculo às contribuições sociais: *a receita*.

Assim, do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada, nos termos da nova redação das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso I do art. 195, CR, as contribuições sociais têm as subseqüentes hipóteses de incidência:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) *a receita* ou *o faturamento*;

c) o lucro.

Se a EC n. 20/98 tivesse sido promulgada em 26.11.1998, um dia antes da publicação da Lei n. 9.718 (datada de 27.11.1998), não haveria dúvida alguma acerca da idoneidade constitucional do § 1º do art. 3º dessa Lei.

Sucedo, porém, que o STF entendeu indevida a ampliação da base de cálculo da COFINS ao conceituar-se o faturamento (receita bruta) como a *totalidade* das receitas auferidas pela pessoa jurídica, além do conceito consagrado na sua jurisprudência que preconizava ser o faturamento a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

Neste Memorial, *permissa ênia*, pretende-se deixar bem claro o real alcance desses acórdãos e qual o sentido mais adequado da interpretação da Corte em sede de COFINS.

Em verdade, a partir desses julgados (RREE ns. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840) qual o conceito subjacente de faturamento, à luz da jurisprudência do STF?

No julgamento do *RE n. 346.084*, iniciado em 12.12.2002, o relator originário Ministro Ilmar Galvão, recordando a jurisprudência da Corte nos RREE ns. 150.755 e 150.764 e na ADC n. 1, assinalou:

Assentou-se, portanto, a partir de então, a identidade entre faturamento e receita bruta de vendas, seja de mercadorias, de mercadorias e serviços, ou apenas de serviço, para os fins previstos no mencionado dispositivo constitucional.

A Lei n.º 9.718/98, no art. 3.º, § 1.º, ampliou esse conceito, para nele fazer abranger “a totalidade das receitas auferidas”. Ao fazê-lo, desenganadamente, conferiu nova dimensão ao âmbito material de incidência do tributo, ampliando o leque dos seus fatos geradores e respectivas bases de cálculo, dado que, se o produto das vendas, em geral, integra o conceito de receita, não o esgota, porém, por não compreender, v. g., o resultado de aplicações financeiras, dividendos, royalties, aluguéis, indenizações, etc.

Para o deslinde dessa controvérsia, é imprescindível a análise do voto do Ministro Peluso, externado em todos os referidos recursos extraordinários. Com estribo na teoria da linguagem, visitando julgados históricos, inclusive no direito comparado, e surpreendendo as noções de vários enunciados para lhes atribuir o significado jurídico-constitucional, o aludido Ministro enfrenta o conceito de faturamento, à luz do direito comercial e tributário, e asserta:

6. [...]

Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação. (grifo nosso).

7. Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) “por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas”.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos” (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, verbis:

“Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.”

Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos lingüísticos que, subjacentes ao vocábulo receita, aparecem na seção relativa às “demonstrações do resultado do exercício”. Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III- as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e [...]”

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. *Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional.* Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

receita bruta das vendas e serviços;

ii) receita líquida das vendas e serviços;

iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);

iv) receitas não operacionais.

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um êniaü de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, *faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços” (venda de mercadorias e de serviços).* De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é “*receita bruta de vendas e de serviços*”.

Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, *embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.*

Esta distinção não é nova na Corte. – sublinhado”.

Ao longo de seu voto, o Ministro Peluso discorre sobre os precedentes da Corte em relação ao FINSOCIAL (RREE ns. 150.755 e 150.764) e à COFINS (ADC n. 1), cotejando analiticamente os votos condutores das teses no STF, e alicerçado no magistério de Ruy Barbosa, Hans Kelsen e Pontes de Miranda, para a final concluir:

19. Por todo o exposto, julgo inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para “toda e qualquer receita”, cujo sentido afronta a noção de faturamento pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, § 4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150.755/PE, *que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de “receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços”, adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. – sublinhado.*

Para espantar dúvidas acerca de seu entendimento, o Ministro Peluso presta insofismável esclarecimento:

Sr. Presidente, gostaria de enfatizar meu ponto de vista, para que não fique nenhuma dúvida ao propósito. Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado à idéia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.

Se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de “receita bruta igual a faturamento – grifado.

Para o Ministro Cezar Peluso, todo ingresso oriundo da atividade típica – do objeto social – da empresa é faturamento, sujeita, portanto, à incidência da COFINS.

Em seu voto, o Ministro Sepúlveda Pertence acompanha o Ministro Peluso.

O Ministro Marco Aurélio escancara a questão versada e reconhece que “o Tribunal estabeleceu a sinonímia faturamento/receita bruta, conforme decisão proferida na ADC n. 1 – receita bruta evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa”. Essa receita os Ministros Carlos Britto e Sepúlveda Pertence intitulam de *operacional*.

Com efeito, o Ministro Ayres Britto pontua:

A Constituição de 88, pelo seu art.195, I, redação originária, usou do substantivo “faturamento”, sem a conjunção disjuntiva “ou” receita”.

Em que sentido separou as coisas? No sentido de que faturamento é receita operacional, e não receita total da empresa.

Receita operacional consiste naquilo que já estava definido pelo Decreto-lei 2397, de 1987, art.22, § 1º, “a”, assim redigido – parece que o Ministro Velloso acabou de fazer também essa remissão à lei:

“Art.22.....

§ 1º.....

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;”

Por isso, estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.

Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas ou negócios, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações etc.

Para o Ministro Britto, assim como para o Ministro Ilmar Galvão – a quem sucedeu –, as outras modalidades de ingresso financeiro (royalties, aluguéis, rendimentos e aplicações, indenizações etc.) estavam fora do alcance do faturamento, *na medida em que não fossem objeto da atividade típica da empresa, ou seja, não fossem receitas operacionais relacionadas com o seu objeto social*.

Por seu turno, nessa trilha, se essas aludidas outras modalidades de ingresso financeiro forem atividade empresarial típica da empresa – ou constem de seu objeto social – elas se tornam receita bruta operacional ou faturamento, sujeitas, portanto, à incidência da COFINS.

Em sua manifestação, como já externado, o Ministro Marco Aurélio acolhe a jurisprudência firmada no julgamento da ADC n. 1, na qual assinalou-se a sinonímia entre os conceitos de *faturamento* e *receita bruta*, e votou “*para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa*.”

Como é cediço, o Tribunal, por maioria de votos, declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, ao entendimento de indevida ampliação da base de cálculo (faturamento ou receita bruta) da COFINS à luz da redação originária do inciso I do art. 195 da Constituição.

Desde então, os Ministros do STF passaram a decidir monocraticamente, com esteio no art. 557, § 1º, CPC, as questões relacionadas ao aludido dispositivo decretado inconstitucional pelo Tribunal.

Ante essa jurisprudência pacificada, foi proposta a edição de Súmula Vinculante (Verbete n. 5):

TRIBUTO. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI N. 9.718/98.

Enunciado: “É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, que ampliou o conceito de renda bruta, a qual deva ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.

Malgrado o sentido claro e unívoco, as instituições financeiras, patrocinadas pela CONSIF e FEBRABAN, solicitaram pareceres objetivando demonstrar a exclusão das receitas financeiras na hipótese de incidência da COFINS, fortes no argumento de que as instituições financeiras não faturam, não vendem serviços nem mercadorias.

A decisão do STF que julgou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98 se fiou na indevida ampliação da base de cálculo faturamento. Para o STF, até a EC n. 20/98, a COFINS somente poderia incidir sobre os ingressos patrimoniais oriundos de sua atividade empresarial típica; isto é, as demais receitas atípicas (não-operacionais) estariam fora da hipótese de incidência da COFINS, posto que nesse caso, não são faturamento da empresa, nos moldes da jurisprudência do STF.

VIII. A COFINS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A tese defendida pelas instituições financeiras implica um reducionismo similar às primeiras controvérsias da COFINS sobre o alcance da expressão *faturamento*, exclusivo, para alguns, daqueles que expedem faturas. *Quem não expedir fatura não tem faturamento, seria a consequência lógica de tal visão reduzida*.

Nessa senda caminham as instituições financeiras. Sustentam que somente há faturamento onde houver *venda* de mercadorias ou de serviços ou de mercadorias e serviços, venda esta remunerada mediante um *preço*. Afirmam que as instituições financeiras não *vendem* nem cobram *preços*, por consequência não *faturam*. E, se não obtêm *faturamento*, não podem sofrer a incidência da COFINS.

Se não fosse a respeitabilidade dos eminentes pareceristas e o alto grau de seriedade acadêmica norteadora de suas brilhantes carreiras, uma tese tão canhestra dispensaria maiores digressões. Sucede, por seu turno, que se trata de ilustrados professores que, nada obstante, fizeram verdadeiro “malabarismo” jurídico em defesa dos interesses das instituições financeiras.

A todo custo, mediante um contorcionismo conceitual, procuraram demonstrar que do texto constitucional extrai-se a não incidência da COFINS sobre as instituições financeiras, e o fizeram alegando que a própria Constituição destinou-lhe um capítulo exclusivo (art. 192) e, ainda, que a *tributação* dos serviços compete ao Município (art. 156, III), nos termos da LC 116/2003.

Com as vênias de estilo, a existência de um capítulo destinado ao “Sistema Financeiro” não exige às instituições financeiras de uma interpretação sistemática, posto que elas fazem parte de um todo maior contido no “Sistema Jurídico-Constitucional”. Imaginar, só por só, que o fato de merecerem um destaque constitucional as liberta das responsabilidades que outras instituições econômicas estão adscritas, especialmente de natureza contributiva e, de modo mais específicos, da seguridade social, é desprezar o real alcance da idéia de solidariedade e justiça social positivada em uma Constituição de um Estado que

ser quer Democrático e de Direito. Em nenhuma parte do texto constitucional encontra-se um tratamento diferenciado – e para melhor – no sentido de redução dos encargos estatais para as instituições financeiras.

No tocante à exclusiva tributação dos Municípios sobre os serviços, a tese é insubsistente. Com efeito, a competência dos Municípios é para instituir *impostos sobre os serviços de qualquer natureza*. A COFINS não é imposto, é contribuição e tem seu suporte constitucional no art. 195, I. O fato de o legislador complementar (LC 116/2003) não tributar os serviços financeiros não os desqualifica como serviço. Do contrário, o inciso III do art. 2º da LC 116/2003 só reforça que os serviços financeiros são serviços, pois houve necessidade de expressa determinação legal estabelecendo a não incidência do ISSQN sobre eles.

A mesma linha de raciocínio é usada em relação ao parágrafo único do art. 11 da LC 70/91 que exclui do pagamento da COFINS as instituições financeiras. Entendem que houve por parte do legislador um reconhecimento de que as receitas típicas da atividade financeira não pertencem ao conjunto de hipóteses abrangido pelo conceito de faturamento. *Ora, só se exclui o que estava incluso.*

Concessa ênia, se houve a necessidade de expressa disposição legal, assim como na hipótese do ISSQN, excluindo as instituições financeiras do recolhimento da COFINS é porque, em princípio, elas também se sujeitam a esse tributo.

A exclusão do parágrafo único do art. 11 da LC 70/91 foi uma opção política do legislador tributário, justificada pelo *caput* do referido artigo que determinava o aumento da alíquota da CSLL para as instituições financeiras.

Vislumbrar uma política fiscal do legislador como reconhecimento de que uma determinada operação ou atividade econômica não se afivela a uma tipologia tributária é distorcer a realidade das coisas. Se assim não fosse, tornar-se-ia imprescindível que o legislador dissesse que as receitas típicas das instituições financeiras não compõem o seu faturamento. O legislador não disse isso. E não o fez porque maltrataria a realidade, seria desarrazoado fazê-lo. O legislador pode até dizer que as receitas financeiras típicas são desoneradas de qualquer tributo, mas se disser que essas receitas típicas não compõem o faturamento estaria cometendo uma violência conceitual.

Veja-se que o legislador constituinte, mediante o instituto da imunidade tributária, exclui a venda de livros do pagamento de ICMS. Acaso o livro deixa de ser uma mercadoria? O legislador constituinte também exclui os templos religiosos do pagamento de IPTU, acaso deixam de ser imóveis prediais? Na esteira das teses das instituições financeiras os templos religiosos não são imóveis prediais, pois não pagam o IPTU nem os livros são mercadorias porquanto imunes ao ICMS. Maltrata a lógica do razoável entender que eventuais desonerações tributárias sirvam para alterar a substância das coisas.

Esse tema – a COFINS das instituições financeiras –, a despeito de sua novidade, já foi enfrentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda em *Parecer* da lavra da *dra. Cláudia Regina Gusmão*, Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A Receita Federal, mediante a Nota Técnica COSIT n. 21, de 28.08.2006, consultou a PGFN acerca da natureza jurídica das receitas decorrentes das atividades do setor financeiro e de seguros à luz da decisão do STF nos aludidos recursos extraordinários.

Em seu Parecer, a PFN Cláudia Regina Gusmão esclarece:

É preciso deixar claro, em primeiro lugar, que o STF no RE 357.950 examinou os arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718/98, considerando inconstitucional apenas o § 1º do art. 3º da referida Lei, o que significa dizer que os artigos citados foram tidos por constitucionais, somente estando em desacordo com a Constituição a expansão da base de cálculo das contribuições em causa, na forma do parágrafo único afinal expurgado do ordenamento. Em assim sendo, cabe perquirir quais as atividades das entidades em causa estavam incluídas no parágrafo e quais se encontravam já contempladas tanto no art. 2º, quanto no *caput* do art. 3º da referida Lei.

Após digressões fundamentais acerca do princípio da solidariedade tributária, inclusive com apoio em jurisprudência do STF, mormente no julgamento do *RE n. 230.337*, no qual o Supremo entendeu devida a incidência da COFINS sobre o faturamento das empresas distribuidoras de derivados de petróleo, mineradoras, distribuidoras de energia elétrica e executoras de telecomunicações, e de analisar a exclusão do pagamento da COFINS nos termos do art. 11, parágrafo único, LC 70/91, afirma:

Tal exclusão, levada a efeito pela referida Lei Complementar deixa patente que não fosse a norma do art. 11, as instituições incluídas no § 1º do art. 23 da Lei n. 8.212/91, ficariam submetidas à exação da mesma forma que todas as pessoas jurídicas. Em assim sendo, não há que se discutir relativamente ao alcance da Contribuição e a efetiva sujeição das instituições nessa cobrança, pois não se pode conceber exclusão de quem não estava incluído. A única discussão que pode ser admitida é a relativa à ampliação da base de cálculo trazida pelo §1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF. E nem poderia

ser diferente, visto que o legislador, como afirmado alhures, estava obrigado a incluir toda a sociedade, mormente o segmento em destaque, possuidor, a toda evidência, de incontestável capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CR).

Isto significa dizer que a noção de faturamento a ser considerada é aquela prevista na Lei Complementar n. 70/91, exposta no art. 2º, e mantida e ampliada, em essência, pela Lei n. 9.718/98, que, como vimos, permanece incólume (salvo no que tange à ampliação). Ora, se as instituições em pauta estão incluídas na noção de faturamento (receita bruta) da Lei n. 9.718/98, por força do seu art. 2º, restaria perguntar-se, de forma a espantar qualquer dúvida quanto à hipótese de incidência e base de cálculo discutida, qual a natureza jurídica das receitas auferidas pelas instituições referidas no § 1º do art. 23 da Lei n. 8.212/91.

Para responder a essa fundamental questão, a Procuradora da Fazenda Nacional traça considerações acerca do Sistema Financeiro Nacional, conforme o disposto na Constituição da República e na legislação pertinente.

Com efeito, o art. 192 da Constituição conecta-se com o art. 170, ao perspectivar o Sistema Financeiro como um instrumento de promoção do desenvolvimento equilibrado do País, a serviço dos interesses da coletividade. A própria FEBRABAN tem como lema: “*Um sistema financeiro saudável, ético e eficiente é condição essencial para o desenvolvimento econômico e social do País*”. A Fazenda Nacional concorda plenamente com essas premissas.

A ilustrada Procuradora citada analisa o conceito legal de instituição financeira disposto no art. 17 da Lei n. 4.595, de 31.12.1964 (*Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas, que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros*) e acolhe o entendimento do dr. Francisco Arnoldo de Assis manifestado no Parecer PGFN/CAF n. 334/2001 acerca do conceito de instituição financeira:

Sustentada pela maioria dos doutrinadores brasileiros e encontrando guarida na maioria das decisões de nossos Tribunais, a melhor interpretação do conceito de instituição financeira é ainda aquela antiga, segundo a qual há necessidade de conjugação dos três pressupostos do caput do art. 17 da Lei n. 4.595/64 – coleta, intermediação e aplicação de recursos próprios e de terceiros para a caracterização da atividade financeira, atividade privativa das instituições autorizadas a funcionar e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil.

Sendo este o conceito de Instituição Financeira, do mesmo dispositivo legal é possível extrair-se as atividades desenvolvidas pela mesma: ‘coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros.

Em seu cogitado Parecer, a PFN Cláudia Regina Gusmão recorda o estreito relacionamento entre os conceitos de faturamento e receita bruta, a partir da jurisprudência do STF, e acerta com precisão o sentido das inovações legislativas da COFINS:

O legislador ordinário, por meio da Lei n. 9.718/98, buscou ampliar o conceito de receita bruta (art. 3º, caput) definindo esta como ‘a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (art. 3º, § 1º).

Em suma: a Lei n. 9.718/98 manteve a equivalência semântica (sinonímia) entre faturamento e receita bruta, para o fim de aferição da base de cálculo da COFINS/PIS, mas ampliou o conceito desta última.

Podemos, assim, dizer que a Lei Complementar n. 70/91 utiliza um conceito restritivo de receita bruta, e a Lei n. 9.718/98 serve-se de um conceito ampliativo (incluindo as receitas não operacionais).

Ao sentir da Fazenda Nacional, eis o alcance da decisão do STF que julgou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98: as receitas não operacionais estão fora da base de cálculo da COFINS, pois não integram o seu faturamento; mas as operacionais fazem parte do faturamento, e, conseqüentemente, estão na base de cálculo da COFINS.

Os Ministros Cezar Peluso e Carlos Britto partejaram, explicitamente, esse entendimento em seus votos, no que foram acompanhados pelo Ministro Sepúlveda Pertence.

Provocados, alguns Ministros do STF têm rechaçado as tentativas das instituições financeiras no sentido de excluir da base de cálculo da COFINS suas receitas operacionais típicas, com o não acolhimento de suas pretensões (v.g. RE n. 508.386, Relator Ministro Celso de Mello; RE n. 433.077,

Relatora Ministra Cármen Lúcia). Até o presente momento, a pretensão das instituições financeiras não tem encontrado eco no STF.

No Colendo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do *Recurso Especial n. 827.194*, o Ministro Teori Albino Zavascki, em julgamento de uma empresa locadora de mão-de-obra, ferindo o PIS e o art. 1º, itens, da Lei n. 10.637, pontificou:

Salvo, portanto, se afigurarem entre as deduções previstas no § 3º, todas as receitas auferidas pela empresa compõem a base de incidência da contribuição. Note-se que, mesmo entre as deduções admitidas, nenhuma tem em conta a destinação dos recursos (critério com base no qual a impetrante pretende a exclusão dos valores direcionados ao pagamento dos salários e dos demais encargos trabalhistas). Ora, não há dúvida de que tais valores integram o faturamento das empresas intermediadoras de mão-de-obra, uma vez que lhe são alcançados pelas tomadoras de serviços, caracterizando, assim, tipicamente, ‘receita bruta da venda de bens e serviços’. A peculiar composição dos custos das empresas do ramo de intermediação de mão-de-obra – que determina o direcionamento de grande parte, ou até mesmo da maior parte, de suas receitas à remuneração dos empregados postos à disposição de outras empresas – nenhuma influência tem para fins de determinação do faturamento, uma vez que a lei não considera, para esse fim, a destinação das receitas.

As mesmas considerações são válidas para a COFINS, cuja base de cálculo está fixada em dispositivo de teor praticamente igual ao do acima reproduzido (art. 1º da Lei n. 10.833/03).

Ou seja, a base de cálculo da COFINS, segundo o estabelecido pelo STF, à luz da Lei n. 9.718/98 e da redação originária do inciso I do art. 195, CR, é a receita bruta operacional (faturamento) correspondente à totalidade dos ingressos auferidos mediante a atividade típica da empresa, de acordo com o seu objeto social, independentemente da natureza da atividade ou da empresa.

Sendo assim, somente estarão excluídas da base de cálculo aquelas receitas não-operacionais ou aquelas que estejam legal e explicitamente discriminadas. O que não for discriminado por lei está incluso na base de cálculo do tributo respectivo. Prestam-se reverências a regra da estrita legalidade e o princípio da universalidade, próprios das contribuições sociais.

Pois bem, retornando ao Parecer da ilustre PFN Cláudia Regina Gusmão, apreende-se que as instituições financeiras são sociedades que trabalham na intermediação de capital, recebendo e repassando numerário. O *spread* bancário, continua a ilustre parecerista da Fazenda, é a remuneração recebida pela aludida intermediação, ou seja, é a diferença entre o que o banco paga para captar numerário e o valor cobrado quando do empréstimo a quem o procura.

Após explicitar a definição de *spread* bancário do Banco Central, que não discrepa da sua, busca apoio no magistério de Ruy Rosado de Aguiar (Os contratos bancários e a jurisprudência do STJ, CEJ, 2003), que ensina:

Juro é fruto do dinheiro. É o que o credor recebe do devedor, além da importância da dívida. ‘Entende-se por juros o que o credor pode exigir pelo fato de ter prestado ou não ter recebido o que se lhe devia presta’ (P. de Miranda).

Hoje, porém, não significa apenas o fruto civil do capital, pois passou a ser importante instrumento de política monetária, juntamente com o câmbio, o comércio exterior e a regulação da moeda e do crédito, servindo para controlar o fluxo financeiro.

Para o cálculo dos juros, considera-se o custo de captação do dinheiro, a sobretaxa do banqueiro, a desvalorização da moeda e, por fim, os riscos operacionais, pois, quanto maior a possibilidade de inadimplência, maior o risco. ‘O crédito de juros nasce a determinado momento, periodicamente, como se pingasse da quantia devida, sem a diminuir’ (Pontes, op. Loc. Cit.). No Brasil de hoje, com as taxas praticadas, o pingo se torna maior que o balde após alguns meses de juros capitalizados. ‘De acordo com o relatório ‘Juros e Spread Bancário no Brasil’, elaborado pelo BC, o spread está composto por: 16% pela inadimplência; 19% por despesas administrativas; 29% por impostos; 36% pela margem líquida do banco. Margens de lucro tão elevadas garantem os lucros astronômicos dos bancos brasileiros, muito acima da média mundial’ (editorial da Folha de São Paulo, 6.2.2003, A/2). Como se vê, a alegação corrente de que o spread é elevado por causa da inadimplência não procede, pois a sua maior parcela, quase o triplo, corresponde ao lucro; reduzido o quantitativo deste, certamente seria o menor o índice de inadimplência. Nos países em que é menor o índice de inadimplência, é significativamente menor o percentual do lucro.

Eis o “preço” – ou “remuneração” – cobrado pelas instituições financeiras daqueles que buscam os seus serviços típicos. Eis o principal ingresso componente de seu faturamento. Eis a origem maior de suas receitas operacionais típicas.

A PFN Cláudia Regina Gusmão recorda a decisão do STF na *ADIN 2.591*, na qual a Corte estabeleceu a aplicação do Código de Defesa do Consumidor (Lei n. 8.078/90) às atividades das instituições financeiras. Nesse julgamento, o Tribunal entendeu que o § 2º do art. 3º do CDC (*serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista*), deixando claro que a atividade financeira é constituída por serviços que são disponibilizados aos clientes, dentre os quais se inclui a intermediação financeira.

Dá preceitua, alicerçada no magistério de Alfredo Augusto Becker e de Aires Fernandino Barreto, *que os serviços financeiros são serviços tributáveis, entendidos como “o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração”*.

Nesse particular, *relativo à remuneração*, encontra-se a única diferença entre a prestação de serviços financeiros e os demais serviços prestados pelas instituições financeiras, como perspectivou a eminente PFN Cláudia Regina Gusmão em seu alentado Parecer:

De fato, a receita auferida pelos serviços de fornecimento de talão de cheques, extratos, compensação de cheques, etc., é proveniente de pagamentos diretos feitos pelos clientes (por meio do débito automático de tarifas correspondentes nas contas de depósito dos mesmos). Por outro lado, as receitas provenientes dos serviços de intermediação ou aplicação de recursos são decorrentes exatamente de tais transações, ou seja, correspondem à diferença apurada entre os valores originariamente aplicados, o seu rendimento, e o valor que contratualmente deve ser devolvido ao aplicador ao final da operação, o que se convencionou chamar de spread, como já demonstrado.

Ainda, em sede da prestação de serviços financeiros, o Parecer ancorou-se nas normas internacionais do GATS (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços), em particular o item 5 do Anexo sobre os Serviços Financeiros.

Com acerto, Cláudia Regina Gusmão demonstra que as instituições financeiras são prestadoras de serviços e que, a partir das diretrizes do GATS, e fulcrado no art. 98 do CTN e na jurisprudência do STF (*ADIN 1.480*), as normas tributárias internacionais são recebidas com a mesma hierarquia das leis tributárias ordinárias. De sorte que, ineludivelmente, não compreender como prestação de serviços a atividade financeira típica das instituições financeiras é solapar todo o sistema jurídico, afinal a jurisprudência do STF (*ADIN 2.591*), o CDC (arts. 3º, § 2º, e 52), a Lei n. 4.595/64 (art. 17), o GATS e a legislação tributária assim estabelecem, ou seja, *que a atividade típica das instituições financeiras é a prestação de serviços*.

Com rigor doutrinário, Cláudia Regina Gusmão leciona:

O direito tributário obedece ao primado da oneração da capacidade contributiva. A superada noção de mercadoria e serviço para o direito comercial e bancário não pode servir de fundamento para a desoneração tributária de um segmento empresarial que exerce o comércio e desfruta de absoluta capacidade econômica e financeira para suportar o encargo. O faturamento, sob a perspectiva tributária, e desde a Lei Complementar n. 70/91, apesar da declaração de inconstitucionalidade da base ampliada, corresponde à receita bruta de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. Nesse sentido, compreende a totalidade das receitas advindas com as atividades principais ou acessórias que compõem a receita operacional da pessoa jurídica. O resultado da atividade de intermediação financeira, apesar de não sujeita à ação de faturar, constituindo ato de comércio e decorrendo da própria atividade negocial da empresa, integra o seu faturamento para os efeitos fiscais de concretizar o fato gerador da COFINS/PIS.

O relevante para a norma é a identidade entre a receita bruta operacional e a atividade mercantil desenvolvida nos termos do objeto social da pessoa jurídica. A declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, s.m.j., não alterou, nesse particular, o critério definidor da base de incidência da COFINS/PIS como o resultado econômico da atividade empresarial vinculada aos seus objetivos sociais. Ao revés, apenas firmou o entendimento de que não é qualquer receita que pode ser considerada faturamento para fins de incidência da COFINS/PIS (v.g. Receitas de Capital de locadora de veículos), mas apenas aquelas vinculadas à atividade mercantil típica da empresa, como é o caso das operações bancárias das instituições financeiras.

Segundo a ilustre Parecerista, o fato de ter havido redução da alíquota da CSLL para as instituições financeiras demonstra o caráter sistêmico do ordenamento jurídico-tributário, pois se essas empresas

estiverem eximidas do recolhimento da COFINS, estar-se-ia diante de uma manifesta *injustiça tributária*, em desacordo com os princípios da isonomia, capacidade contributiva, universalidade e solidariedade. A mencionada redução da alíquota da CSLL está no bojo da inserção das instituições financeiras como contribuintes da COFINS.

A PFN Cláudia Regina Gusmão, com pena de ouro, arrematou:

- a) as instituições financeiras e as seguradoras estavam isentas da cobrança da COFINS anteriormente à entrada em vigor da Lei n. 9.718/98 (parágrafo único do art. 11 da Lei Complementar n. 70/91), mas recolhiam a CSLL com alíquota majorada (caput do mesmo art. 11);
- b) as instituições financeiras e as seguradoras já recolhiam a contribuição para o PIS, mesmo anteriormente à entrada em vigor da Lei n. 9.718/98 (Lei n. 9.701/98);
- c) relativamente ao PIS e a COFINS, a partir da entrada em vigor da Lei n. 9.718/98, as instituições financeiras e as seguradoras passaram a ser tributadas com base no art. 2º da citada Lei, o qual estabelece como base de cálculo dessas contribuições o faturamento, conceituado pelo caput do art. 3º como sendo ‘a receita bruta da pessoa jurídica’;
- d) o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98 que ampliou o conceito de receita bruta para abarcar as receitas não operacionais foi considerado inconstitucional pelo STF nos RREE ns. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840;
- e) a declaração de inconstitucionalidade citada na letra ‘d’ não tem o condão de modificar a realidade de que para as instituições financeiras e as seguradoras a base de cálculo da COFINS e do PIS continua sendo a receita bruta da pessoa jurídica, com as exclusões contidas nos §§ 5º e 6º do mesmo art. 3º, sem abarcar, todavia, as receitas não operacionais, eis porque o art. 2º e o caput do art. 3º não foram declarados inconstitucionais;
- f) no caso da COFINS o conceito de receita bruta é o contido no art. 2º da LC 70/91, isto é, as receitas advindas da venda de mercadorias e da prestação de serviços;
- g) no caso do PIS o conceito de receita bruta é o contido no art. 1º da Lei n. 9.701/98;
- h) serviços para as instituições financeiras abarcam as receitas advindas da cobrança de tarifas (serviços bancários) e das operações bancárias (intermediação financeira);
- i) serviços para as seguradoras abarcam as receitas advindas do recebimento dos prêmios;
- j) as afirmações contidas nas letras ‘h’ e ‘i’ decorrem: do princípio da universalidade na manutenção da seguridade social (caput do art. 195 da CR/88), do princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CR/88), do item 5 do Anexo sobre Serviços Financeiros do GATS e promulgado pelo Decreto n. 1.355, de 30.12.1994 (art. 98 do CTN), do inc. III do art. 2º da LC n. 116/2003 e dos arts. 3º, § 2º e 52 do CDC.

Com essas conclusões e partindo da premissa verdadeira de que a natureza das receitas decorrentes das atividades do setor financeiro e de seguros pode ser classificada como serviços para fins tributários, sujeitando-se, portanto, à incidência das contribuições do PIS e da COFINS, exceto no plus contido no § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, decretado inconstitucional pelo STF, a ilustre PFN Cláudia Regina Gusmão põe cobro às teses inaceitáveis das instituições financeiras de se verem exoneradas do pagamento do PIS e da COFINS, com um tratamento discriminatório em relação às demais pessoas jurídicas.

IX. AS RESPOSTAS DA FAZENDA NACIONAL

Se indagada, esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional forneceria as seguintes respostas aos quesitos formulados pelas consulentes.

A) Qual a amplitude da base de cálculo da COFINS tal como prevista pela Lei Complementar n. 70/91? Esta base de cálculo era diferente em função da atividade desenvolvida pela empresa, de tal modo que receitas financeiras ou dividendos integrariam a base de cálculo de uma empresa ‘holding’ mas não a base de cálculo de uma empresa comercial ou prestadora de serviços?

Resposta. A base de cálculo da COFINS é o faturamento do contribuinte, entendido como a receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços, originária da atividade típica da empresa, em consonância com o seu objeto social. As receitas financeiras de natureza não-operacional estão fora do faturamento das empresas comerciais ou prestadoras de serviços, mas se as receitas financeiras são receitas operacionais de “holdings”, sobre elas incide a COFINS.

B) A base de cálculo sobre qual pode exigida a COFINS na vigência da Lei n. 9.718/98, à luz do decidido pelo Supremo Tribunal Federal, equipara-se à soma das receitas oriundas das atividades empresariais?

Resposta. SIM. Nos termos da jurisprudência do STF, desde os julgados sobre o FINSOCIAL até os recentes sobre a COFINS, a receita bruta (faturamento) é a receita com a venda de mercadorias ou com a prestação de serviços, entendida como a operacional, ou seja a obtida com a atividade empresarial típica, segundo o seu objeto social.

C) Receitas financeiras podem ser consideradas faturamento para efeito de incidência da COFINS sob a égide da Lei n. 9.718/98 (afastado por inconstitucional o § 1º do seu art. 3º)? Esta resposta se altera em função da empresa envolvida ser uma empresa comercial, uma prestadora de serviços, uma ‘holding’ ou uma instituição financeira?

Resposta. SIM. Se for a receita operacional da empresa. NÃO. Se as receitas financeiras compuserem as receitas operacionais das atividades típicas da empresa, sobre elas incide a COFINS, independentemente de ser uma empresa comercial, uma prestadora de serviços, uma “holding” ou uma instituição financeira.

D) Especificamente quanto às instituições financeiras, o fato de que no passado pagavam a contribuição ao FINSOCIAL sobre suas receitas operacionais, nos termos do art. 1º, § 1º, ‘b’ do DL 1.940/82, interfere na resposta ao quesito anterior ou apenas evidencia tratar-se de conceito distinto do de faturamento, previsto na alínea ‘a’ daquele mesmo dispositivo de lei?

Resposta. Fortalece a exigência da COFINS, pois o FINSOCIAL, sobretudo a sua base de cálculo, foi sucedido pela COFINS. Com efeito, à luz dos precedentes do STF, evidencia-se que o Tribunal rejeita interpretações amesquinhadoras dos comandos constitucionais ou que inviabilizem uma adequada concretização dos princípios da isonomia, universalidade, solidariedade e capacidade contributiva. Relembre-se a redação originária da incidência do FINSOCIAL (“a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras”).

E) O Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), no item 5 (‘Definições’) do Anexo sobre serviços financeiros’ trata as atividades financeiras e bancárias como ‘serviço financeiro’. Tal circunstância de algum modo tem o condão de caracterizar as receitas decorrentes das atividades previstas naquele Acordo como receitas de ‘serviço’ para efeito de incidência da COFINS?”.

Resposta. SIM. O GATS, norma internacional recepcionada em nosso ordenamento jurídico, também serve de parâmetro de validade da incidência da COFINS sobre a prestação de serviços financeiros das instituições financeiras. Raia à irrisão a leitura que enxerga as prestações de serviços das instituições financeiras como se não fossem prestações de serviços, pois inexistente a cobrança de um ‘preço’, com esse termo, pois o preço cobrado pelas instituições financeiras por seus serviços típicos é chamado de “spread”. Sobre esses ganhos deve incidir a COFINS.

X. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Por todo o exposto, em sufrágio dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da solidariedade e justiça tributária e em favor da segurança jurídica e dos precedentes desse Pretório Excelso, a Fazenda Nacional confia na manutenção do entendimento de que *todas as receitas operacionais das atividades empresariais típicas constantes no objeto social da pessoa jurídica se sujeitam ao recolhimento da COFINS*, especialmente as instituições financeiras possuidoras de indiscutível poderio econômico e patrimonial superior ao de vários outros contribuintes.

E pugna, por consequência, pela aprovação do enunciado sumular proposto pelo Ministro Cezar Peluso: “*É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, que ampliou o conceito de renda bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais*”.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A PARTICIPAÇÃO DOS LUCROS, ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 794/94

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 398.284

Participação nos lucros e nos resultados. Art. 7º, XI, CF, norma constitucional de eficácia limitada. Doutrina e Jurisprudência.

A regulamentação jurídica do direito à participação nos lucros e resultados ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94, convertida na Lei 10.101/2000.

Antes da edição da referida MP 794/94 (convertida na Lei 10.101/2000), os valores repassados a título de “participação nos lucros e nos resultados” sofriam a incidência da contribuição social da seguridade social, Lei 8.212/91, art. 28, I, § 9º, “j”.

Precedentes do STF: RREE 477.595 e 380.636; e MMII 102, 288 e 426.

I. OBJETO E OBJETIVO

O presente memorial tem como objeto acórdão do Egrégio Tribunal Federal da 2ª Região que entendeu *auto-aplicável* a norma constitucional emanada do art. 7º, XI, CF, e eximiu da incidência da contribuição social da seguridade social (art. 28, I, § 9º, “j”, Lei 8.212/91) os valores repassados pela recorrida (Cia. Vale do Rio Doce) aos empregados sob o suposto título de “participação nos lucros”.

Objetiva-se demonstrar que o referido art. 7º, XI, CF, é dispositivo constitucional limitado, a reclamar a edição de legislação específica para sua plena eficácia e aplicabilidade. Nessa perspectiva, equivocada, *data ênia*, a combatida decisão regional

Os dispositivos jurídicos envolvidos no conflito normativo sob apreciação dessa Colenda Corte são os seguintes:

Constituição Federal, art. 7º, XI:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, “j”:

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

[...]

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

[...]

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Medida Provisória 794/94:

Art. 1º Esta medida provisória regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal.

Para a Fazenda Nacional, somente com a edição da MP 794/94, posteriormente convertida na Lei 10.101/2000, foi atendida a exigência normativa do art. 7º, XI, CF, bem como viabilizado o mandamento legal disposto no art. 28, § 9º, “j”, Lei 8.212/91.

Ou seja, antes da MP 794/94, os valores repassados aos empregados sob o rótulo de “participação nos lucros ou nos resultados” não estavam amparados pelo art. 7º, XI, CF. Tampouco ensejavam a exoneração disposta no art. 28, § 9º, “j”, Lei 8.212/91, de sorte que incidia sobre esses valores a referida contribuição social da seguridade social.

II. A CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL

A controvérsia constitucional submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal consiste na natureza da eficácia e aplicabilidade da norma constitucional emanada do aludido art. 7º, XI, CF: *plena, contida ou limitada?*

A Fazenda Nacional defende que se cuida de *norma constitucional de eficácia limitada*, porquanto a plenitude de seus efeitos reclamava a edição de legislação infraconstitucional, no caso a MP 794/94, convertida na Lei 10.101/2000.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal agasalha o magistério doutrinário de JOSÉ AFONSO DA SILVA estampado no clássico *Aplicabilidade das normas constitucionais*, que classifica as normas constitucionais, segundo a sua eficácia jurídica, em três espécies: *plena, contida e limitada*.

Segundo esse festejado constitucionalista:

as normas constitucionais de eficácia plena são aquelas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem ou têm possibilidades de produzir, todos os efeitos essenciais, relativamente aos interesses, comportamentos e situações, que o legislador constituinte, direta e normativamente, quis regular” (exemplo: art. 14, § 1º, I e II, CF);

as normas constitucionais de eficácia contida são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados (exemplo: art. 5º, XIII, CF); e

as normas constitucionais de eficácia limitada são aquelas que não receberam do constituinte normatividade suficiente para sua aplicação, o qual deixou ao legislador ordinário a tarefa de completar a regulamentação da matéria nelas traçada em princípio ou esquema” (exemplo: art. 7º, XI, CF);

Também merece transcrição a seguinte passagem contida na 3ª edição da referida obra (Malheiros Editores, 1998, p. 147):

I – Normas programáticas vinculadas ao princípio da legalidade: a) “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei” (art. 7º, XI); como a lei já existe, pode-se afirmar que a norma deixou de ser programática, concretizando-se;

Para JOSÉ AFONSO DA SILVA somente após a edição da legislação específica (MP 794/94; Lei 10.101/2000) houve a concretização do indigitado art. 7º, XI, CF. A Fazenda Nacional partilha do mesmo entendimento.

III. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A Suprema Corte brasileira manifestou-se no sentido do reconhecimento da natureza de norma constitucional *limitada* do art. 7º, XI, CF, nos autos dos *Mandados de Injunção 102, 288 e 426, e nos Recursos Extraordinários 477.595 e 380.636*:

MI 102, Redator Ministro CARLOS VELLOSO:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO COLETIVO. SINDICATO. LEGITIMIDADE ATIVA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS: C.F., art. 7º, XI. I. – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal admite legitimidade ativa ad causam aos sindicatos para a instauração, em favor de seus membros ou associados, do mandado de injunção coletivo. II. – Precedentes: MMII 20, 73, 342, 361 e

363. III. – Participação nos lucros da empresa: C.F., art. 7º, XI: mandado de injunção prejudicado em face da superveniência de medida provisória disciplinando o art. 7º, XI, da C.F.

MI 426, Relator Ministro ILMAR GALVÃO:

EMENTA: MANDADO DE INJUNÇÃO. ART. 7., INC. XI, DA CF. SUPERVENIENTE IMPLEMENTAÇÃO DO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. Tendo em vista a edição, superveniente ao ajuizamento do presente mandado de injunção, da Medida Provisória n. 1.136, de 26 de setembro de 1995, que “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e das outras providências”, verifica-se a perda de objeto da impetração. Mandado de injunção que se tem por prejudicado.

MI 288, Relator Ministro CELSO DE MELLO:

DESPACHO: Trata-se de mandado de injunção impetrado com a finalidade de viabilizar a implementação da norma constitucional que, inscrita no art. 7º, XI, primeira parte, da Constituição, confere aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa.

[...]

O dever jurídico de editar a lei reclamada pelo texto da Carta Política é de ser atribuído, no caso, à União Federal, destinatária específica da imposição legiferante consubstanciada no art. 7º, XI, da Lei Fundamental, eis que compete a essa pessoa estatal – e somente a ela – dispor, normativamente, sobre o tema versado no presente mandado de injunção (CF, art. 22, I).

[...]

Sendo esse o conteúdo possível da decisão injuncional, não há falar em medidas jurisdicionais que estabeleçam, desde logo, condições viabilizadoras da concreta participação dos trabalhadores nos lucros de suas empresas. De qualquer maneira, essa questão perde relevo ante a existência, agora, de regulamentação estatal editada com o específico objetivo de viabilizar a plena eficácia jurídico-normativa do preceito consubstanciado no art. 7º, XI, da Lei Fundamental da República,...

[...]

A superveniência do ato normativo primário faltante – e expressamente reclamado pela Constituição como requisito essencial à plena eficácia jurídica do preceito em causa (CF, art. 7º, XI) – gera, na perspectiva das consequências de ordem processual que lhe são inerentes, uma situação de prejudicialidade que afeta o próprio prosseguimento da presente ação injuncional. Sendo assim, e considerando os limites com que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem demarcado o âmbito de atuação do remédio constitucional do mandado de injunção (RTJ 135/1), tenho por prejudicado o presente writ.

Tenha-se que todos esses referidos MMII foram julgados prejudicados ante a edição da legislação específica reguladora do direito constitucional “à participação nos lucros ou resultados”. *O fato insofismável é o reconhecimento, por parte do STF, da natureza de norma constitucional de eficácia limitada do multicitado art. 7º, XI, CF.*

Nada obstante, sobre essa específica controvérsia, eis decisões dessa Colenda Corte:

RE 477.595, Relator Ministro EROS GRAU:

DECISÃO:

[...]

5. Assiste razão ao recorrente. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas (é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02).

Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Dou provimento ao recurso com fundamento no artigo 557, § 1º-A, do CPC, para julgar improcedente o pedido formulado na inicial, que está circunscrito a período anterior à superveniência da Medida Provisória n. 794/94 e suas reedições. Declaro invertidos os ônus da sucumbência.

RE 380.636, Rel. Min. GILMAR MENDES:

[...]

De fato, nos termos do entendimento firmado por esta Corte no julgamento do Mandado de Injunção 102, Plenário, Redator para o acórdão Carlos Velloso, DJ 25.10.02, é de se concluir que a regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição somente ocorreu com a edição da Medida Provisória no 794, de 1994, que implementou o direito dos trabalhadores na participação nos lucros da empresa.

Desse modo, a participação nos lucros somente pode ser considerada “desvinculada da remuneração” (art. 7º, XI, da Constituição Federal) após a edição da citada Medida Provisória. Portanto, verifica-se ser possível a cobrança de contribuição previdenciária antes da regulamentação do dispositivo constitucional, pois integrava a remuneração. Nesse sentido, monocraticamente, o RE 351.506, Rel. Eros Grau, DJ 04.03.05. Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC) para reconhecer a exigência da contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de participação nos lucros da empresa no período anterior à edição da Medida Provisória no 794, de 1994.

IV. O ART. 7º, XI, CF: NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA

A Fazenda Nacional não postula a cobrança de valores repassados a título de “participação nos lucros ou nos resultados” após a edição da MP 794/94. *O que se cobra são valores repassados antes da edição da referida legislação específica, em respeito ao citado art. 7º, XI, CF, e ao art. 28, § 9º, “j”, Lei 8.212/91.*

A despeito do magistério doutrinário e da jurisprudência dessa Excelsa Corte, fortes no sentido pugnado pela Fazenda Nacional, a Contribuinte (ora recorrida) se vale do disposto nos *artigos 201, § 4º; e 218, § 4º, CF*, em suas redações originárias, para defender a sua pretensão:

Art. 201. Os planos de previdência social, mediante contribuição, atenderão, nos termos da lei, a:..

[...]

§ 4º Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefício, nos casos e na forma da lei.

Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

[...]

§ 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Com a devida vênia, da leitura desses referidos enunciados constitucionais não é possível extrair uma vedação ao Fisco de cobrar a discutida exação tributária sem expressa regulação legislativa.

Tanto no art. 201, contido no Capítulo II - Da Seguridade Social, quanto no art. 218, contido no Capítulo IV – Da Ciência e Tecnologia, há expressa disposição reclamando a regulação por *lei*.

A exegese do referido art. 201, § 4º, CF, não favorece à pretensão da Contribuinte, visto que há uma autorização constitucional para se apanhar a maior quantidade possível de valores (riquezas) que deverão contribuir para a Seguridade Social, a teor do que reza o princípio da universalidade (arts. 194 e 195, CF).

Nessa perspectiva, somente mediante o atendimento às regras constitucionais deve-se interpretar “desfavoravelmente” à Seguridade Social. Ou seja, nos termos do art. 7º, XI, CF, com a edição de legislação específica reguladora dessa hipótese exonerativa.

Por consequência, os valores da “participação nos lucros ou nos resultados” deixaram de ser alcançados pela Seguridade após a edição da multicidadada MP 794/94. Antes dela, a cogitada “participação” era tributada.

Quanto ao art. 218, § 4º, CF, basta dizer que ele está vinculado ao incremento da atividade empresarial por meio da pesquisas científica ou tecnológica. E mesmo assim dependente de regulamentação legal.

Nesse prisma, seja de que ângulo for analisado o tema, *antes* da regulamentação inaugurada pela MP 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, os valores repassados aos empregados sob o rótulo de participação nos lucros ou resultados, com esboço no art. 7º, XI, CF, deveriam sofrer a incidência de contribuição social da seguridade social.

Cuide-se que a mencionada legislação regulamentar veio concretizar uma promessa constitucional datada de 1946, como bem analisou o Ministro CELSO DE MELLO (*MI 288*):

De qualquer maneira, essa questão perde relevo ante a existência, agora, de regulamentação estatal editada com o específico objetivo de viabilizar a plena eficácia jurídico-normativa do preceito consubstanciado no art. 7º, XI, da Lei Fundamental da República, cuja gênese reside, na história de nosso constitucionalismo republicano, na Constituição de 1946, sob cuja égide proclamou-se, pela primeira vez em sede constitucional, o reconhecimento do direito de participação dos trabalhadores nos lucros das empresas. Impende observar, consoante registra ILDELIO MARTINS em abordagem doutrinária do tema em causa (Revista LTr, vol. 52, n. 5/530, 1988), que a participação nos lucros ou resultados das empresas insinuou-se, no plano infraconstitucional da atividade legislativa da União, já em 1919, com a apresentação ao Congresso Nacional de projetos de lei – afinal não convertidos em diploma legal –, objetivando a institucionalização desse especial direito de índole social em favor dos trabalhadores, muito embora, como já salientado, a previsão desse instituto somente houvesse ingressado no sistema de direito constitucional positivo brasileiro com a Carta Política promulgada em 1946 [...]

Com a edição da Medida Provisória nº 980, de 25/4/95 – que veiculou, em reedição, o conteúdo normativo da MP nº 955, de 24/3/95, da MP nº 794, de 29/12/94, da MP nº 860, de 27/1/95 e da MP nº 915, de 24/2/95 –, viabilizou-se o exercício, pelos trabalhadores em geral, do direito de participação nos lucros ou resultados das empresas, suprimindo-se, desse modo, ainda que com atraso de 49 (quarenta e nove) anos, a situação de lacuna técnica que impedia, até então, o pleno gozo dessa expressiva prerrogativa de ordem jurídico-social.

Daí que acertada a autuação fiscal, porquanto, reitere-se, somente a partir da edição da MP 794/94 foi regulamentada a “participação nos lucros ou nos resultados” das empresas, com as respectivas consequências trabalhistas e tributárias.

V. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Requer a Fazenda Nacional o reconhecimento de que somente com a edição da MP 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foi regulamentado o art. 7º, XI, CF, até *então norma de eficácia limitada*, na linha do magistério doutrinário e da assentada jurisprudência da Corte.

Ante o exposto, a Fazenda Nacional postula pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário fiscal, reformando-se o acórdão recorrido e cassando-se a segurança concedida.

IPI AÇÚCAR – ALÍQUOTA DE 18% - LEI 8.393/91 – DECRETO 420/921

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 441.298

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. AÇÚCAR. ALÍQUOTA 18%. LEI 8.393/91. DECRETO 420/92.

A Lei 8.393/91 é constitucionalmente válida. O Decreto 420/92 não tem nenhum vício jurídico.

Não há que se falar em desvio de finalidade da alíquota de 18% do IPI, haja vista a manifesta finalidade extrafiscal da combatida tributação diferenciada incidente sobre o açúcar.

A citada alíquota do IPI incidente sobre o açúcar não maltrata a seletividade em função da essencialidade do bem produzido. A eventual essencialidade do produto, assim com a sua tributação seletiva, é matéria da alçada da política fiscal, dentro do campo da liberdade de conformação constitucional do legislador.

O fato de o açúcar compor a “cesta básica” não é bastante nem suficiente para torná-lo um produto imune ao IPI ou que não possa sofrer uma tributação diferenciada, seja em relação a outros produtos, seja em relação a outras regiões.

O texto constitucional autoriza políticas fiscais diferenciadas em face de situações sócio-econômicas distintas, em favor da promoção de um desenvolvimento equilibrado de todas as regiões do País. A maior violência ao magno fundamento da igualdade encontra-se no tratamento sem qualquer distinção em face de situações diferenciadas. Assim, em vez de menoscabar os arts. 5º, I; e 150, II, CF, a combatida discriminação fiscal deu concretização ao mandamento da isonomia.

O suposto fim da política de preço nacional unificado do açúcar não teria o condão de retomar a alíquota zero, como defendem as contribuintes.

O Decreto 420/92 não se tratava de um ucasse desprovido de sentido, mas de um ato administrativo regulamentar plenamente válido.

I. OBJETO E OBJETIVO DO MEMORIAL

O presente memorial tem como *objeto* a validade jurídica do art. 2º, parágrafo único, da Lei n. 8.393, de 30.12.1991, e dos arts. 1º e 2º do Decreto n. 420, de 13.01.1992. Eis a redação dos mencionados dispositivos:

Lei 8.393/91:

Art. 2º. Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM.

Parágrafo único. Para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, é o Poder Executivo autorizado a reduzir em até cinquenta por cento a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar nas saídas para o mercado interno.

Decreto 420/92:

Art. 1º. Ficam elevadas para 18% (dezoito por cento) as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidentes sobre as mercadorias classificadas nos Códigos 1701.11 e 1701.99.0100 da Tabela de Incidência aprovada pelo Decreto n. 97410, de 23 de dezembro de 1988.

1 Foi reconhecida a repercussão geral do tema nos autos do RE 567.948, relatoria Ministro Marco Aurélio.

Art. 2º. Fica criada a seguinte nota complementar ao Capítulo 17 da referida Tabela de Incidência:

‘NC (17-1) Ficam reduzidas de 50% as alíquotas do IPI incidentes sobre as mercadorias classificadas nos Códigos 1701.11 e 1701.99.0100, quando produzidas por estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

Tenha-se que o referido art. 2º, parágrafo único, Lei 8.393/91, foi revogado pela Lei n. 9.532, de 10.12.1997. E o aludido Decreto 420/92 foi revogado pelo Decreto n. 2.092, de 10.12.1996.

Objetiva-se, neste memorial, demonstrar o acerto da decisão da Egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 4ª Região que reconheceu a plena validade constitucional da Lei 8.393/91 e do Decreto 420/92, e que restou, por essa razão, indevidamente atacada, *ênia permissa*, no presente recurso extraordinário.

II. O ACÓRDÃO RECORRIDO

A Egrégia 2ª Turma do TRF 4, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 97.04.27455-6, sob a relatoria do Juiz VILSON DARÓS (J. 22.04.1999, DJ. 28.07.1999), negou provimento ao apelo das Recorrentes em acórdão cuja ementa está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA DE 18% NA SAÍDA DE CANA DE AÇÚCAR. LEI Nº 8393, DE 1991, E DECRETO Nº 420, DE 1992. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SELETIVIDADE, DA UNIFORMIDADE DE TRIBUTAÇÃO E DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA DE DESVIO DE FINALIDADE.

1. O Decreto nº 420, de 1992, não extrapolou e nem alterou a disposição da Lei nº 8.393, de 1991, apenas a regulou, nos limites que lhe são próprios. A Lei nº 8.393, de 1991, a seu turno, não sofre de nenhuma inconstitucionalidade, sendo plenamente válida e eficaz, o que conduz à absoluta regularidade da exigência da nova alíquota de 18% do IPI para saída do açúcar de cana.

2. O argumento de que a nova exigência era transitória e submetida a uma condição resolutiva não prospera, pois, no silêncio da lei, a legislação anterior à que foi revogada ou restou atingida por condição resolutiva continua também revogada, ainda que se configure hipótese de lacuna legis. No caso, ainda que tenha cessado a política do preço nacional unificado do açúcar, isso não significa que a alíquota do IPI para o açúcar tenha retornado ao patamar ZERO.

3. Não prospera o argumento de que a lei perdeu a eficácia por força da Portaria MF nº 4, de 14-01-1992, uma vez que o IPI não é do tipo tributário cuja alíquota não possa ser majorada fora do alcance da lei formal e da não-surpresa (CF, art. 150, par. 1º), podendo, assim, o Executivo alterar as alíquotas por simples medidas administrativas, desde que existente lei autorizativa, o que, no caso, ocorre frente ao que dispõe a Lei nº 8.393, de 1991.

4. O princípio da seletividade não restou ferido. A seletividade, em função da essencialidade do produto, visa tributar pela valorização dos produtos e as necessidades do mercado. Nessas condições, não colhe o argumento de que o açúcar compõe a cesta básica e, por consequência, é produto essencial, devendo receber alíquota do IPI menor que outros; o fato de o açúcar compor a cesta básica não justifica, por si só, sua essencialidade, tendo em vista que esta característica se encontra vinculada à discricionariedade ínsita ao órgão executivo, desde que atendidas as formalidades legais. O conceito de seletividade, salvo no caso de flagrante abuso, há de ficar nos lindes da ação legislativa, não devendo o Judiciário, que exerce precipuamente um controle de validade das leis, adentrar no mérito político da norma, a menos que afronte o Texto Maior, que não é o caso. De qualquer forma, torna-se evidente que o princípio da seletividade em função da essencialidade não restou violado, uma vez que, abrangendo o IPI alíquotas que variam de 0 (zero) a 365,63%, é razoável a tributação do açúcar na alíquota de 18%, o que reflete uma dosagem equitativa da carga tributária, compatível com a qualificação de produto componente da cesta básica.

5. Também inexistente violação ao princípio da uniformidade de tributação e ao da isonomia, porque a estipulação de alíquotas diferenciadas, nas diferentes regiões, para o IPI, tem respaldo no próprio texto constitucional. A isenção foi instituída em caráter setorial e não geral. O valor protegido é o desenvolvimento regional e encontra respaldo no art. 151, inciso I, in fine, da Carta da República.

6. Não há falar em desvio de finalidade, pois verifica-se tão-somente a aplicação da extrafiscalidade do IPI, imposto que, não obstante possua caráter arrecadatório, nada impede seja empregada na atividade regulatória do Estado, o que se faz em perfeita sintonia com o sistema constitucional vigente.

O aludido acórdão confirmou a sentença monocrática lavrada pelo Juiz Federal TADAAQUI HIROSE, da 9ª Vara Federal de Curitiba, nos autos do Mandado de Segurança n. 95.0005511-2, que denegou a segurança postulada, reconhecendo a validade jurídica dos dispositivos normativos impugnados (art. 2º, parágrafo único, Lei 8.393/91; e Decreto 420/92).

Nada obstante a irretocabilidade desse citado acórdão, as Contribuintes interpuseram Recurso Especial para o Colendo Superior Tribunal de Justiça e o presente Recurso Extraordinário para esse Excelso Supremo Tribunal Federal.

III. A DECISÃO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No Colendo STJ, sob o rótulo de *REsp* 269.628, o feito foi distribuído ao Ministro FRANCISCO FALCÃO que negou seguimento ao referido recurso com a seguinte decisão monocrática (DJ 09.08.2004):

Vistos, etc.

Trata-se de recurso especial interposto pela COOPERATIVA DOS PRODUTOS DE CANA DE AÇUCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO E OUTRO, com fulcro no artigo 105, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, contra Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA DE 18% NA SAÍDA DE CANA DE AÇÚCAR. LEI Nº 8.393, DE 1991, E DECRETO Nº 420, DE 1992. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA SELETIVIDADE, DA UNIFORMIDADE DE TRIBUTAÇÃO E DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA DE DESVIO DE FINALIDADE.

1. O Decreto nº 420, de 1992, não extrapolou e nem alterou a disposição da Lei nº 8.393, de 1991, apenas a regulou, nos limites que lhe são próprios. A Lei nº 8.393, de 1991, a seu turno, não sofre de nenhuma inconstitucionalidade, sendo plenamente válida e eficaz, o que conduz à absoluta regularidade da exigência da nova alíquota de 18% do IPI para saída do açúcar de cana.

2. O argumento de que a nova exigência era transitória e submetida a uma condição resolutiva não prospera, pois, no silêncio da lei, a legislação anterior à que foi revogada ou restou atingida por condição resolutiva continua também revogada, ainda que se configure hipótese de lacuna legis. No caso, ainda que tenha cessado a política do preço nacional unificado do açúcar, isso não significa que a alíquota do IPI para o açúcar tenha retornado ao patamar ZERO.

3. Não prospera o argumento de que a lei perdeu a eficácia por força da Portaria MF nº 04, de 14-01-1992, uma vez que o IPI não é do tipo tributário cuja alíquota possa ser majorada fora do alcance da lei formal e da não-surpresa (CF, art. 150, par. 1º), podendo, assim, o Executivo alterar as alíquotas por simples medidas administrativas, desde que existente lei autorizativa, o que, no caso, ocorre frente ao que dispõe a Lei nº 8.393, de 1991.

4. O princípio da seletividade não restou ferido. A seletividade, em função da essencialidade do produto, visa tributar pela valorização dos produtos e as necessidades do mercado. Nessas condições, não colhe o argumento de que o açúcar compõe a cesta básica e, por consequência, é produto essencial, devendo receber alíquota do IPI menor que outros; o fato de o açúcar compor a cesta básica não justifica, por si só, sua essencialidade, tendo em vista que esta característica se encontra vinculada à discricionariedade ínsita ao órgão executivo, desde que atendidas as formalidades legais. O conceito de seletividade, salvo no caso de flagrante abuso, há de ficar nos lindes da ação legislativa, não devendo o Judiciário, que exerce precipuamente um controle de validade das leis, adentrar no mérito político da norma, a menos que afronte o Texto Maior, que não é o caso. De qualquer forma, torna-se evidente que o princípio da seletividade em função da essencialidade não restou violado, uma vez que, abrangendo o IPI alíquotas que variam de 0 (zero) a 365,63%, é razoável a tributação do açúcar na alíquota de 18%, o que reflete uma dosagem equitativa da carga tributária, compatível com a qualificação do produto componente da cesta básica.

5. Também inexistiu violação ao princípio da uniformidade da tributação e ao da isonomia, porque a estipulação de alíquotas diferenciadas, nas diferentes regiões, para o IPI, tem respaldo no próprio texto constitucional. A isenção foi instituída em caráter setorial e não geral. O valor protegido é o desenvolvimento regional e encontra respaldo no art. 151, inciso I, in fine, da Carta da República.

6. Não há falar em desvio de finalidade, pois, verifica-se tão somente a aplicação da extrafiscalidade do IPI, imposto que, não obstante possua caráter arrecadatório, nada impede seja empregado na atividade regulatória do Estado, o que se faz em perfeita sintonia com o sistema constitucional vigente.”(fls. 292/293).

A recorrente sustenta, em síntese, violação aos artigos 535, II, do CPC, 10, da Lei 7.798/89, 4º, II, do Decreto-Lei nº 1.199/71, 2º, parágrafo único, da Lei nº 8.393/91, acentuando que a incidência do IPI com a alíquota de 18% somente é viável se os preços forem uniformes. Aduz, ainda, que com a superveniência da Instrução Normativa nº 67/98 da Secretaria da Receita Federal houve perda parcial do objeto da ação mandamental, verbis:

“Deste modo, tendo ocorrido reconhecimento expresso da Administração no sentido de que as operações de venda realizadas pelas Recorrentes em relação aos açúcares do tipo cristal superior, cristal especial, cristal especial extra, refinado amorfo e refinado granulado, no período objeto deste feito (safra 95/96), não se submeteram ao IPI, ocorreu a perda parcial de objeto do writ relativamente a tais operações, devendo o mesmo prosseguir exclusivamente em relação aos açúcares não atingidos pelo referido ato administrativo, mesmo porque trata-se de ato normativo editado pelo superior hierárquico da d. autoridade impetrada, de modo que ela se encontra impedida de praticar o ato impugnado neste feito, quanto ao referido açúcar, independentemente da decisão final a ser proferida.”(fls. 327/328).

Relatados, decido.

Tenho que a pretensão não merece guarida.

Com efeito, no tocante à questão de fundo, a jurisprudência pacífica desta Corte encontra-se em consonância com o entendimento exposto no aresto recorrido.

Confira-se, no ponto, os seguintes precedentes:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO, DÚVIDA OU FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. IPI. AÇÚCAR DE CANA. ALÍQUOTA DE 18%. PREÇO UNIFICADO. LEI N 8.383/91 E DECRETO Nº 420/92. PRECEDENTES.

1. Recurso especial interposto contra v. acórdão que declarou a exigibilidade do IPI incidente à alíquota de 18% sobre as saídas de açúcar dos estabelecimentos da recorrente.

2. Fundamentos, nos quais se suporta a decisão impugnada, apresentam-se claros e nítidos. Não dão lugar a omissões, obscuridades, dúvidas ou contradições. O não acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa, posto que ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que ele entender atinente à lide. Não está obrigado o magistrado a julgar a questão posta a seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131, do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso.

3. Não obstante a interposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância extraordinária, se não houve omissão do acórdão a que deva ser suprida.

Desnecessidade, no bojo da ação julgada, de se abordar, como suporte da decisão, dispositivos legais e/ou constitucionais. Inexiste ofensa ao art. 535, I e II, do CPC, quando a matéria enfocada é devidamente abordada no voto a quo.

4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica e remansa no sentido de que:

- “Cessada a política nacional de unificação dos preços do açúcar de cana, não se retorna ao regime anterior em que havia “tributação pela alíquota zero”, porquanto a função extrafiscal, revelada no caso dos autos,

autoriza o Poder Executivo a fixar as alíquotas, respeitadas as disposições legais, em prol do interesse nacional. O art. 2º da Lei 8.393/91 não impôs taxativamente a fixação da alíquota em 18% (dezoito por cento), mas apenas explicitou que esta não poderia ser fixada em percentual superior.” (REsp nº 437666/PR, 1ª Turma, DJ de 19/05/2003, Rel. Min. LUIZ FUX)

- “Estabelece a Lei nº 8.383/91, em seu artigo 2º, alíquota máxima do IPI de 18%, enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, assegurada a isenção na área da SUDENE e da SUDAM. – Quando a política de preço nacional unificado deixou de existir, não voltou a vigorar a Lei nº 7.798/89, que estabelecia a alíquota zero, e sim a alíquota que melhor atendesse ao interesse nacional.” (REsp nº 222047/GO, 1ª Turma, DJ de 03/04/2000, Rel. Min. GARCIA VIEIRA)

5. Recurso não provido.” (RESP 596942/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 08/03/2004)

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. AÇÚCAR DE CANA. POLÍTICA NACIONAL DE PREÇOS UNIFICADOS. LEI 8.393/91. DECRETO 420/92. EXTRAFISCALIDADE.

1. Cessada a política nacional de unificação dos preços do açúcar de cana, não se retorna ao regime anterior em que havia “tributação pela alíquota zero”, porquanto a função extrafiscal, revelada no caso dos autos, autoriza o Poder Executivo a fixar as alíquotas, respeitadas as disposições legais, em prol do interesse nacional.

2. O art. 2º da Lei 8.393/91 não impôs taxativamente a fixação da alíquota em 18% (dezoito por cento), mas apenas explicitou que esta não poderia ser fixada em percentual superior.

3. Recurso especial conhecido e improvido.” (RESP 437666/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 19/05/2003).

“TRIBUTÁRIO – IPI – ALÍQUOTA – AÇÚCAR DE CANA – POLÍTICA DE PREÇO NACIONAL – EXTINÇÃO. Estabelece a Lei nº 8.383/91, em seu artigo 2º, alíquota máxima do IPI de 18%, enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, assegurada a isenção na área da SUDENE e da SUDAM.

Quando a política de preço nacional unificado deixou de existir, não voltou a vigorar a Lei nº 7.798/89, que estabelecia a alíquota zero, e sim a alíquota que melhor atendesse ao interesse nacional.

Recurso prejudicado.” (RESP 222047/GO, Rel. Min. GARCIA VIEIRA, DJ 03/04/2000).

Ante o exposto, NEGO SEGUIMENTO ao recurso especial, com esteio no art. 557, caput, do CPC.

É de ver, portanto, que no Colendo Superior Tribunal de Justiça a jurisprudência chancela a validade jurídica dos dispositivos questionados.

IV. O PARECER MINISTERIAL

Nesse Excelso Supremo Tribunal Federal, o presente RE sofreu a apreciação da Procuradoria-Geral da República em parecer da lavra da Sub-procuradora SANDRA CUREAU que opinou pelo conhecimento parcial e desprovimento do recurso.

Em seu parecer ministerial, a ilustre representante do *Parquet*, no mérito, acolhe integralmente os argumentos deduzidos no acórdão recorrido e colaciona precedente do STF estampado no *RE 344.331* (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, 1ª Turma, J. 11.02.2003, DJ. 14.03.2003), cuja ementa tem o subsequente teor:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI 8.393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE.

1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação.

2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”.

3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344 – AgR.

4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026).

5. Recurso extraordinário não conhecido.

À luz dos precedentes do STJ e do STF, o acórdão recorrido merece permanecer imune às investidas das Contribuintes.

V. A PRETENSÃO DAS CONTRIBUINTES

Em 27. 4.1995, as Contribuintes impetraram o presente mandado de segurança, e obtiveram a concessão de medida liminar. Na sentença, como referido, houve a denegação da segurança requestada.

Nada obstante, convém recordar a argumentação deduzida na pretensão das Contribuintes.

Com efeito, postulam as Contribuintes a decretação da inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais (art. 2º, parágrafo único, Lei 8.393/91, e Decreto 420/92) *por violação dos princípios constitucionais da seletividade do IPI, da uniformidade tributária, da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da legalidade tributária e por desvio de finalidade*.

Eis os dispositivos constitucionais supostamente desrespeitados:

Art. 153, IV: Compete à União instituir imposto sobre: produtos industrializados;

Art. 153, § 3º, I: O imposto previsto no inciso IV será seletivo, em função da essencialidade do produto.

Art. 145, § 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 153, § 1º: É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Art. 151, I: É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Art. 43: Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

Art. 150, II: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Arts. 5º, I: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

Arts. 149: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo;

A 1ª tese sustentada pelas Contribuintes é o desvio de finalidade. Alegam que o imposto (IPI) estava sendo utilizado para regular uma diversidade interna do setor o que não é compatível com a figura dos impostos, por ser típico de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, configurando-se um caso clássico de desvio de finalidade, porquanto o imposto utilizado com a finalidade própria de outra figura constitucional que tem natureza e fundamentos diversos.

A 2ª tese é a *seletividade em função da essencialidade do produto (o açúcar)*. Isso significa que a imposição de alíquotas mais gravosas só pode existir em relação a produtos que, em cotejo com os demais produtos, não sejam essenciais ao consumo humano. Recordam que o açúcar é produto de natureza alimentar que integra a denominada “cesta básica” em razão do seu alto grau de essencialidade.

A 3ª tese é a *quebra da regionalidade*. Nessa perspectiva, não vinga a justificativa de que houve discriminação “regional”, visto que dentro da mesma “Região” há três regimes tributários distintos (São Paulo com 18%; Rio de Janeiro com 9%; parte de Minas Gerais com 18% e parte de Minas com isenção de IPI – área da SUDENE). Segundo as Contribuintes, o termo “regional” corresponde às cinco Regiões brasileiras: Norte, Sul, Nordeste, Sudeste e Centro-Oeste.

A 4ª tese é a *temporalidade da diferenciação de alíquota de 18% do IPI*. Ou seja, a ausência de uniformidade de preços do açúcar não autorizava alíquotas distintas, visto que nos termos do art. 2º da Lei 8.393/91, a mencionada diferenciação de alíquota seria enquanto persistisse a política de preços uniformes. Com a edição da Portaria n. 4, de 14.01.1992, do Ministério da Economia, segundo as Contribuintes, desapareceu a uniformidade de preços.

A 5ª tese é a *inconstitucionalidade da exigência do IPI em relação a produto essencial como o açúcar*. Nessa linha, a incidência do IPI sobre o açúcar viola o art. 153, § 3º, I, CF, visto que se trata de produto essencial ao consumo humano e que, por consequência, não deveria sofrer tributação alguma.

A 6ª tese é a *violação do princípio da isonomia*. Isso significa que a diferenciação de alíquota entre Estados da mesma Região (São Paulo e parte de Minas Gerais 18%; Rio de Janeiro e Espírito Santo 9%; e parte de Minas com isenção), com tratamento discriminatório dentro da mesma Região viola os arts. 5º, I; 150, II; e 151, I, CF.

A 7ª - e última - tese é a *ausência de motivação do ato que alterou a alíquota do IPI, de 0 até 18%*. Segundo as Contribuintes inexistem justificativas explícitas contidas no Decreto 420/92 que revelassem as razões, de modo válido, da mencionada majoração de alíquota procedida pelo aludido Decreto presidencial.

VI. A VALIDADE DA LEI 8.393/91 E DO DECRETO 420/92

A Lei 8.393/91 e o Decreto 420/92 não violaram nenhum dos dispositivos constitucionais apontados, de sorte que são equivocadas, *ênua permissa*, as mencionadas teses levantadas pelas Contribuintes.

Com efeito, a *primeira tese* das Contribuintes é frágil. A alegação de que o IPI estava sendo usado para regular uma diversidade interna do setor sucro-alcooleiro o que era incompatível com a natureza do tributo, por ser imposto, em vez de uma contribuição de intervenção econômica, não resiste a um breve olhar sobre o texto constitucional.

É fora de toda dúvida que o figurino constitucional delineado para o IPI permite vislumbrar em relação a esse imposto características que ultrapassam a “mera” função arrecadatória ínsita a todos os tributos e, em particular, aos impostos.

Essa perspectiva “além ou extra” fiscal pode ser enxergada no art. 153, § 1º, CF, (*é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI*), bem como a sua seletividade em função da essencialidade do produto.

Assim, não há que se falar em *desvio de finalidade* ou que em vez de imposto (IPI) a União Federal deveria lançar mão de “*contribuição de intervenção econômica*”, haja vista a finalidade extrafiscal da combatida tributação diferenciada.

A *segunda tese* das Contribuintes não merece a guarida judicial. A alíquota de 18% do IPI incidente sobre o açúcar que fabricam não maltrata a seletividade em função da essencialidade do bem produzido. A eventual essencialidade do produto, assim com a sua tributação seletiva, é matéria da alçada da política fiscal, dentro do campo da liberdade de conformação constitucional do legislador.

Algemada com a referida *segunda tese*, encontra-se a *quinta tese* das Contribuintes. Entendem que em face da essencialidade do açúcar, este produto não poderia sequer sofrer tributação alguma, estando, nessa perspectiva, imune à incidência do IPI.

Com as vênias de estilo, o fato de o açúcar compor a “cesta básica” não é bastante nem suficiente para torná-lo um produto imune ao IPI ou que não possa sofrer uma tributação diferenciada, seja em relação a outros produtos, seja em relação a outras regiões.

Nesse particular, calha o certo entendimento do Juiz VILSON DARÓS, relator do acórdão objurgado:

De qualquer forma, torna-se evidente que o princípio da seletividade em função da essencialidade não restou violado, uma vez que, abrangendo o IPI alíquotas que variam de 0 (zero) a 365,63%, é razoável a tributação do açúcar na alíquota de 18%, o que reflete uma dosagem equitativa da carga tributária, compatível com a qualificação de produto componente da cesta básica.

É de ver, portanto, a insuficiência dessa tese para infirmar a questionada exação fiscal.

A *terceira tese* das contribuintes é a quebra da regionalidade. Há um flagrante equívoco nessa mencionada tese, visto que o termo “regional” contido na Constituição não tem o restrito significado de “Região” geográfica, especificamente das cinco “Regiões” brasileiras: Norte, Sul, Nordeste, Sudeste e Centro-Oeste.

O termo constitucional “Região – ou regional” – significa além do “local” ou que apanhe mais de um Município, de sorte que dentro do mesmo Estado há várias “regiões”.

A distinção entre Estados dentro da mesma Região ou dentre áreas (regiões) dentro do mesmo Estado não pode ser vista como desrespeito ao princípio da regionalidade ou como desrespeito aos arts. 43 e 151, I, CF. Muito ao contrário. O texto constitucional autoriza políticas fiscais diferenciadas em face de situações sócio-econômicas distintas, em favor da promoção de um desenvolvimento equilibrado de todo o País.

Nessa perspectiva, a *sexta tese* das contribuintes (violação do princípio da isonomia) também restou superada, visto que a maior violência ao magno fundamento da igualdade encontra-se justamente no tratamento sem qualquer distinção em face de situações diferenciadas. Assim, em vez de menoscar os arts. 5º, I; e 150, II, CF, a combatida discriminação fiscal deu concretização ao mandamento da isonomia.

Melhor sorte não assiste à *quarta tese* das contribuintes. De efeito, a suposta temporalidade da diferenciação de alíquota de 18% do IPI instituída pela Lei 8.393/91 não poderia ser obstruída pela edição da Portaria n. 4, de 14.01.1992, do, à época, Ministério da Economia, como pretendem as contribuintes. Uma Portaria ministerial não tem força para revogar uma Lei nacional.

Tampouco ocorreu o fenômeno da repristinação legal, com o retorno da vigência do art. 10 da Lei 7.798, de 10.7.1989, no sentido da aplicação da alíquota zero, visto que a repristinação é situação jurídica excepcional e somente ocorre expressamente. Assim, mesmo que se entenda carente de pressuposto fático (a política de preço unifica de açúcar de cana), não há que se concluir pelo retorno da vigência da alíquota zero instituída pelo mencionado art. 10 da Lei 7.798/89.

Nessa mesma toada a certa jurisprudência do STJ contida no REsp 222.047, Relator Ministro GARCIA VIEIRA, DJ. 3.4.2000:

Estabelece a Lei nº 8.383/91, em seu artigo 2º, alíquota máxima do IPI de 18%, enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, assegurada a isenção na área da SUDENE e da SUDAM.

Quando a política de preço nacional unificado deixou de existir, não voltou a vigorar a Lei nº 7.798/89, que estabelecia a alíquota zero, e sim a alíquota que melhor atendesse ao interesse nacional.

A cavalheiro recorde-se o bem lançado parecer da Procuradoria Regional da República da 4ª Região, confeccionado pelo Procurador FRANCISCO DE ASSIS VIEIRA SANSEVERINO:

Em que pese as decisões divergentes sobre a matéria, inexistente direito líquido e certo para manutenção da alíquota zero do IPI para o açúcar.

Preliminarmente, cabe mencionar que a alteração da alíquota do IPI de 0 para 18% teve respaldo legal, quer através do art. 2º da Lei n. 8.393/91, que estipulou uma alíquota máxima de 18% do IPI incidente sobre a saída do açúcar, quer pelo Decreto n. 420, de 13.01.92, que fixou a exação em 18%, conforme possibilita o §1º do art. 153 da CF.

[...]

No que pertine ao argumento da insubsistência do pressuposto legal para a exigência da alíquota de 18% também não assiste direito às apelantes. Para o deslinde da questão cabe citar o art. 4º do Decreto-Lei n. 1.199, de 27.12.1971:

Art. 4º O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado

I – a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II – a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

[...]

A possibilidade do Executivo majorar a alíquota do IPI, atendidos os limites legais, foi, como já mencionado, prevista na atual Constituição Federal. Sendo assim, não há que se falar em ilegalidade do Decreto n. 420/92 que elevou para 18% a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar.

Vê-se, nessa linha, que o suposto fim da política de preço nacional unificado do açúcar não teria o condão de retomar a alíquota zero, como defendem as contribuintes.

Por fim, a *sétima tese* das contribuintes não tem cabida. Alegam que o Decreto 420/92 que aumentou a alíquota de zero para 18% é viciado porquanto desmotivado. A justificativa da edição do combatido Ato regulamentar pode ser facilmente extraída da própria Lei 8.393/91 e do DL 1.199/71.

As razões da edição do atacado Decreto 420/92 estão estabelecidas tanto na legislação de regência quanto nos artigos constitucionais pertinentes ao IPI e à necessidade de tratamento tributário diferenciado em face de situações sócio-econômicas distintas, sendo, por consequência, dispensável a existência de “*consideranda*” ou de “*exposição de motivos*” para alcançar-se o objetivo do questionado Decreto 420/92.

Com efeito, o Decreto 420/92 não se tratava de um ucasse desprovido de sentido, mas de um ato administrativo regulamentar plenamente válido.

No entender da Fazenda Nacional, as teses das contribuintes foram repelidas adequadamente. Nada obstante, convém socorrer-se da jurisprudência da Corte sobre o tema.

VII. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A validade jurídica da Lei 8.393/91 e do Decreto 420/92 já foi surpreendido pelas duas Turmas do Colendo STF.

Extremamente didático foi o julgamento do *AI 515.168* (Relator Ministro CEZAR PELUSO, 1ª Turma, J. 30.08.2005, DJ. 21.10.2005), cuja ementa do acórdão restou vazada nos seguintes termos:

TRIBUTO. Imposto sobre produtos industrializados. IPI. Alíquota. Fixação. Operações relativas a açúcar e álcool. Percentual de 18% (dezoito por cento) para certas regiões. Art. 2º da Lei nº 8.393/91. Ofensa aos arts. 150, II, 151, I, e 153, 3º, I, da CF. Inexistência. Finalidade extrafiscal. Constitucionalidade reconhecida. Improvimento ao recurso extraordinário. Não é inconstitucional o art. 2º da Lei federal nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991.

Nesse julgamento há interessante diálogo entre o Relator (Ministro CEZAR PELUSO) e o Ministro MARCO AURELIO acerca da liberdade de conformação do legislador no estabelecimento da política fiscal, reconhecendo Suas Excelências que se estava dentro da margem da conveniência administrativa do poder estatal.

A Egrégia 2ª Turma do STF trilhou o mesmo caminho da 1ª Turma e reconheceu a constitucionalidade da Lei 8.393/91, no julgamento do *AI 360.461* (Relator Ministro CELSO DE MELLO, 2ª Turma, J. 06.12.2005, DJ. 27.03.2008.), acórdão assim ementado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – IPI – AÇÚCAR DE CANA – LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) – ISENÇÃO FISCAL – CRITÉRIO ESPACIAL – APLICABILIDADE – EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO – ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA – INOCORRÊNCIA – NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO – ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO – INADMISSIBILIDADE – RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRA-FISCAL DO IPI.

- A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais.

O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA – A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO).

- O princípio da isonomia – que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder – tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação incorrente na espécie. – A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica – presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes – como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES.

- A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse “favor legis”. A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa – considerado o princípio da divisão funcional do poder –, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes.

A robustecer a assertiva fazendária de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não acolhe as pretensões das contribuintes e reconhece a validade jurídica da Lei 8.393/93, além dos citados *AAII 360.461 e 515.168*, tenham-se as ementas dos seguintes julgados:

RE 344.331 (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, 1ª Turma, J. 11.02.2003, DJ. 14.03.2003):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS. ALÍQUOTAS REGIONALIZADAS. LEI 8.393/91. DECRETO 2.501/98. ADMISSIBILIDADE.

1. Incentivos fiscais concedidos de forma genérica, impessoal e com fundamento em lei específica. Atendimento dos requisitos formais para sua implementação.
2. A Constituição na parte final do art. 151, I, admite a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país”. 3. A concessão de isenção é ato discricionário, por meio do qual o Poder Executivo, fundado em juízo de conveniência e oportunidade, implementa suas políticas fiscais e econômicas e, portanto, a análise de seu mérito escapa ao controle do Poder Judiciário. Precedentes: RE 149.659 e AI 138.344-Agr.
4. Não é possível ao Poder Judiciário estender isenção a contribuintes não contemplados pela lei, a título de isonomia (RE 159.026).

5. Recurso extraordinário não conhecido.

AI 630.997 (Relator Ministro EROS GRAU, 2ª Turma, J. 24.04.2007, DJ. 18.05.2007):

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA INCIDENTE SOBRE O AÇÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE.

1. O decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas --- incentivo fiscal --- visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I da Constituição.

2. A alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedente.

3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Além dessas manifestações colegiadas, há várias decisões monocráticas no mesmo sentido. A saber:

RE 580.074 (Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, DJ. 18.04.2008):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. ALÍQUOTA. OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO AÇÚCAR. ART. 2º DA LEI N. 8.393/91. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

Relatório.

1. Recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, alíneas a e b, da Constituição da República, contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO AÇÚCAR. DECISÃO DO ÓRGÃO ESPECIAL. ART. 2º DA LEI N. 8.393/91. INCONSTITUCIONALIDADE. I – O legislador infraconstitucional, quanto ao imposto sobre produtos industrializados, está adstrito aos princípios da seletividade e da não-cumulatividade, a teor dos incisos I e II, do § 3º, do art. 153, da Constituição da República, daí a desoneração da incidência de IPI das operações de açúcar, à conta da essencialidade do produto, componente da cesta básica do trabalhador, de consumo necessário e de primeira necessidade. II – A criação de alíquotas diferenciadas para os Estados-membros viola o princípio uniformidade geográfica e da isonomia insculpidos nos incisos I e II, do art. 151, e II, do art. 150, ambos da Constituição. III – A questão da essencialidade do açúcar ao ser apreciada pelo Eg. Órgão Especial desta Corte, restou acolhida na Arguição de Inconstitucionalidade do art. 2º da Lei n. 8.393/91. IV – Apelação provida” (fl. 142).

2. A Recorrente alega que teriam sido contrariados os arts. 150, inc. II, 151, inc. I, e 153, § 3º, inc. I e II, da Constituição da República e, ainda, teria sido declarada a inconstitucionalidade do art. 2º da Lei n. 8.393/91. Argumenta que o “r. acórdão do Órgão Especial merece ser declarado NULO, na medida em que, à época do julgamento, o art. 2º da Lei n. 8.393/91 não mais vigia, porque expressamente revogado pela Lei n. 9.532/97, art. 82, letra (i)” (fl. 245 – grifos no original). Afirma, também, que “o acórdão recorrido também merece ser reformado, em face da constitucionalidade do art. 2º da Lei 8.393/91; do Decreto 420/92 e decretos posteriores; art. 42 da Lei 9.532/97; assim como os demais diplomas legais já citados em itens anteriores, porquanto tais normas não só mantém conformidade com a Constituição, como, também, concretizam, efetivamente, a diretriz determinada pela Carta Republicana” (fl. 251 – grifos no original). Apreciada a matéria trazida na espécie, DECIDO.

3. Razão jurídica assiste à Recorrente. A jurisprudência deste Supremo Tribunal firmou-se no sentido da constitucionalidade do art. 2º da Lei n. 8.393/1991. Confirmam-se os julgados seguintes: “EMENTA: TRIBUTO. Imposto sobre produtos industrializados. IPI. Alíquota. Fixação. Operações relativas a açúcar e álcool. Percentual de 18% (dezoito por cento) para certas regiões. Art. 2º da Lei nº 8.393/91. Ofensa aos

arts. 150, II, 151, I, e 153, 3º, I, da CF. Inexistência. Finalidade extrafiscal. Constitucionalidade reconhecida. Improvimento ao recurso extraordinário. Não é inconstitucional o art. 2º da Lei federal nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991” (AI 515.168-AgR-ED, Rel. Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJ 21.10.2005). “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI: INCENTIVOS FISCAIS: ISENÇÃO. Lei 8.393/91; Decreto 2.092/96. I. – Incentivo fiscal concedido, em forma de isenção, para a área da SUDENE e da SUDAM, na comercialização do açúcar de cana: Lei 8.393/91, art. 2º. Sua legitimidade constitucional: C.F., art. 151, I, certo que o juízo de mérito da concessão escapa ao controle judicial, a menos que se mostre desarrazoado. II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. – Negativa de trânsito ao RE. Agravo não provido” (RE 405.611-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 5.3.2004). E ainda: RE 479.155, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 29.11.2007; e RE 458.119, Rel. Min. Eros Grau, DJ 7.8.2006. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. 4. Pelo exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a constitucionalidade do art. 2º da Lei n. 8.393/91, nos termos da jurisprudência deste Supremo Tribunal (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Considerando-se a Súmula 512 deste Supremo Tribunal Federal, deixo de condenar ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência. Publique-se. Brasília, 4 de abril de 2008.

RE 487.793 (Relator Ministro GILMAR MENDES, DJ 28.11.2007):

Trata-se de recurso extraordinário interposto em face de acórdão cuja ementa assim dispõe:

“TRIBUTÁRIO. IPI. ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA PARA AS SAÍDAS DE AÇÚCAR DE CANA. LEI Nº 8.393/91, ARTIGO 2º. TRATAMENTO DIFERENCIADO EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS DE AÇÚCAR NA ÁREA DE ATUAÇÃO DA SUDENE E DA SUDAM. VIOLAÇÃO À CONSTITUIÇÃO FEDERAL INEXISTENTE. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 67/98. 1. O artigo 2º da Lei no 8.393/91, ao estabelecer tratamento diferenciado às saídas de açúcar de cana ocorrentes na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE – e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM –, em relação às saídas do produto no mercado interno, não afrontou os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade. 2. A Instrução Normativa no 67, expedida pelo Secretário da Receita Federal em 14 de julho de 1998, nos seus artigos 2º e 3º, convalidou o procedimento adotado pelos estabelecimentos industriais que deram saídas a açúcares de cana do tipo demeara, cristal superior, cristal especial, cristal especial extra e refinado granulado, no período de 6 de julho de 1995 a 16 de novembro de 1997, e à açúcar refinado do tipo amorfo, no período de 14 de janeiro de 1992 a 16 de novembro de 1997, sem lançamento, em Nota Fiscal, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), autorizando, outrossim, a restituição do IPI eventualmente recolhido, nos mesmos períodos, relativamente à saída desses tipos de açúcares de cana. 3. Nesse contexto, e considerando que a própria Administração Fazendária, não obstante a existência de precedente judiciais sobre a matéria a ela favoráveis, abriu mão da cobrança do IPI devido nas saídas de alguns tipos de açúcares, reconhece-se a perda do objeto da ação relativamente aos açúcares e aos períodos abrangidos pela referida norma, pois se a própria Fazenda renunciou ao recebimento do seu crédito, não cabe ao Judiciário decidir em sentido contrário.”

Alega-se violação aos artigos 5º, I, XXXV, 43, 145, § 1º, 149, 150, II, 151, I, 153, § 3º, IV, da Carta Magna. O acórdão recorrido não divergiu do entendimento firmado por esta Corte, conforme se depreende dos julgamentos do AI-AgR-ED 515.168, 1ª T., Rel. Cezar Peluso, DJ 21.10.2005, e do AI-AgR 630.997, 2ª T., Rel. Eros Grau, DJ 18.5.2007, o qual possui a seguinte ementa:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DECRETO N. 420/92. LEI N. 8.393/91. IPI. ALÍQUOTA REGIONALIZADA INCIDENTE SOBRE O AÇÚCAR. ALEGADA OFENSA AO DISPOSTO NOS ARTS. 150, I, II e § 3º, e 151, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O decreto n. 420/92 estabeleceu alíquotas diferenciadas – incentivo fiscal – visando dar concreção ao preceito veiculado pelo artigo 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional. Autoriza-o o art. 151, I da Constituição. 2. A alíquota de 18% para o açúcar de cana não afronta o princípio da essencialidade. Precedente. 3. A concessão do benefício da isenção fiscal é ato discricionário, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, cujo controle é vedado ao Judiciário. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.”

Assim, nego seguimento ao recurso (art. 557, caput, do CPC). Publique-se. Brasília, 30 de outubro de 2007.

É de ver, portanto, que há aturada jurisprudência da Corte reconhecendo a constitucionalidade da Lei 8.393/91 e do Decreto 420/92.

VIII. CONCLUSÕES

Alfim e ao cabo, apresenta a Fazenda Nacional suas conclusões:

- 1ª. A Lei 8.393/91 é constitucionalmente válida. O Decreto 420/92 não tem nenhum vício jurídico.
- 2ª. Não há que se falar em desvio de finalidade da alíquota de 18% do IPI, haja vista a manifesta finalidade extrafiscal da combatida tributação diferenciada incidente sobre o açúcar.
- 3ª. A citada alíquota do IPI incidente sobre o açúcar não maltrata a seletividade em função da essencialidade do bem produzido. A eventual essencialidade do produto, assim com a sua tributação seletiva, é matéria da alçada da política fiscal, dentro do campo da liberdade de conformação constitucional do legislador.
- 4ª. O fato de o açúcar compor a “cesta básica” não é bastante nem suficiente para torná-lo um produto imune ao IPI ou que não possa sofrer uma tributação diferenciada, seja em relação a outros produtos, seja em relação a outras regiões.
- 5ª. O texto constitucional autoriza políticas fiscais diferenciadas em face de situações sócio-econômicas distintas, em favor da promoção de um desenvolvimento equilibrado de todas as regiões do País.
- 6ª. A maior violência ao magno fundamento da igualdade encontra-se no tratamento sem qualquer distinção em face de situações diferenciadas. Assim, em vez de menoscar os arts. 5º, I; e 150, II, CF, a combatida discriminação fiscal deu concretização ao mandamento da isonomia.
- 7ª. O suposto fim da política de preço nacional unificado do açúcar não teria o condão de retomar a alíquota zero, como defendem as contribuintes.
- 8ª. O Decreto 420/92 não se tratava de um ucasse desprovido de sentido, mas de um ato administrativo regulamentar plenamente válido.

IX. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional postula pelo não conhecimento do presente recurso extraordinário. Se conhecido, a Fazenda pugna pelo seu desproimento, mantendo-se incólume o acórdão recorrido do Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região.

O CREDITAMENTO DO IPI NA HIPÓTESE DE INSUMO EXONERADO NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO, ANTES DA LEI 9.779/99

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS NS. 460.785 E 562.980

IPI. Produtos Desonerados. Saída. Alíquota Zero. Isenção.

Constitucionalidade. Art. 174, I, a, Decreto n. 2.637/98. Art. 100, I, a, Decreto n. 87.918/82.

Manutenção. Crédito. Direito. Art. 11, Lei 9.779/99.

Não viola o princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF) a ausência de direito ao creditamento do valor do IPI na hipótese de produto desonerado, com alíquota zero ou com isenção, na saída do estabelecimento industrial.

Atávicos precedentes do STF: RREE 99.825 e 109.047

I. OBJETIVO DA ATUAÇÃO FAZENDÁRIA

A FAZENDA NACIONAL vem defender a atávica jurisprudência dessa Suprema Corte que não tem reconhecido aos contribuintes do IPI o *direito de creditamento do valor do tributo incidente sobre produtos desonerados na saída do estabelecimento industrial*. A confirmar essa afirmação os *RREE 99.825 e 109.047*.

Nessa perspectiva, devem ser reformados os venerandos acórdãos recorridos do Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região que reconheceram aos contribuintes o direito de creditamento de IPI na hipótese de produto desonerado, com alíquota zero e com isenção, na saída do estabelecimento, no período anterior à Lei 9.779/99.

De efeito, o Egrégio TRF 4, com essas vergastadas decisões, com a devida vênia, usurpou competência legislativa da União Federal para inovar o ordenamento jurídico com benefício fiscal do creditamento do IPI sem que houvesse lei específica cuidando do assunto, em flagrante afronta ao art. 153, § 6º, CF:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumerados ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Além de violar o mencionado art. 153, § 6º, CF, os acórdãos recorridos desrespeitaram antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmada ainda sob os auspícios da Carta Política de 1967/69.

A Fazenda Nacional pede licença para a leitura da ementa do acórdão do *RE 109.047* (Relator Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, 1ª Turma, J. 29.08.1986, DJ. 26.09.1986):

Imposto sobre Produtos Industrializados. Alíquota zero. Creditamento.

Ao negar o direito ao crédito do IPI, incidente sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito à alíquota zero, no momento de saída do estabelecimento industrial, o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, § 3º), nem tampouco negou a vigência do art. 49 do Código Tributário Nacional.

Dissídio jurisprudencial não configurado. Recurso Extraordinário de que não se conhece.

Daí que a insurgência fazendária nos presentes feitos encontra eco na jurisprudência da Suprema Corte, merecendo, reitera-se, reforma os acórdãos recorridos do Egrégio TRF 4.

II. A PRETENSÃO DOS CONTRIBUINTE

Pretendem os contribuintes do IPI o *direito de creditamento do valor do tributo incidente sobre insumos desonerados na saída do estabelecimento industrial*, em período anterior à edição da Lei 9.779/99.

Os contribuintes justificam sua pretensão no princípio da não-cumulatividade inscrito no art. 150, § 3º, II, CF:

O imposto previsto no inciso IV (IPI):

[...]

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Aduzem, nessa linha, que a ausência de creditamento do IPI na hipótese de produto desonerado na saída do estabelecimento estiola a não-cumulatividade, uma vez que o contribuinte o recolhe na aquisição de insumos, mas não pode utilizar-lhes como crédito, porquanto o produto é exonerado do IPI, sem que possa aproveitar os seus “supostos créditos tributários”.

Os contribuintes atacam a validade do art. 100, I, a, do Decreto n. 87.981/82, e do art. 174, I, a, do Decreto n. 2.637/98, em face do aludido art. 153, § 3º, II, CF.

Dispõe o art. 100, I, a, Decreto 87.918/82:

Art. 100. Será anulado o crédito, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas.

Dispõe o art. 174, I, a, Decreto 2.637/98:

Art. 174. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 12):

I – relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

Enxergam os contribuintes uma violação constitucional direta dos referidos dispositivos regulamentares em face do multicitado art. 153, § 3º, II, CF, porquanto a anulação do crédito, mediante estorno na escrita fiscal, contraria o mandamento da não-cumulatividade, visto que inviabiliza a utilização do saldo credor de IPI.

III. OS ACÓRDÃOS RECORRIDOS

As decisões objurgadas, ao reconhecerem aos contribuintes o direito de creditamento de IPI na hipótese de produto desonerado na saída, se fiaram em julgamento da Corte Especial do TRF 4 na *Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 1999.72.05.008186-1*.

No julgamento dessa cogitada arguição de inconstitucionalidade, a Egrégia Corte Especial do TRF 4 decretou a inconstitucionalidade do referido art. 174, I, a, Decreto n. 2.637/98 – Regulamento do IPI.

O principal alicerce dessa aludida decisão estribou-se na ausência das limitações constitucionais do princípio da não-cumulatividade em relação ao IPI (art. 153, § 3º, II, CF), diversamente do que sucede com o ICMS (art. 155, § 2º, itens, CF).

Com a devida vênia, a Fazenda Nacional entende equivocada essa atual compreensão emanada do Egrégio TRF 4. Diz-se atual porque aquele Respeitável Sodalício já palmilhou caminho no mesmo sentido do que seguido pela Fazenda.

IV. A CONSTITUCIONALIDADE DA AUSÊNCIA DO DIREITO DE CREDITAMENTO ANTES DA LEI 9.779/99

A Fazenda Nacional reitera o entendimento de que os contribuintes somente passaram a ter o direito de creditamento do IPI de produtos desonerados na saída do estabelecimento industrial com a edição da Lei 9.779/99, que em seu art. 11 tem a seguinte disposição:

O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430, de 1996, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.

Nesse quadro, vê-se que após janeiro de 1999, os contribuintes têm autorização legal para o creditamento de IPI na hipótese de produto desonerado com a alíquota zero ou com a isenção. *Consequência óbvia: antes da Lei 9.779/99, os contribuintes não eram beneficiados por esse favor fiscal.*

Esse mesmo entendimento já foi sufragado pela Egrégia 1ª Turma do TRF 4 nos autos da *Apelação Cível n. 2000.04.01.126011-7*, relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA (J. 25.11.2000, DJ. 31.01.2001), em acórdão cuja ementa tem o subsequente teor:

TRIBUTÁRIO. IPI. OPERAÇÃO SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSTO RECOLHIDO NA OPERAÇÃO ANTERIOR. VEDAÇÃO AO CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ISONOMIA. PERÍODO ANTERIOR À LEI 9.779/99.

A vedação ao aproveitamento de crédito de IPI relativos a insumos empregados na industrialização de produto sujeito à alíquota zero não implica afronta ao princípio da não-cumulatividade. Trata-se de situação diversa daquela quando há o recolhimento do IPI e na operação anterior não houve a tributação ou a operação foi isenta ou sujeita à alíquota zero, em que deve ser admitido o creditamento (EAC 96.04.04862-7/RS).

A questão de ter a Lei n. 9.779/99, art. 11, admitido a utilização desses créditos implica um favor fiscal que não significa reconhecimento por parte do Fisco, muito menos importa retroatividade do benefício.

É fato que uma empresa que está sujeita ao recolhimento de IPI a uma alíquota reduzida encontra-se em situação privilegiada por poder aquela aproveitar os créditos dos insumos; entretanto, essa constatação não tem o condão de dar à empresa o direito de aproveitar os créditos em decorrência de produto sujeito à alíquota zero. Não se pode admitir o reconhecimento de um direito com fundamento único de estar outra pessoa, em situação diversa, mais privilegiada pela lei.

A Fazenda Nacional pede licença para transcrever o voto da Relatora do referido processo (*AC 2000.04.01.126011-7*), que com precisão cirúrgica feriu a presente controvérsia:

É que aqui a autora opera na industrialização de produto sujeito à alíquota zero e pretende utilizar crédito de insumos que geraram, naquelas operações anteriores, o efetivo recolhimento de IPI (situação oposta). Ora, na operação de industrialização desenvolvida pela autora não deverá ela recolher nenhum valor a título de IPI, como então admitir o crédito da operação anterior sob o argumento da cumulação? O valor do IPI recolhido nas operações anteriores foi incluído no valor dos insumos e será, desta forma, repassado à operação posterior. Não há nisso, qualquer ofensa ao princípio da não-cumulatividade.

Esse voto-vencedor da ilustre Juíza VÂNIA HACK não discrepa da vetusta jurisprudência do STF, colacionada nos citados *RREE 99.825 e 109.047*.

No *RE 99.825* (Relator Ministro NÉRI DA SILVEIRA, 1ª Turma, J. 22.03.1985, DJ. 05.09.1986) decidiu-se que não viola o princípio da não-cumulatividade a vedação do creditamento do IPI, que seria compensado na saída de produto com alíquota zero.

O eminente Relator do *RE 99.825* agasalhou integralmente o voto-condutor do saudoso Ministro MOACIR CATUNDA, em acórdão do extinto Tribunal Federal de Recursos, que não reconheceu ao contribuinte o direito de creditar-se do IPI em relação a produto que saiu do estabelecimento industrial desonerado com alíquota zero. Eis passagem de grande riqueza didática:

A razão de ser do direito de creditamento é assegurar ao contribuinte o direito de compensar o imposto recolhido, com o imposto a repor-lhe, ou melhor dizendo, garantir-lhe o uso do direito de diferença a maior, em determinado período, entre o imposto pago referente a produtos saídos do estabelecimento e os pagos relativamente aos produtos neles entrados – na linguagem do CTN.

Ora, em decorrência do posicionamento dos produtos na alíquota zero, por força não de regulamento, mas do Decreto-lei n. 1.686/79 – e do anexo I, que o integra, a recorrente não recolhe nenhum tributo, nas saídas deles, seguindo-se pela irrealidade de qualquer diferença, e muitos menos diferença a maior, a compensar, no período subsequente, o que constitui o pressuposto fundamental do princípio constitucional da não cumulatividade.

Se a tarifa zero nada acrescenta, obviamente não há o que abater, impondo-se a conclusão de que o Decreto-lei em caus não ofende o princípio da não-cumulatividade. Não deparando relevância na alegação de colidência do Decreto-lei 1.686/79, com o art. 21, § 3º, da Constituição, rejeito-a, e, por via de consequência, nego provimento ao recurso, confirmando a sentença supra transcrita.

Essa orientação pretoriana foi mantida no agitado *RE 109.047*. O Relator, o eminente Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, estribado no magistério doutrinário do inolvidável Ministro ALIOMAR BALEEIRO e do ilustre professor PAULO DE BARROS CARVALHO, fez as seguintes e indispensáveis chegadas:

Ora, se não há lugar para recolhimento do gravame tributário na saída do produto do estabelecimento industrial, não haverá, sem dúvida, possibilidade de o contribuinte trazer a cotejo os seus eventuais créditos, relativos à aquisição das embalagens, para aferir a diferença a maior prevista pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 49.

Em outras palavras: a não-cumulatividade só tem sentido na fórmula constitucional, à medida em que várias incidências sucessivas, efetivamente mensuráveis, ocorram. É essa a presunção constitucional e também o propósito de sua aplicação. Daí a razão do abatimento, concedido para afastar a sobrecarga tributária do consumidor final. Nesse caso, se não há imposição de ônus na saída do produto, pela absoluta neutralidade dos seus componentes numéricos, via de consequência, não haverá elevação da base de cálculo e, por conseguinte, qualquer diferença a maior a justificar a compensação.

Por outro lado, o fato de o creditamento ser assegurado com relação a produtos originariamente isentos não colide com o raciocínio que nega o mesmo benefício nas hipóteses de alíquota zero. Como bem lembrou o eminente Ministro PAULO TÁVORA, do Tribunal Federal de Recursos, em voto mencionado no acórdão recorrido, na isenção ‘emerge da incidência um valor positivo a cuja percepção o legislador, diretamente, renuncia ou autoriza o administrador a fazê-lo. Na tarifa zero frustra-se a quantificação aritmética da incidência e nada vem à tona para ser excluído’.

Por tais razões, entendo que a exegese acolhida pelo Tribunal ‘a quo’ não afrontou o artigo 21, § 3º, da Constituição e tampouco negou a vigência do dispositivo do Código Tributário, que reproduz a cláusula constitucional.

Portanto, sem maiores esforços, vê-se que à luz da redação disposta no texto constitucional de 1967/1969, de idêntico sentido normativo da enunciação contida na Constituição atual, essa Suprema Corte não reconhecia aos contribuintes o direito de creditar-se do IPI em relação a produto que saiu do estabelecimento industrial desonerado com alíquota zero.

Nessa linha, na presente controvérsia, *hígidos os vitimados artigos 100, I, a, Decreto 87.918/82, e 174, I, a, Decreto 2.637/98*, delirados nos acórdãos recorridos.

V. O CRÉDITO DO IPI E O IRPJ

Em uma perspectiva sistemática, deve ser levado em consideração o seguinte aspecto do regime tributário das empresas contribuintes do IPI que não tinham o direito de creditar-se desse imposto: *o abatimento do IRPJ*.

De efeito, o artigo 231, § 3º, do Decreto 1.041, de 11.01.1994, outrora Regulamento do Imposto de Renda, estava vazado nos seguintes termos:

Art. 231. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período-base (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 14).

[...]

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Considerando a irrecuperabilidade do controvertido crédito de IPI, é bastante provável que as empresas contribuintes tenham contabilizado esse IPI como custo para abatimento de seu imposto de renda.

Daí que inaceitável, *concessa ênia*, a possibilidade de o contribuinte ter o direito de creditamento do IPI na saída de produto desonerado e, ao mesmo tempo, usar esse crédito como custo para abatimento do IRPJ.

VI. A CORREÇÃO MONETÁRIA DO CREDITAMENTO DO IPI

Outro tema que também foi surpreendido na presente controvérsia diz respeito à correção monetária sobre os créditos escriturais.

Sobre essa específica questão, a jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal não dá eco às pretensões dos contribuintes.

De efeito, no *RE 195.643* (Relator Ministro ILMAR GALVÃO), nos *RREE 205.453* e *223.521* (Relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA) e no *AI 181.183* (Relator Ministro MOREIRA ALVES), o Supremo Tribunal Federal decidiu que não incide correção monetária sobre os créditos escriturais fiscais.

Merece transcrição a decisão do eminente Ministro EROS GRAU consubstanciada nos autos do *RE 495.789* (DJ. 21.11.2006), que *visitou o tema da correção monetária de créditos escriturais de IPI*. Eis o teor da colacionada manifestação:

O TRF da 4ª Região entendeu que “[...] em que pese a falta de norma específica, impõe-se o reconhecimento do direito da autora de atualizar o crédito do IPI a que faz jus, desde o momento em que é contabilizado na sua escrita fiscal, até o seu efetivo aproveitamento ou ressarcimento, por aplicação analógica das Súmulas ns. 46 do ex-TFR e 126 do STJ” [fl. 84].

2. A recorrente sustenta que o provimento judicial violou o disposto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição do Brasil.

3. O Supremo firmou o seguinte entendimento, ao julgar o RE n. 476.316, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.04.06: “Trata-se de recurso extraordinário fundado no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, contra acórdão que decidiu pela possibilidade de incidência de correção monetária sobre créditos escriturais de IPI, desde o efetivo pagamento, nos termos da Súmula no 162 do Superior Tribunal de Justiça. Alega-se violação ao artigo 153, § 3º, II, da Carta Magna. Sustenta-se que não há previsão legal ou constitucional para a correção monetária dos créditos escriturais de IPI (fl. 215). Esta Corte firmou entendimento segundo o qual a correção monetária para efeito de atualização fiscal depende de lei que a preveja, não podendo o Poder Judiciário substituir-se ao legislador.

Nesse sentido, o AgRRE 283.411, 1ª T., Rel. Ellen Gracie, DJ 26.04.02; e o AgRRE 308.114, 2ª T., Rel. Maurício Corrêa, DJ 03.05.02, assim ementados respectivamente:

‘EMENTA:Recurso Extraordinário. Correção monetária dos créditos escriturais do ICMS. Decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal no julgamento de causas do Estado de São Paulo, no sentido de não haver ofensa aos princípios da não-cumulatividade e da isonomia no fato da legislação estadual não autorizá-la. Orientação que vale para outros Estados, inclusive para o Paraná, que só veio a permitir a correção com o Decreto estadual 3.001/94. Tendo sido postulada a correção monetária para créditos de janeiro a junho de 1.990, não merece acolhimento a pretensão da agravante. Agravo regimental desprovido.’

‘EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO.ICMS. LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ. CREDITAMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Correção monetária de créditos fiscais eventualmente verificados e comprovados. Direito que, por não estar previsto na legislação estadual, não pode ser deferido pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Agravo

regimental não provido.’ Ressalte-se que embora os precedentes citados sejam referentes à correção monetária de créditos escriturais do ICMS, também se aplicam aos créditos escriturais do IPI. Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC) para declarar a inexistência de correção monetária sobre os créditos escriturais de IPI” [grifei]. Dou provimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 557, § 1º-A, do CPC, e determino a inversão dos ônus da sucumbência.

Nessa toada, se reconhecido aos contribuintes o reivindicado direito de creditamento de IPI na saída de produto desonerado, a Fazenda postula pelo não reconhecimento do direito à correção monetária desses créditos escriturais, na linha da remansosa jurisprudência dessa Augusta Casa sobre o tema.

VII. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede que seja dado provimento aos recursos extraordinários fiscais, reconhecendo-se a ausência de direito ao creditamento de IPI nas hipóteses de produtos saídos do estabelecimento industrial tributados à alíquota zero ou isentos, conforme a mansa e pacífica jurisprudência da Corte.

Se acaso Vossas Excelências entenderem existente esse combatido direito, antes da edição da Lei 9.779/99, a Fazenda Nacional requer o provimento dos apelos extremos em relação à ausência do direito de correção monetária dos créditos escriturais do IPI, em homenagem à aturada jurisprudência do STF.

A CSLL E A CPMF NAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 474.132

CPMF. CSLL. Receitas de Exportação. Imunidade Tributária. Art. 149, § 2º, I, CF. EC 33/2001.

Prejudicial:

Há duas espécies de contribuições sociais: as gerais (art. 149, CF) e as da seguridade social (art. 195, CF). Precedentes do STF.

A referida imunidade tributária não alcança as contribuições sociais da seguridade social.

A cogitada imunidade abarca as contribuições sociais gerais e as contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149, CF).

Mérito:

A citada imunidade tributária não alcança a CSLL nem a CPMF.

Autonomia tributária de receita, lucro e movimentação financeira. Precedentes do STF.

A EC 20/98 reconheceu a autonomia conceitual e normativa da receita, do faturamento e do lucro. A EC 33/01 chancelou essa autonomia na exoneração tributária das “receitas de exportação”.

A receita é todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, ou seja, é o gênero dos ingressos.

O lucro é o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

A movimentação financeira é a operação liquidada ou o lançamento realizado pelas entidades financeiras, que representam circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Tributos específicos para cada uma dessas hipóteses de incidência (receita, lucro e movimentação financeira). Exonerações tributárias distintas para cada uma delas.

A constitucionalidade da incidência da CSLL (lucros) e da CPMF (movimentação financeira) sobre as pessoas jurídicas exportadoras.

I. OBJETO E OBJETIVO DO PRESENTE MEMORIAL

O presente memorial analítico tem como objeto o disposto no art. 149, § 2º, I, Constituição Federal, na redação estabelecida pela Emenda Constitucional n. 33, de 11.12.2001, que determinou a não-incidência, sobre as “receitas decorrentes de exportação”, de contribuições sociais gerais e das contribuições de intervenção no domínio econômico, instituídas pela União Federal no exercício da exclusiva competência tributária autorizada no *caput* do art. 149, CF.

A indagação constante no referido recurso extraordinário consiste em saber se o disposto no mencionado inciso I do § 2º do art. 149, CF, afasta a exigência da *CSLL* (contribuição social sobre o lucro) e da *CPMF* (contribuição provisória sobre movimentações financeiras).

Com efeito, a mencionada EC 33/2001 estabeleceu nova redação ao disposto no art. 149, § 2º, I, CF, que passou a ter o seguinte enunciado:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

[...]

A controvérsia reside no raio de alcance da não-incidência disposta no art. 149, § 2º, I, CF, na colacionada redação estabelecida pela EC 33/2001.

Há, em verdade, cinco questionamentos subjacentes:

1º. As “receitas decorrentes de exportação” estão imunes a todas as contribuições sociais?

2º. A referida “imunidade” alberga somente as contribuições sociais cuja matriz constitucional seja o art. 149?

3º. Fora da matriz do art. 149, quais contribuições sociais foram alcançadas pela referida “imunidade” tributária?

4º. A expressão “receitas” deve ser compreendida no sentido de corresponder aos “lucros” e às “movimentações financeiras” das pessoas jurídicas exportadoras?

5º. Os termos “receita”, “faturamento”, “lucro” e “movimentação financeira” têm sentidos constitucionais específicos e distintos?

As respostas exigem uma interpretação constitucional sistemática e a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O objetivo específico do presente memorial é defender a validade do acórdão recorrido emanado da Egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 4ª Região, que negou provimento ao apelo da Contribuinte e manteve incólume a sentença de primeiro grau denegatória da segurança postulada, julgando válida a incidência da CSLL e da CPMF, respectivamente, sobre os “lucros” e sobre as “movimentações financeiras” da Empresa.

II. O ACÓRDÃO RECORRIDO

O aludido acórdão recorrido tem a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. AMS. EC 33/2001. IMUNIDADE. CSLL. CPMF.

1. A imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I, CF/88, introduzida pela EC 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, porquanto receita e lucro são tributados distintamente.

2. Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas desta Corte Regional.

3. Tal imunidade também não alcança as outras contribuições da Seguridade Social, que têm por matriz constitucional o art. 195, § 4º, da CF/88, dentre elas a CPMF, por terem tratamento diferenciado.

Precedentes desta Turma.

O voto-vencedor, a despeito de visitar o entendimento do Excelso Supremo Tribunal Federal manifestado no *RE 138.284* (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 01.07.1992, DJ. 28.08.1992), acerca das espécies de contribuições e de suas naturezas tributárias, resolve a questão a partir de outros fundamentos.

De efeito, no acórdão recorrido a CSLL não é alcançada pela regra imunizante do art. 149, § 2º, I, CF, por ter hipótese de incidência específica e distinta de “receita”. No caso da CSLL, a base de cálculo é o “lucro” (art. 195, I, c, CF). *O entendimento esposado na Corte Regional é o de que “receita” e “lucro” são hipóteses autônomas e que servem como base de cálculo de contribuições sociais diversas.*

Nessa perspectiva, recorda o aresto objurgado que essa distinção entre as bases de cálculo das contribuições sociais (art. 195, I, alíneas, CF) foi reforçada pela legislação infraconstitucional correspondente que exonerou as “receitas decorrentes de exportação” da incidência da COFINS (Contribuição Social sobre o Faturamento) e sobre o PIS/PASEP (Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público), visto que essas citadas contribuições sociais têm a “receita” como base de cálculo.

Em reforço de seu entendimento, o voto-vencedor colaciona excerto de voto condutor proferido nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 2003.70.09.005966-1, da Egrégia 1ª Turma do TRF 4, da lavra do Juiz JOÃO SURREAUX CHAGAS, que dada a limpidez argumentativa, merece ser transcrito neste espaço:

Contudo, a questão não se encerra neste ponto. Com efeito, a regra imunitória refere-se expressamente a receitas decorrentes de exportação, enquanto a pretensão envolve a contribuição incidente sobre o lucro.

Poder-se-ia argumentar que a questão é apenas terminológica, pois o lucro decorrente de exportação advém necessariamente de receita de exportação, e se a receita não pode ser tributada, também não o pode o lucro que ela produz.

Ocorre que receita e lucro, em que pese serem conceitos econômicos intimamente imbricados, são diferenciados explicitamente e tratados à parte enquanto fatos geradores de contribuições sociais para a seguridade social.

De fato, o art. 195 da CF/88 prevê, em alíneas diversas de seu inciso I, a contribuição social incidente sobre a receita ou o faturamento (alínea “b”) e a contribuição incidente sobre o lucro (alínea “c”). As contribuições são diversas, com disciplinas legais independentes, correspondendo a primeira à COFINS e ao PIS-PASEP e a segunda à CSLL – contribuição sobre o lucro líquido.

Portanto, receita e faturamento são tributados distintamente. Todas as empresas, em geral, devem uma contribuição social para a seguridade social devida em decorrência da receita ou faturamento apurados, e outra incidente sobre o lucro auferido. Assim como todas as empresas devem a contribuição incidente sobre a folha de salários e demais pagamentos efetuados a pessoas físicas que lhe prestem serviço, a terceira hipótese de incidência que enseja a obrigação de pagar contribuição à seguridade social prevista no art. 195 da CF/88, ao lado da receita ou faturamento e do lucro.

Dessa forma, havendo previsão de tributação autônoma das três dimensões da atividade empresarial – pagamento de salários, faturamento apurado e lucro auferido –, o fato de existir previsão constitucional ou legal de não tributar determinadas receitas não implica na não-tributação do pagamento dos salários necessários para que a receita pudesse ingressar na empresa, nem do lucro que ela eventualmente possa gerar.

Outrossim, a exoneração da contribuição das receitas advindas da exportação e não do lucro delas decorrentes está em consonância com a política econômica de desoneração das exportações, necessária para dar maior competitividade aos produtos nacionais no mercado internacional.

Com efeito, os incentivos fiscais à exportação – dentre eles a exoneração das contribuições sobre a receita ou faturamento (COFINS e PIS) no caso de vendas para o mercado externo – permitem melhores condições para o desempenho das empresas no mercado internacional, excluindo tributos indiretos que influenciam negativamente na composição dos preços finais.

Contudo, isso não implica que, incrementadas as vendas para o exterior em decorrência dos incentivos concedidos, que desoneram a produção e a comercialização e possibilitam a redução dos preços do produto nacional no mercado internacional, seja o lucro assim auferido e majorado também exonerado da tributação, criando tratamento desigual em relação aos demais contribuintes no plano interno da economia.

Portanto, não há fundamento para a imunidade pretendida.

A partir desses fundamentos, e com esteio em outros precedentes do Egrégio TRF 4, o acórdão recorrido decidiu que a imunidade instituída pela EC 33/2001 (art. 149, § 2º, I, CF) não alcança a CSLL das empresas exportadoras.

No concernente à CPMF, o voto-condutor do acórdão recorrido fundamenta-se no reconhecimento de que o fato gerador dessa mencionada contribuição é a movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira e lançamentos de débitos e créditos em contas correntes, não havendo qualquer distinção para os créditos que eventualmente advenham de operações de exportação.

Nessa trilha, entendeu o voto-condutor que o fato gerador da CPMF não se confunde com a simples receita e relembra que se o pagamento fosse feito diretamente em moeda, não haveria incidência da cogitada contribuição tributária.

Com apoio em precedentes do TRF 4 e reforçando essa especificidade do fato gerador da CPMF, entendeu-se exigível a referida contribuição, independentemente de as “movimentações financeiras” decorrerem ou não das “receitas de exportação”. Por fim, negou-se provimento ao apelo no tocante ao pedido de extensão da imunidade das receitas decorrentes de exportação às “receitas decorrentes das variações cambiais”, a partir da distinção entre as espécies de receitas que não devem ser confundidas.

Em verdade, percebeu a decisão combatida que as “receitas das variações cambiais” podem advir da realização de exportações, mas isso não implica que as variações cambiais, que podem ser ativas ou passivas e, por consequência, geradoras de receitas ou despesas, sejam uma “receita de exportação”.

Concluiu o aresto que esse tipo de “receita” é meramente de natureza financeira, não se confundido com a receita de exportação gerada pela operação de compra e venda, de sorte que a eventual variação cambial ativa (receita financeira) resulta da desvalorização da moeda, e não da operação de exportação propriamente dita.

Como mencionado, o acórdão recorrido prestigiou a sentença da lavra do Juiz Federal HERLON SCHVEITZER TRISTÃO que denegou a segurança postulada e manteve a incidência da CSLL e da CPMF, respectivamente, sobre os lucros e sobre as movimentações financeiras.

A mencionada sentença monocrática vislumbrou que a cogitada EC 33/2001 não exonerou todas as contribuições sociais devidas pelas empresas exportadoras, mas tão-somente aquelas que tenham as “receitas decorrentes de exportação” como hipótese de incidência. Em sua fundamentação, o juízo sentenciante partiu da leitura do art. 149, § 2º, I, CF, em cotejo com o disposto no art. 195, I, “b” e “c”, CF, teceu as seguintes considerações:

Ressalte-se que a própria Constituição estabeleceu o princípio da solidariedade na manutenção da seguridade social, prevendo como fatos geradores das contribuições sociais a ‘receita’ e o ‘lucro’, de forma distinta. Sob esse prisma, a norma acrescentada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 não tem o condão de instituir a imunidade abrangendo a CSLL, incidente sobre o lucro, e a CPMF, incidente sobre a movimentação financeira, conforme entende a impetrante, vez que tal interpretação levaria as empresas exportadoras a não contribuírem para a manutenção da seguridade social, é dizer, estariam à margem da solidariedade prevista na Constituição.

Nessa senda, a sentença visitou o julgado do Supremo Tribunal Federal nos autos do *RE 227.832* (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 01.07.1999, DJ. 28.06.2002) que cuidou da COFINS sobre o faturamento das operações de energia, minerais e petróleo, e, em uma interpretação sistemática, restringiu o termo “tributo” para “imposto”, de sorte que o art. 153, § 3º, CF, na redação coeva, sofreu essa referida “redução teleológica”.

Naquele recordado julgamento do *RE 227.832*, uma das razões usadas pelo STF foi o reconhecimento de que sempre que o texto constitucional cometeu exonerações dos “tributos” da seguridade social o fizera expressamente. Assim, o mandamento maior é a *solidariedade* no financiamento (art. 195, *caput*, CF). *Todavia, de modo excepcional e expresse, é possível a exoneração das obrigações sociais, como disposto no art. 195, § 7º, CF*

Nessa linha, a sentença fundamentou a questão da CPMF e a sua incidência sobre as movimentações financeiras das empresas exportadoras perspectivando a intenção do legislador constituinte derivado do seguinte modo:

Ademais, se a intenção do legislador constituinte derivado fosse excluir as receitas de exportação da incidência das contribuições sociais cujo fato gerador não é a receita, é de se indagar porque o mesmo legislador, quando da aprovação da Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, que prorrogou a cobrança da CPMF, não previu, no art. 85 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a criação de contas correntes para depósito das receitas de exportação, imunes à incidência da CPMF. A resposta

não pode ser outra senão de que é possível a cobrança da referida contribuição sobre a movimentação financeira de tais receitas.

Com esses fundamentos, o *decisum* entendeu que nem o lucro nem a movimentação financeira da Contribuinte (empresa exportadora) sofreram a imunização da EC 33/2001. O correto entendimento escoteiro, repita-se, foi sufragado pelo acórdão objeto do presente recurso extraordinário.

III. A PRETENSÃO DA CONTRIBUINTE

Em 3.12.2003, a Contribuinte impetrou o presente mandado de segurança preventivo n. 2003.72.08.011391-2 perante Vara Federal de Itajaí – SC, e formulou, no que interessa, o seguinte pedido:

d) ao fim requer seja concedida segurança no mérito para determinar em definitivo que a Impetrante não mais se submeta ao recolhimento de CSLL e CPMF sobre suas receitas de exportação, inclusive sobre as receitas das variadas cambiais ativas, e não apenas para as vendas de produtos, bem como seja determinada a repetição do indébito de tudo o que foi pago indevidamente a título de CSLL e CPMF sobre as receitas de exportação e de variações cambiais ativas, pela via da compensação tributária, nos moldes do artigo 170 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 74 da Lei n. 9.430/96, regulamentado pelo Decreto n. 2.138/97, que permitem a compensação com quaisquer tributos federais, tudo devidamente atualizado nos mesmos moldes em que a Receita Federal atualiza seus créditos, bem como com a incidência da taxa SELIC.

Em sua inicial, a Contribuinte aduz que com o advento da EC 33/2001 passou a não ser mais submetida à incidência e conseqüente recolhimento de “contribuições sociais” sobre suas receitas de exportação.

Nada obstante, informa a Contribuinte, o Fisco Federal vem aplicando a regra de imunidade de forma restritiva, interpretando-a como se somente estivessem sob o abrigo da referida imunidade as receitas de exportação que servem de base de cálculo para o PIS e a COFINS, ao passo que o legislador constituinte derivado foi bem mais abrangente, fazendo referência de modo genérico ao termo “Contribuições Sociais”, abarcando, assim, para o seu campo de aplicação, a CSLL e a CPMF.

A Contribuinte recorda a natureza de contribuição social da CPMF a partir da destinação social de sua arrecadação, vez que abrange todos os campos da seguridade social, nos termos constantes no ADCT (arts. 74, 75, 84 e 85). Sugere que a CPMF seria a mais social das contribuições sociais.

Também lembra a Contribuinte a gênese da CSLL e a previsão expressa de exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.413/88 e o art. 19 do Decreto-Lei n. 1.598/77 (art. 2º, “c”, 3, Lei n. 7.689/88 – redação originária). Informa que essa mencionada previsão legal foi revogada pela Lei n. 7.988, de 28.12.1989.

A Contribuinte relata que no texto originário da lei instituidora da COFINS estava disposta a isenção da referida contribuição social quanto às receitas decorrentes da venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior (art. 7º da Lei Complementar n. 70/91).

Informa a extensão de isenção das receitas de exportação ao PIS/PASEP, mediante a edição da Medida Provisória n. 1.858-6/99. Com base nessas informações, induz que a edição da EC 33/2001 visou atribuir maior abrangência à desoneração das receitas de exportação, no que pertine à não-incidência das contribuições sociais.

Nessa perspectiva, entende que as receitas de exportação não mais podem ser apropriadas, para tributação, por “contribuições sociais”, dito assim, de modo genérico, pelo legislador constituinte derivado.

Alega que a EC 33/2001 confirmou as isenções das receitas de exportação no que se refere ao PIS e à COFINS e fez com que voltasse à tona a exclusão do lucro das exportações no tocante à CSLL, bem como abrangesse também a CPMF.

Argumenta que a EC 33/2001 não poderia ter apenas as contribuições do PIS e da COFINS, visto que esses tributos já estavam exonerados das receitas de exportação, sendo desnecessário elevar essa exoneração ao altiplano constitucional.

Justifica a edição da EC 33/2001 no sentido de ampliar o rol de contribuições sociais que não poderiam incidir sobre as receitas de exportação, dentre elas, reitera, a CSLL e a CPMF.

A Contribuinte invoca a necessidade de interpretação extensiva às imunidades tributárias e evoca interesses da política econômica nacional de incentivo às exportações nacionais, daí que, segundo a Contribuinte, permitir a incidência e posterior recolhimento da CSLL e da CPMF sobre as receitas de exportação importaria em inegável desestímulo às empresas exportadoras, já que seria um contra-senso incentivar as exportações e ao mesmo tempo tributar o lucro e a movimentação financeira originados de tais operações dirigidas ao mercado externo.

No concernente a suposta imunidade em relação à CSLL, tece o seguinte argumento:

Não há que se objetar que a imunidade seria para receita, ao passo que a CSLL tributa o lucro, já que a ‘receita’ é componente inexorável do ‘lucro’. Ou seja, o lucro provém de uma receita, não havendo que se falar em lucro sem que antes se verifique a existência de uma receita. Assim, embora distintos, os conceitos são equivalentes, e possuem pontos de intersecção, os quais devem ser enaltecidos para fins de uma interpretação ampla que prestigie a finalidade político-econômica da nora regra da imunidade.

A tese central é a de que o “lucro” tributado pela CSLL não passa de “receita” depurada. Portanto, não poderia o Fisco, ao exigir a CSLL, considerar o “lucro ajustado” sem excluir as “receitas” decorrentes de exportação. Assim, não apenas as “receitas” de exportação estão exoneradas, mas os “lucros” de exportação, porquanto estes lucros dependem daquelas receitas.

No tocante a CPMF, prega a ausência de riqueza substantiva como fato gerador dessa citada contribuição social, apoiando-se em manifestação do Ministro ILMAR GALVÃO em voto proferido no julgamento da *ADI 2.666* (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, J. 03.10.2002, DJ. 06.12.2002), mas que foi rejeitada pelo Plenário do STF para eventual decretação de inconstitucionalidade do aludido tributo.

A Contribuinte justifica a não-incidência da CPMF sobre as suas movimentações financeiras com a seguinte passagem:

Assim, se a CPMF está sendo recolhida sobre a movimentação de valores que ingressaram na conta bancária do contribuinte por intermédio de operações de exportação, resta evidente que o quê está sendo tributado, a bem da verdade, é a própria receita de exportação, já que a sua movimentação bancária é apenas um dado momento fático eleito pelo legislador para fazer incidir o tributo.

Portanto, a movimentação financeira de valores e créditos é apenas um elemento da hipótese de incidência da CPMF, e sua base de cálculo é o patrimônio do contribuinte. Em outras palavras: a base de cálculo da CPMF é o valor, o quantum, que está sendo movimentado na conta bancária do contribuinte.

Se o valor que está sendo submetido a uma movimentação financeira diz respeito a uma receita de exportação, a CPMF irá se apropriar de tal valor na condição de sua base de cálculo, o que é inteiramente vedado pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

Com esteio no magistério doutrinário de ALFREDO AUGUSTO BECKER (*Teoria Geral do Direito Tributário*) e no de PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de Direito Tributário*) acerca do núcleo da hipótese de incidência tributária, que vem a ser a base de cálculo do tributo, entende que se o valor da operação movimentada financeiramente decorre de receitas de exportação, essa mencionada movimentação financeira não pode ser objeto de incidência da CPMF.

Para robustecer sua conclusão pertinente a CPMF, colaciona precedente do STF nos autos do *RE 211.790* (Relator Ministro ILMAR GALVÃO, J. 12.11.2002, DJ. 19.12.2002), concernente ao IPMF, no qual a Corte decidiu que não poderia o citado imposto incidir sobre a movimentação financeira de uma instituição de educação, em homenagem à imunidade estabelecida no art. 150, VI, “c”, e § 4º, CF.

Alinhavando similitudes entre o IPMF e a CPMF, defende que a cobrança de tributo sobre a movimentação financeira das empresas exportadoras irá *desenganadamente* onerar os recursos provenientes da exportação.

Em linhas gerais, são esses os principais argumentos que alicerçam as pretensões da Contribuinte e que serão oportunamente combatidos.

IV. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A jurisprudência do STF sobre o tema das contribuições sociais é farta, assim como abundante é o cardápio de contribuições no sistema tributário nacional.

Preciosa é a lição de MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI ao dizer que “a Constituição de 1988 afastou, irrefutavelmente, a discussão sobre o caráter tributário das contribuições para-fiscais. A tese que sempre foi defendida por Aliomar Baleeiro, mais uma vez, encontrou consagração indiscutível no atual sistema jurídico brasileiro” (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Ed. Forense, p. 592*).

Com efeito, o Ministro CARLOS VELLOSO, no indefectível *RE 138.284* (J. 01.07.1992; DJ 28.08.1992), descortinou o quadro das espécies tributárias de modo bastante didático:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 154, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c. 2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

[...]

Posta assim a questão, vejamos as contribuições parafiscais na Constituição de 1988.

A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no art. 149 e seu parág. Único da Constituição:

[...]

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2.) outras de seguridade social e a.3.) contribuições sociais gerais.

De tal sorte, a partir desse magistério jurisprudencial, ficou assentado que as Contribuições Sociais eram de duas espécies: *as gerais*, com esteio no artigo 149, CF, e as da *seguridade social*, com esteio no art. 195, CF.

Nesse prisma, é de ver que há dois regimes constitucionais das contribuições sociais: o geral (art. 149) e o específico da seguridade social (art. 195). As contribuições sociais da seguridade social são espécies do gênero contribuições sociais. E, à luz do texto constitucional, têm as contribuições da seguridade social um regime específico.

O magistério de MISABEL DERZI, em atualização ao clássico *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro, é nesse sentido (obra citada, p. 594-595):

O conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a Seguridade Social. O art. 149 regula o regime tributário das contribuições sociais em sentido amplo, regime que é comum aos demais tributos. Elas custeiam a atuação do Estado em todos os campos sociais, como o salário-educação (art. 212, § 5º), o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS, no custeio da casa própria) et alii. A grande diferença está em que as contribuições sociais em sentido lato não são objeto de qualquer exceção, sujeitando-se de forma integral ao regime constitucional tributário, mormente ao princípio da anterioridade da lei tributária ao exercício financeiro de sua eficácia, enquanto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social submetem-se a regime constitucional próprio.

O reconhecimento jurisprudencial dessa diferença entre as contribuições sociais gerais (art. 149, CF) e as contribuições sociais da seguridade social (art. 195, CF) ficou explicitado no julgamento da *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556*, sob a relatoria do Ministro MOREIRA ALVES (J. 09.10.2002; DJ 08.08.2003), que cuidava da constitucionalidade da Lei Complementar n. 110/2001 e das exações criadas por esse diploma legislativo. De efeito, da ementa do referido julgado extrai-se passagem que interessa na solução da presente controvérsia:

A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie ‘contribuições sociais gerais’ que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não a do artigo 195 da Carta Magna.

Em voto-vencedor, o Ministro MOREIRA ALVES reconheceu que as contribuições sociais têm assentos constitucionais distintos:

Sucedo, porém, que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas ‘contribuições sociais gerais’ que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que ‘compete

exclusivamente à União instituir contribuições sociais’) e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas sub-espécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001.

Assim, a jurisprudência do STF, no ponto que interessa, reconheceu a existência de duas espécies constitucionais de contribuições sociais: *as gerais, com regime constitucional disciplinado no art. 149, e as da seguridade social, com regime constitucional específico disciplinado no art. 195.*

É certo que o *caput* do artigo 149 do texto constitucional faz expressa remissão às contribuições da seguridade social, de sorte que flagrante, à luz da Constituição, a existência de tratamentos distintos entre as contribuições sociais gerais e as contribuições sociais da seguridade social:

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

Portanto, o *art. 149 cuida das contribuições sociais gerais*, enquanto que as *contribuições sociais da seguridade social têm no art. 195, itens*, o seu tratamento constitucional específico.

V. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA SEGURIDADE SOCIAL E A IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

O ponto de partida de uma adequada interpretação normativa é enunciado textual. E o limite da interpretação é o respeito ao comando expresso nos textos normativos. É cediço que interpretar é atribuir significação normativa às palavras da lei, em uma perspectiva sistemática e teleológica.

Em sede constitucional, a interpretação encetada pela Corte Constitucional há de considerar, repita-se, as palavras insertas no texto constitucional, um método jurídico sistemático e os precedentes da Corte.

Na presente controvérsia, a utilização desse “tripé metodológico” levará, forçosamente, a uma decisão que mantenha a incidência da CSLL e da CPMF sobre os “lucros” e sobre as “movimentações financeiras”, respectivamente, das empresas exportadoras.

Conquanto em outra oportunidade tenha-se admitido a possibilidade de o comando constitucional do art. 149, § 2º, I, CF, alcançar as contribuições sociais da seguridade social, refletindo-se melhor sobre o tema evolui-se para negar essa possibilidade.

Essa evolução foi motivada pela diferença de regimes constitucionais entre as contribuições sociais gerais (art. 149) e as contribuições sociais da seguridade social (art. 195), conforme aludido no presente texto.

Pede-se licença para novamente transcrever o contido no art. 149, § 2º, I, CF:

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

[...]

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Com efeito, o § 2º é expresso ao se referir às contribuições sociais do *caput* do art. 149. E, segundo a melhor doutrina refletida normativamente na própria jurisprudência do STF, as contribuições sociais do art. 149 se distinguem das contribuições sociais da seguridade social do art. 195.

As contribuições sociais da seguridade social não são espécies das contribuições sociais gerais, mas espécie de contribuição social, isso é inegável. Sucede que, por ser espécie, sempre recebeu um tratamento normativo (e jurisprudencial) distinto.

Se assim não fosse, não havia razão para o mencionado dispositivo se referir expressamente ao *caput* do art. 149. Se a intenção constitucional fosse ampliar a imunidade das “receitas decorrentes de exportação” às contribuições sociais da seguridade social, deveria dizê-lo expressamente. *Como tem*

afirmado a jurisprudência do STF, sempre que o legislador constituinte quis exonerar as contribuições da seguridade social o fez explicitamente. Não é esse o caso.

Cirúrgico o entendimento esposado por Evandro Costa Gama (*As contribuições sociais de seguridade social e a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal* – www.sinprofaz.org.br) no sentido da exclusão das contribuições sociais da seguridade social do alcance normativo do aludido art. 149, § 2º, I, CF, tendo como norte os regimes constitucionais específicos de cada uma dessas categorias de contribuições sociais (as gerais e as da seguridade social) e os princípios e regras regedores da Seguridade Social, em particular a sua excelsa finalidade:

Esse princípio exerce – como característica peculiar de todo princípio – um papel fundamental na interpretação e aplicação das regras constitucionais e infraconstitucionais relacionadas com a cobrança das contribuições da seguridade social, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade no financiamento da Seguridade Social no Brasil.

Coerente com o princípio da solidariedade no custeio da Seguridade Social (art. 195, caput) e ciente da necessidade de equilíbrio orçamentário no referido setor (art. 195, § 5º), o Poder Constituinte de 1988 fixou a imunidade do § 7º do art. 195 em favor das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Vejam que a única imunidade prevista para as contribuições sociais de seguridade social foi fixada em favor de instituições que desenvolvam suas atividades na área da assistência social, isto é, dentro dos limites da Seguridade Social.

A correta interpretação e aplicação da imunidade do § 2º, I, do art. 149 da Constituição deverá levar em consideração a real distinção entre os regimes jurídicos das contribuições sociais gerais (art. 149, 1ª parte) e das contribuições sociais de seguridade social (art. 195), sob pena de desrespeito à vontade popular representada pelo Poder Constituinte de 1988.”

Essa interpretação atende ao sistema constitucional, pois de um lado há a política de desoneração das exportações e de outro há a política de ampla repartição dos encargos da seguridade social. Na ponderação dos valores constitucionalizados, *aparentemente colidentes*, deve prevalecer o verdadeiro objetivo da Constituição: *exoneram-se as contribuições sociais gerais e as de intervenção econômica, mas preservam-se as contribuições da seguridade social*.

Em reforço a tal entendimento, tenha-se que a Lei n. 10.833/2003, art. 6º, inciso I, excluiu as receitas decorrentes de exportação da incidência a COFINS. A não-incidência, assim como a isenção e outros tipos de exoneração tributária, é um favor legal concedido pelo Estado dentro de suas conveniências políticas. A imunidade – que também é um tipo exonerativo de tributos – é a explícita exclusão da possibilidade de o Estado tributar determinadas pessoas ou atividades.

Assim, o disposto no referido art. 6º, I, Lei 10.833/2003, reforça a tese de que a imunidade objeto da presente análise não alcança as contribuições da seguridade social, visto que houve a necessidade de lei específica para exonerar as receitas de exportação da COFINS. Se realmente fossem imunes, a lei não seria necessária, uma vez que a imunidade dispensa intervenção legislativa.

Por essas razões, a Fazenda Nacional sustenta que as contribuições sociais da seguridade social estão fora da imunidade concedida pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Contudo, em favor do princípio da eventualidade, acaso o STF entenda que as contribuições da seguridade sejam apanhadas pela imunidade contida no art. 149, § 2º, I, CF, a Fazenda defende que somente as contribuições incidentes sobre a receita estariam no raio de alcance da aludida imunidade tributária.

VI. A RECEITA, O FATURAMENTO E O LUCRO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

É um truísmo afirmar que explicitar os significados dos termos constitucionais na solução de processos judiciais (casos concretos ou ações abstratas) seja uma das excelsas missões do Supremo Tribunal Federal.

A Constituição da República elenca no art. 195 as hipóteses de incidência das contribuições sociais da seguridade social:

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

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

Nos recentes julgamentos acerca da ampliação da base de cálculo da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e do PIS/PASEP – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, o STF confirmou o entendimento de que o *faturamento é a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadoria e serviços* (*RREE 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950*, todos sob a respectiva redação e relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO, J. 09.11.2005, DJ. 15.08.2006).

Tratava-se, na ocasião, da apreciação da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98:

Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Segundo o STF, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada não configura faturamento (receita bruta), mas a receita, em sentido amplo.

O STF julgou inconstitucional o aludido § 1º, art. 3º, Lei 9.718/98, porque à época de sua edição o art. 195, I, “b”, CF, não elencava a “receita” como base de cálculo de financiamento da seguridade social, mas tão-somente o “faturamento”. E faturamento – recorde-se o julgamento do *RE 150.755* (Redator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, J. 18.11.1992, DJ. 20.08.1993) – é a receita bruta da venda de mercadorias, serviços ou mercadorias e serviços.

O mesmo significado ao termo constitucional “faturamento” foi atribuído pelo STF no julgamento da *Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1* (Relator Ministro MOREIRA ALVES, J. 01.12.1993, DJ. 16.06.1995). Em seu voto, o Relator reafirma o conceito de faturamento estabelecido pela jurisprudência do STF:

Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o ‘faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no *RE 150.764*, ao acentuar que a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/32).

No julgamento dos reclamados *RREE 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950*, o Ministro CEZAR PELUSO, em voto-vencedor, entendeu que o faturamento “se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. Com a costumeira clareza, disse Sua Excelência:

Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furar à tributação.

Em seu percuciente voto, o Ministro CEZAR PELUSO demonstra que “*receita*” e “*faturamento*” são grandezas econômicas distintas:

Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) ‘por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas’.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos” (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, verbis:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos lingüísticos que, subjacentes ao vocábulo receita, aparecem na seção relativa às “demonstrações do resultado do exercício”. Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III- as despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do Imposto de Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

receita bruta das vendas e serviços;

ii) receita líquida das vendas e serviços;

iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);

iv) receitas não-operacionais.

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um ênãu de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços” (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é “receita bruta de vendas e de serviços”.

Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.

Esta distinção não é nova na Corte.

O Ministro CARLOS BRITTO, nesse mesmo julgamento da COFINS, trilha caminho similar ao identificar o faturamento como sinônimo de *receita operacional*. Disse Sua Excelência:

Por isso, estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.

Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas ou negócios, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações etc.

Assim, à luz da jurisprudência tradicional, mansa, pacífica, dominante e assentada do Excelso Supremo Tribunal Federal, *receita* e *faturamento* correspondem a grandezas econômicas distintas e que ensejam tratamentos fiscais diferenciados.

Receita, segundo o STF, designa o *gênero*, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. *Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).*

Faturamento, segundo o STF, também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços” (venda de mercadorias e de serviços).

Por força do reconhecimento de que “*receita*” e “*faturamento*” são grandezas econômicas distintas, o STF julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS, estabelecida pelo art. 3º, § 1º, Lei n. 9.718/98.

A terceira grandeza econômica merecedora de significação constitucional para efeitos tributários é o “*lucro*”.

No julgamento do imperecível *RE 138.284*, o Relator Ministro CARLOS VELLOSO confirmou o que estava estabelecido no texto constitucional ao dizer que a hipótese de incidência da CSLL é o lucro. Aduziu Sua Excelência:

A consistência da hipótese de incidência, ou a consistência do lucro, a sua base de cálculo, está definida no art. 2º, como sendo ‘o valor do resultado do exercício’. Os parágrafos 1º e 2º do mencionado artigo estabelecem regras para o cálculo desse resultado”.

[...]

“É que o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, é o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o exercício, 1º de janeiro a 31 de dezembro. *A incidência é sobre esse lucro, que é o saldo positivo de entradas e de saídas, de fatos ocorridos durante o exercício.*

O “*leading case*” da CSLL foi o *RE 146.733* (Relator Ministro MOREIRA ALVES, J. 29.06.1992, DJ. 06.11.1992), julgamento no qual o STF reconheceu constitucionalmente válidos, no que nos interessa imediatamente, os arts. 1º, 2º e o 9º, da Lei n. 7.689/1988, que têm os respectivos enunciados:

Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social”.

“A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda”.

“Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal.

O STF reconheceu que “*faturamento*” e “*lucro*” são grandezas econômicas distintas, e que ambos podem ser objetos específicos de contribuições sociais da seguridade social, a COFINS e a CSLL, respectivamente.

Nada obstante o julgamento do *RE 150.764* (Redator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 16.12.1992, DJ 02.04.1993) que decretou a inconstitucionalidade do referido art. 9º da Lei n. 7.689/88, mas contextualizado ao FINSOCIAL, sem, contudo, negar a dualidade entre “faturamento” e “lucro” como hipóteses de incidência distintas e sujeitas a contribuições sociais diversas, como restou assentado pelo STF ao reconhecer válida a COFINS (faturamento) e a CSLL (lucro).

Relembre-se que a Emenda Constitucional n. 20/98 deu nova redação ao art. 195, I, “b”, CF, e a Lei n. 10.833/2003 tornou possível a “receita” como hipótese de incidência da COFINS. Nessa trilha, segundo a jurisprudência do STF, *receita, faturamento e lucro* são grandezas econômicas diversas que podem ensejar específicas contribuições sociais da seguridade social.

A base de cálculo da CSLL é o lucro da pessoa jurídica, como prescrito na Constituição e na Lei n. 7.689/88. Esse lucro é apurado antes da provisão do imposto de renda da pessoa jurídica, como reconhecido nos aludidos *RREE 138.284 e 146.733*.

Sobre essa “identidade” de base de cálculo e de técnica de apuração entre a CSLL e o IRPJ, o entendimento manifestado pelo Ministro ILMAR GALVÃO, no *RE 146.733*:

Irrelevante, igualmente, para tanto, a circunstância de a sua cobrança e fiscalização serem realizadas pelos agentes encarregados do Imposto de Renda. Está mais do que claro que a lei não quis transferir para a ‘caixa única’ do Tesouro Nacional o produto da arrecadação da contribuição social, ao incumbir a Receita Federal de administrar e fiscalizar o tributo. O que, razoavelmente, se deve entender é que cabe aos agentes da Receita Federal disciplinar e realizar os lançamentos pertinentes, fiscalizando as empresas, a fim de evitar sonegações e retardamentos nos recolhimentos. Enfim, obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, já que têm eles, praticamente, fonte de referência comum, seja, o balanço anual das empresas. A Constituição não veda essa providência posta em prática no prol do interesse público.

Nessa senda, o lucro base de cálculo da CSLL é a renda da pessoa jurídica base de cálculo do IRPJ, com as nuances específicas de cada um desses tributos.

No julgamento do *RE 201.456* (Redator Ministro NELSON JOBIM, J. 02.05.2002, DJ. 17.10.2003), o STF entendeu que o conceito de renda, para efeitos tributários, é eminentemente legal. Segundo o Ministro NELSON JOBIM, “*o conceito de lucro real tributável é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa*”.

Nada obstante, em termos de essência, a Corte entendeu que “renda pressupõe acréscimo patrimonial ou a disponibilidade jurídica ou econômica”.

No *RE 200.844* (Relator Ministro CELSO DE MELLO, J. 25.06.2002, DJ 16.08.2002), a Suprema Corte reafirmou o decidido no aludido *RE 201.465*, quanto ao conceito de renda (lucro). Eis elucidativa passagem do voto do Ministro CELSO DE MELLO:

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a ratio subjacente ao art. 3º, n. I, da Lei n. 8.200/91, cuja eficácia veio a ser revigorada pela Lei n. 8.682/93 (art. 11), e ao manifestar-se a respeito do benefício em referência, cuja outorga foi motivada, unicamente, por razões de política legislativa, deixou assentado, no tema (a) que o diferimento previsto na regra legal mencionada – que traduz mero “favor legis” – não consubstancia hipótese configuradora de empréstimo compulsório, rejeitando, por incabível, a incidência do disposto no art. 148, caput, da Constituição e (b) que o conceito normativo de renda (e de lucro real) representa

noção revestida de caráter simplesmente legal, cabendo, ao legislador comum, definir-lhe o conteúdo e delinear-lhe o sentido, desde que observados – como no caso o foram – critérios de razoabilidade, em estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade.

Nessa perspectiva, é na legislação do IRPJ e da CSLL que se encontra o significado de renda (lucro) acolhido pelo STF.

Dessa sorte, nos termos do art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99):

o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, com a observância da legislação comercial.

Quanto a CSLL é dizer que são contribuintes todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda. A sua base de cálculo é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão do IRPJ.

Certeiro é o conceito de lucro, base de cálculo da CSLL, enunciado pelo Ministro CEZAR PELUSO na AC 1.738, malgrado o entendimento – precário e cautelar – contrário à tese fazendária:

Não deixa dúvida a respeito de sua natureza, a conceituação do lucro, qualquer que seja o fim que se considere, fiscal, contábil, ou econômico. A CSLL incide sobre o resultado do exercício, ajustado por adições e exclusões previstas no art. 2º, § 1º, ‘c’, da Lei federal n. 7.689/88. *Mas esse lucro nada mais é do que o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais: [...]*

É de ver, pois, de modo insistente, que *receita, faturamento e lucro* recebem do STF significações específicas, conquanto estejam “umbilicalmente” relacionadas *visto que a receita é a fonte da qual decorre o faturamento que é fonte da qual decorre o lucro*.

Recordem-se esses específicos significados:

Receita: todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).

Faturamento: compreende apenas os valores oriundos do exercício da “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços” (venda de mercadorias e de serviços).

Lucro: o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

É fora de toda a dúvida que o legislador constituinte (originário ou derivado) atribuiu a essas três grandezas econômicas distintas consequências tributárias diversas. A jurisprudência do STF, como demonstrado, tem sido fiel testemunha da “vontade” da Constituição: tributações específicas sobre citadas grandezas econômicas distintas: a receita, o faturamento e o lucro.

Nessa perspectiva, assim como o texto constitucional estabeleceu tributação diferenciada para cada uma das mencionadas grandezas (receita, faturamento e lucro), com tributos específicos para cada uma delas, o mesmo sucede em relação à exoneração tributária.

Ou seja, à luz do texto constitucional não é possível estender, salvo expressa determinação constitucional, às demais grandezas econômicas as eventuais exonerações tributárias concedidas a outra e determinada grandeza, visto que cada uma delas possui um regime jurídico peculiar e distintivo das demais.

VII. AS MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A CPMF – Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira foi instituída pela Emenda Constitucional n. 12, de 15.08.1996, e teve sua vigência prorrogada até 31.12.2007, por força do disposto na Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. É cediço que desde 1º de janeiro de 2008 a CPMF deixou de existir juridicamente.

A hipótese de incidência da CPMF, nos termos enunciados pela EC 12/96, “*é a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira*”.

A regulamentação infraconstitucional da CPMF foi exercida pela Lei n. 9.311, de 24.12.1996.

O parágrafo único, art. 1º, Lei 9.311/96, dispunha:

Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2º, que representam circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

O fato gerador foi disposto no art. 2º da citada Lei 9.311/96:

Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

I – o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei nº 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II – o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III – a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV – o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

V – a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI – qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la.

A CPMF se encaixa na categoria de contribuição social da seguridade social pela destinação constitucional de sua arrecadação. Inicialmente, estabeleceu a EC 12/96, o produto da arrecadação foi destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

A Emenda Constitucional n. 21, de 18.03.1999, que prorrogou a cobrança da CPMF, aumentando-lhe a respectiva alíquota, determinou que o “resultado aumento da arrecadação”, decorrente da modificação da alíquota, seria destinada ao custeio da previdência social.

A Emenda Constitucional n. 37, de 12.06.2002, prorrogadora da cobrança da CPMF, manteve as citadas destinações constitucionais (saúde e previdência) e adicionou o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (assistência social) como destinatário do produto de arrecadação da cogitada contribuição. *Ou seja, a CPMF atendia aos três “braços” da seguridade social: a saúde, a previdência e a assistência social. Indiscutível a sua qualidade de contribuição social da seguridade social.* Inquestionável, nessa linha, o seu caráter de contribuição social da seguridade social.

O antecedente remoto da CPMF foi o IPMF – imposto provisório sobre as movimentações financeiras instituído pela Emenda Constitucional n. 3/93, regulamentado pela Lei Complementar n. 77/93.

Esse referido imposto foi judicialmente questionado perante o Supremo Tribunal Federal nos autos da *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939* (Relator Ministro SYDNEY SANCHES, J. 15.12.1993, DJ. 18.03.1994) que decretou a inconstitucionalidade parcial da legislação instituidora do IPMF, em acórdão cuja ementa restou vazada nos seguintes termos:

EMENTA:

1. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4.,

incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. – o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. – a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: “b”): templos de qualquer culto; “c”): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e “d”): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, “a”, “b”, “c” e “d” da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

O julgamento da citada *ADI 939* foi emblemático, porquanto discutiu-se o tema da “validade jurídica de Emenda Constitucional” e a sindicância judicial dos atos normativos do poder constituinte derivado.

Naquela oportunidade, como dito, Tribunal acolheu, parcialmente, a impugnação e decretou a inconstitucionalidade dos dispositivos da EC 3/93 e da LC 77/93 que desrespeitaram o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”, CF) e as imunidades tributárias constantes no texto constitucional (art. 150, VI, CF).

Ou seja, a Suprema Corte chancelou a tributação da “movimentação ou transmissão de valores e créditos e direitos de natureza financeira”, reconhecendo a autonomia conceitual e normativa dessa hipótese de incidência tributária.

Nada obstante o reconhecimento da validade constitucional do IPMF, a União Federal, por meio do Congresso Nacional, no uso de sua competência de poder constituinte derivado, instituiu a cogitada CPMF, via mencionada EC 12/96. A movimentação financeira deixou de ser tributada por um imposto e passou a ser hipótese de incidência de uma contribuição social.

A referida EC 12/96, instituidora da CPMF, sofreu ataque judicial perante a Suprema Corte por meio das *ADINs 1.497 e 1.501*.

No julgamento das *Medidas Cautelares nas ADINs 1.497 e 1.501* (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 09.10.1996, DJ. 13.12.2002), a Corte manteve incólume a CPMF. As ementas dos acórdãos têm idêntico teor:

TRIBUTO – CONTRIBUIÇÃO – CPMF – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 12/96 – INCONSTITUCIONALIDADE – EC 12/96. Na dicção da ilustrada maioria, não concorre, na espécie, a relevância jurídico-constitucional do pedido de suspensão liminar da Emenda Constitucional nº 12/96, no que prevista a possibilidade de a União vir a instituir a contribuição sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, sem a observância do disposto nos artigos 153, § 5º, e 154, inciso I da Carta Federal. Relator vencido, sem o deslocamento da redação do acórdão.

O STF confirmou o entendimento já manifestado em relação ao IPMF (*ADI 939*), no sentido da possibilidade de instituição de tributo, no caso específico contribuição social, sobre “as movimentações financeiras”, haja vista, recorde-se, a autonomia conceitual e normativa dessa referida hipótese de incidência em face das outras hipóteses de incidências constantes no texto constitucional.

Ou seja, segundo o STF, “as movimentações financeiras” seriam hipóteses de incidências idôneas para a instituição de tributos, no caso específico, de uma contribuição social para a seguridade social.

As outras Emendas Constitucionais (21 e 37) que prorrogaram a cobrança da CPMF, ou aumentaram sua alíquota, também foram impugnadas perante o STF (*ADINs 2.031, 2.666, 2.673 e 3.271*), mas, no que importa, não lograram êxito no sentido de que fosse reconhecida pela Suprema Corte a

inconstitucionalidade de tributo (contribuição social) incidente sobre “as movimentações financeiras” dos contribuintes, reforce-se.

De sorte que, na presente controvérsia, deve-se reconhecer a autonomia conceitual e normativa das seguintes hipóteses de incidências tributárias: *receita*, *lucro* e *movimentação financeira*.

Daí que cada uma dessas referidas hipóteses de incidência (*receita*, *lucro* e *movimentação financeira*) tem uma específica contribuição social expressa e distintamente estabelecida no texto constitucional, porquanto cada uma delas tem significação, para efeitos tributários, distinta e peculiar, conseqüentemente, inconfundíveis. A saber:

RECEITA: todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).

LUCRO: o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA: a operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades financeiras, que representam circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

Com espeque nos textos constitucional e legal, em face da *receita*, têm-se as contribuições securitárias do PIS e da COFINS. Em face do *lucro* há a CSLL. E, por fim, em face das “*movimentações financeiras*” havia a CPMF. Ou seja, contribuições e hipóteses de incidências inconfundíveis e com plena autonomia normativa e conceitual.

Isso significa que, nos aspectos constitucionais tributários, os termos “receita”, “lucro” e “movimentação financeira”, têm significações distintas e conseqüências tributárias diversas e inconfundíveis, repita-se à exaustão.

Portanto, o regime constitucional tributário relacionado à “receita” não alcança os regimes constitucionais tributários relacionados ao “lucro” ou às “movimentações financeiras”. Cada uma dessas mencionadas hipóteses de incidência, nunca é demais relembrar, tem seu privativo estatuto jurídico.

VII. AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA SEGURIDADE SOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A exoneração tributária significa a ausência da obrigação de pagar o tributo, ensina SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, RT, p. 118).

Segundo o consagrado autor, há vários tipos exonerativos, e os mais costumeiros são: a imunidade, a isenção, a não-incidência e a alíquota-zero. Para cada um desses tipos de exoneração tributária, o sistema jurídico-normativo atribui características próprias, e a jurisprudência do STF, no particular, empresta soluções específicas.

De grande força simbólica foi o julgamento do *RE 227.832* (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 01.07.1999, DJ 28.06.2002) no qual o STF entendeu legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa, em uma interpretação harmônica entre o § 3º do art. 155, CF, e o *caput* do art. 195, CF, com redações anteriores às Emendas Constitucionais 20/1998 e 33/2001.

Cuidava-se, na espécie, de ação na qual se postulava a imunidade à COFINS em face das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, por força do disposto no § 3º, art. 155, CF, na redação dada pela EC n. 3/1993:

À exceção de impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

A questão constitucional controvertida estava em saber se a expressão “*nenhum outro tributo*” alcançava a COFINS incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas que tinham as aludidas atividades empresariais.

Nada obstante a expressão “nenhum outro tributo” e o reconhecimento de que a COFINS fosse um tributo, o STF entendeu, mediante uma redução teleológica, interpretar o termo “tributo” como “imposto”, em consonância com os princípios constitucionais que irradiam do sistema da seguridade social.

Em seu voto, o Ministro Relator (CARLOS VELLOSO) recordou, de modo contundente, que quando a Constituição desejou conceder imunidade no tocante às contribuições sociais foi expressa: § 7º

do art. 195: “*são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”.

O eminente Relator se fiou em sentença lavrada por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, outrora Juiz Federal, que em análise ao § 3º, art. 155, CF, enunciou:

Dizer que o art. 155, § 3º, da CF, barra as contribuições parafiscais, mormente as sociais, seria o mesmo que dizer dispensados da manutenção da seguridade social e das contribuições do art. 149 da Carta, as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o que seria um absurdo lógico, altamente atentatório aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da igualdade tributária (art. 150, II), sem falar no art. 195, caput, da CF que defere a todos o dever de contribuir para a seguridade social.

Em passagem extremamente didática o Ministro CARLOS VELLOSO indicou as linhas de seu raciocínio jurídico:

Ora, a interpretação puramente literal e isolada do § 3º do art. 155 da Constituição levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...’ – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (CF, art. 5º e art. 150, II) e da capacidade contributiva. Não custa reiterar a afirmativa de que a Constituição, quando quis excepcionar o princípio inscrito no art. 195, fê-lo de forma expressa, no § 7º do mesmo art. 195.

Daí que, segundo o Ministro CARLOS VELLOSO, *em termos de seguridade social, as exonerações tributárias são específicas e excepcionais*.

Outro voto que merece ser visitado foi o proferido pelo Ministro NELSON JOBIM que adentrou a seara jurídico-contábil no qual analisa a incidência do ICMS (sobre o valor da venda), bem como o alcance das expressões “operações relativas” e “tributos” contidas no referido § 3º, art. 155, CF.

No tocante à imunidade tributária da seguridade social, o Ministro JOBIM asseverou:

A Constituição tem imunidade específica. Ela atendeu a sua preocupação quando disse, no § 7º, que são isentos de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes. Lá ela tratou do que tinha de tratar, e no lugar próprio.

Para chegar à conclusão de que a COFINS não está fora da incidência das aludidas “operações”, o Ministro JOBIM reconstrói os significados e as repercussões jurídicas dos termos “receita bruta”, “lucro bruto”, “receitas financeiras”, “receitas operacionais”, “faturamento” e “lucro líquido”.

A despeito de cuidar da COFINS, o Ministro JOBIM analisa a CSLL das empresas de mineração e a base de cálculo deste aludido tributo: o lucro líquido. Conquanto seja longa, a lição do Ministro Jobim vem a cavaleiro e explicita exaustivamente a operacionalização da incidência da CSLL sobre o lucro das pessoas jurídicas (fls. 1006-1009 do acórdão do *RE 227.832*):

Na receita bruta de uma empresa mineral que, exclusivamente, opera com mineral, para tirarmos fora aquilo que, efetivamente, não é pedido, ou seja, receitas fora da área mineral, pergunto: *teríamos a receita bruta, que seria de quê? A venda do produto, os resultados operacionais dele. No final, descontaríamos deste resultado operacional do produto para apurarmos as receitas líquidas, que é conceito técnico. Abateríamos o quê? Vendas canceladas, descontos incondicionais, impostos incidentes sobre vendas, que são descontados: ICMS, imposto de exportação, ISS, PIS. Faturamento da COFINS também é descontado, aí teríamos o conceito de receita líquida, que é o conceito legal.*

Depois da receita líquida temos que abater, ainda, o custo dos produtos da aplicação própria. Os custos das mercadorias revendidas, o custo de serviços vendidos e chegamos a um outro conceito, que é o de lucro bruto. Vejam, esse conceito, que é o terceiro, partiu de quê? Da venda do mineral. Aí, no conceito de lucro bruto, *ganhos apurados em razão de variações monetárias, decorrentes da atualização do direito de crédito, calculados com base em índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal*. Incluo, ainda, outras receitas financeiras, que seriam ganhos líquidos, para chegar ao imposto de renda, auferidos ao mercado de venda, variável, receita de juros sobre capitais e outras; incluo, ainda, no conceito de lucro bruto, outras receitas

operacionais, resultados positivos em participações societárias, dividendos, etc. Abato, desses números, despesas operacionais, gastos estruturais e gerais necessários à atividade da empresa, variações monetárias passivas e outras operações financeiras.

Estou chegando ao cálculo para a incidência de diversos tributos e contribuições, como é que se calcula isso. Eu parti de receita bruta, cheguei ao conceito de receita líquida. Logo após, cheguei ao conceito de lucro bruto. Depois, cheguei ao conceito de lucro operacional, que são tributos técnicos. Ao lucro operacional, a que estou chegando, somo as receitas não operacionais e deduzo as despesas não operacionais. Aí, chegou a um outro conceito, para efeito de imposto de renda, que é o resultado do período básico. *Deste resultado do período básico, tenho que abater participação em debêntures, participação de empregados, participação de administradores e partes beneficiárias, contribuições para assistência e previdência de empregados, chegando ao lucro líquido sobre o qual incide a contribuição sobre o lucro líquido. Sobre este valor, incide oito por cento para as empresas reais e dezoito por cento para as pessoas jurídicas, ou seja, temos, aqui, o lucro deste cálculo que é a base de cálculo da contribuição sobre o lucro líquido.*

Para chegar ao lucro líquido base da contribuição social sobre o lucro líquido, parti de onde? Dos resultados das operações e vendas da empresa. Ele vendeu, negociou com o minério de mercado, e teve um resultado de lucro líquido. Não incidiria, portanto, a valer o raciocínio, a contribuição sobre o lucro líquido. Se o raciocínio fosse verdadeiro, não teríamos a possibilidade de cobrar contribuição social sobre o lucro líquido de empresas, na parte correspondente aos valores originários da atividade de mineração ou de telecomunicações.

Depois de apurado esse lucro líquido, deduzo a alíquota, o valor devido da contribuição social para chegar a um outro conceito de lucro líquido, o lucro 'B', *que é o lucro líquido básico menos o pago para a contribuição social. Ainda abato a provisão do imposto de renda, nos balanços da empresa, e chego ao lucro líquido do período-base, que é o lucro contábil, que ainda, não é o lucro tributário.* Somo a estes valores, ainda, custos, soma de parcelas não dedutíveis, despesas operacionais, enfim, uma série de valores. Excluo, também, uma série de valores: lucro sobre a exploração correspondente a exportações incentivadas – inclusive discutimos este assunto, aqui, do BEFIEX –, resultado não tributável das sociedades cooperativas e chego, portanto, a um terceiro tipo de lucro, que é o lucro real, antes da compensação de prejuízos.

Vou trabalhar a compensação de prejuízo. O que abato? Compenso prejuízos fiscais do próprio período-base: atividades geral ou rural. Chego a um outro conceito, que é o lucro real após a compensação dos prejuízos do próprio período-base. Ainda tem que bater outras compensações. Quais são? Compensação dos prejuízos fiscais de períodos bases anteriores, atividades gerais, rurais etc., para se chegar ao lucro real.

Se esta empresa só tem operação de minério, só tem negócios em telecomunicações e combustíveis, ela não paga imposto de renda? Ao final, o resultado final do lucro real nada mais é do que operação básica, que está isenta.

[...]

Sr. Presidente, concluindo, procurei demonstrar – espero ter feito – que tudo o que diz respeito a tributos, impostos ou contribuições de qualquer natureza que incidam sobre empresas que operam com energia elétrica, serviço de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, no País, têm como base um resultado financeiro decorrente dessa atividade: a venda de energia elétrica, os serviços de telecomunicações e derivados de petróleo.

Será que precisamos dar às 'operações relativas a energia elétrica' o conceito pretendido nesse recurso, ou seja, o conceito de que esteja imune não só a operação como também o resultado dessa operação, que é exatamente o valor financeiro decorrente dessa atividade? É isso que estamos discutindo? Será que esse conceito de operação financeira inclui também o resultado dessa operação? Se incluirmos dentro do conceito de operação financeira o resultado, teremos que assumir a responsabilidade de que só incidirão o ICM, o imposto de exportação e de importação. Não incidiria o Imposto de Renda, a COFINS, o PIS, a contribuição sobre o lucro líquido, nada disso incidiria porque estaríamos na base de todo o cálculo, ou seja, no início estaríamos com a base das operações.

Corre o risco o Ministro Sepúlveda Pertence de pensar que a expressão 'derivados de petróleo' vai acabar estourando eventualmente nesses tecidos modernos, que são todos derivados de petróleo, ou seja, em relação aos pólos industriais de polietileno e outros que são derivados de petróleo. Pretendo propor, no

exame do meu voto, a análise das conseqüências que isso está nos levando. Há necessidade de se entender, então – aqui vem o ponto – o que contém a expressão ‘operações’. Operações no sentido de incluir seus resultados, ou não? Esse é o ponto fundamental. Se incluirmos, dentro do conceito de operação, os seus resultados, teríamos que incluir os outros tributos, porque ao fim e ao cabo, conforme foi demonstrado claramente, na composição da renda do lucro tributável de uma pessoa jurídica que só opera com mineração, estaria contido sempre na base a venda de energia elétrica, ou estaria sempre originário disso, logo, seria decorrente de operação. Mas como isso não é admissível, porque a demonstração absurda mostra a falsidade da interpretação extensiva, a interpretação teria que ser restritiva, no sentido de que operações relativas a energia elétrica ou a essas atividades não incluam os seus resultados, já que seus resultados são base de outros tributos.

A longa exposição do Ministro JOBIM se amolda à questão objeto do presente recurso extraordinário, sendo extremamente atuais as graves advertências quanto às conseqüências de enxergar uma imunidade total em relação a todas as contribuições sociais (gerais e da seguridade social) que incidam sobre as pessoas jurídicas que tenham a exportação como objeto de sua atividade empresarial típica.

Ainda em sede do *RE 227.832*, em debates envolvendo os Ministros MOREIRA ALVES, SEPÚLVEDA PERTENCE, CARLOS VELLOSO, MARCO AURÉLIO e NELSON JOBIM, acerca de inclusão ou não do “faturamento” dentro do termo “operação”, o Ministro MOREIRA ALVES entendeu que o “faturamento” era uma etapa da “operação” e se é uma etapa da “operação”, “operação” o faturamento é.

O Ministro CARLOS VELLOSO redarguiu a essa referida conclusão (ou premissa naquele caso) do Ministro MOREIRA ALVES recordando que:

A lei escolheu como fato gerador, o faturamento, certo que a operação pode ser uma etapa do faturamento, mas não é faturamento. Em termos econômicos, há relevância, mas temos de considerar a hipótese de incidência sob o ponto de vista jurídico, e uma coisa é distinta da outra, eminente Ministro.

Em seu voto no multimencionado *RE 227.832*, o Ministro ILMAR GALVÃO trouxe à baila a nova redação do art. 195, CF, nos termos da Emenda Constitucional n. 20/1998 que incluiu a “receita” como nova hipótese de incidência, além das existentes “faturamento” e “lucro”, de modo que a partir de então cada uma dessas hipóteses de incidência teriam concepções próprias. E, conseqüentemente, repercussões tributárias diversas.

Ao final do julgamento, o STF entendeu que a expressão “tributo”, contida na redação do dispositivo constitucional controvertido, não alcançava as contribuições sociais da seguridade social, em particular a COFINS e que, em se tratando de exoneração tributária da seguridade social, havia – como há – expressa cláusula constitucional (art. 195, § 7º, CF), visto que nessa seara as exonerações deveriam ser excepcionais e interpretadas restritivamente, em homenagem ao mandamento constitucional da universalidade dos contribuintes (art. 195, *caput*).

A compreensão externada pelo Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE no julgamento da *ADI 1.441* (Relator Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, J 28.06.1996, DJ 18.10.1996) revela o destaque especial que as contribuições sociais da seguridade social sempre mereceram do STF:

Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade.

Nessa perspectiva, é de se reconhecer que para o STF, qualquer exoneração tributária relativa às contribuições da seguridade social deve ser restritiva, direta e específica, interpretando-a a partir dos superiores interesses protegidos pela seguridade social (saúde, previdência e assistência).

Nada obstante, nos autos da *Ação Cautelar n. 1.738*, sob a relatoria do Ministro CEZAR PELUSO, o STF concedeu efeito suspensivo ao respectivo *RE 558.989*. O eminente Relator aduziu:

É que o lucro, como entidade e vantagem provinda das receitas de exportação, não pode ser atingido, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada, que está, a incidência desta sobre aquelas. Se se não pode tributar o mais (a receita), a fortiori não se poderia gravar o menos (o lucro).

[...]

Não precisa, pois, grande esforço por ver, logo, que o preceito da imunidade tende a excluir toda receita decorrente de exportação à incidência de quaisquer contribuições sociais e da CIDE...

[...]

Entendimento que se prefigura acertado é, pois, o de que a norma não se predestina a imunizar as receitas de exportação apenas das contribuições incidentes sobre a receita, mas, sim, de contribuições sociais em geral e da CIDE, como, com todas as letras, consta do § 2º, inc. I...

[...]

Do exposto, defiro a liminar, para suspender, até a decisão definitiva do recurso extraordinário a que se refere esta ação, a eficácia do acórdão impugnado, *determinando que se abstenha a autoridade fazendária de exigir CSLL sobre todas as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação.* (grifo nosso)

A mencionada compreensão foi explicitada em um juízo cautelar e precário. Em que pese a força dos argumentos e a respeitabilidade de seus emissores, a Fazenda Nacional demonstrará o equívoco, *ênina concessa*, das premissas e das conclusões dos que enxergam as “receitas decorrentes de exportação” exoneradas do recolhimento da CSLL. E, no presente caso, além da CSLL, da CPMF.

Isso porque, com a devida vênia, essa interpretação escancarada da não-incidência das contribuições sociais da seguridade social não respeita o “espírito” da Constituição em sede tributária e, em particular, da Seguridade Social, que tem na “*solidariedade universal*” a pedra angular do sistema contributivo, como tem acentuado a jurisprudência do STF.

A despeito do entendimento fazendário no sentido de que as contribuições da seguridade estejam fora do alcance da cogitada imunidade, vez mais, em homenagem ao princípio da eventualidade, se pugnará pela normal incidência tanto da CSLL quanto da CPMF.

VIII. A CSLL E A CPMF E A IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

De efeito, a decorrência lógica da exclusão das contribuições sociais da seguridade social do alcance da aludida imunidade tributária é a prejudicialidade da discussão acerca da incidência ou não-incidência da CSLL e da CPMF nos lucros e movimentações financeiras auferidos das receitas de exportação.

Nada obstante, se, por eventualidade, repita-se, as contribuições da seguridade social estiverem ao alcance da cogitada imunidade tributária, essa imunidade é restrita às contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre a receita (art. 195, I, “b”, CF).

O art. 195, *caput* e incisos, estabelece as hipóteses de incidência das contribuições sociais da seguridade social. Novamente pede-se licença para sua transcrição:

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos;

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

Ressumbra, de imediato, a exclusão da análise dos aludidos incisos III e IV, art. 195, CF, pois não há que se cogitar de “receitas decorrentes de exportação” oriundas das “receitas de concursos de prognósticos” ou – ainda mais absurdo – “do importador de bens ou serviços do exterior”.

A referida exclusão imediata situa-se na clássica disposição da não-incidência natural, uma dedução lógica, como ensina SACHA CALMON (*obra citada*, pp. 139 e ss.).

Quanto às demais hipóteses de incidência, os préstimos doutrinários de Evandro Costa Gama (artigo citado) são providenciais:

Por outro lado, mesmo que se admitisse ser aplicável a citada imunidade às contribuições sociais de seguridade social – que entendemos ser inaplicável pelas razões já expostas, tal imunidade só alcançaria a contribuição do art. 195, I, “b” (a COFINS), que tem como fato gerador a receita ou o faturamento, uma vez que as demais contribuições não possuem na materialidade de seus fatos geradores o ser “receita”.

Quanto às contribuições sociais sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho, sobre a remuneração do trabalhador e sobre a receita de concursos de prognósticos, não encontramos posição defendendo a extensão da imunidade do art. 149, § 2º, I, às referidas contribuições. No entanto, encontramos manifestações favoráveis à extensão da referida imunidade à Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Tal pretensão, com todo o respeito aos seus defensores, deve ser afastada, por ser a figura do “lucro” – fato gerador da CSLL – fenômeno totalmente distinto de “receita”. O lucro caracteriza-se pela mais-valia resultante da subtração de todas as despesas permitidas em lei do montante de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Nem todas as despesas realizadas são passíveis de dedução da base de cálculo da CSLL (art. 13, incisos I a VII, Lei nº 9.249/95), assim como outras, sem relação com a atividade fim da pessoa jurídica, têm suas respectivas deduções autorizadas, como, por exemplo, doações a entidades civis sem fins lucrativos (art. 13, § 2º, Lei nº 9.249/95).

Além disso, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, os prejuízos fiscais existentes são passíveis de compensação, nos períodos posteriores, no limite de 30% do lucro líquido ajustado (art. 58, Lei nº 8.981/95), o que só comprova a distinção entre os fenômenos “receita” e “lucro”, uma vez que este não é fruto exclusivo da equação “receitas menos despesas”.

Ao término do presente artigo, podemos afirmar, com convicção, que a interpretação e aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, não alcança as contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição, por força do regime jurídico específico das Contribuições Sociais de Seguridade Social.

Conquanto o ilustre articulista tenha aduzido a inexistência de posição defendendo a extensão da cogitada imunidade em relação à “folha de salários” e à “contribuição do trabalhador”, alínea “a” do inciso I, e inciso II, art. 195, CF, se se aceitar a premissa/conclusão de que tudo que advenha das receitas de exportação é imune a todas as contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, mister se faz surpreender essa situação inusitada, pois se está diante de um verdadeiro *Midas* imunizante.

Induvidosamente “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício” com empresas exportadoras é custeada pelas receitas decorrentes das exportações. Uma vez aceito o paroxismo de que todas as contribuições sociais incidentes sobre grandezas direta ou indiretamente decorram das receitas de exportação, chegar-se-á ao absurdo de as pessoas jurídicas exportadoras não contribuírem sobre a hipótese de incidência do art. 195, I, “a”, CF.

Nessa linha de raciocínio extremada, a hipótese de incidência do art. 195, II, CF, também estaria imunizada se “as receitas” (salários e rendimentos) dos trabalhadores advierem de receitas decorrentes de exportações. O absurdo da tese leva a sua inviabilidade.

Um dos limites da interpretação jurídica é a razoabilidade das conclusões e das conseqüências das decisões. Uma interpretação que chegasse a conclusão de que *todas* as contribuições sociais *não* devem incidir sobre nenhuma grandeza direta ou indiretamente relacionada com as receitas decorrentes das exportações é desarrazoada, *data ênia*.

A conseqüência de uma decisão judicial nesse sentido (da total imunidade às contribuições sociais) acarretaria graves danos ao sistema da seguridade social e causaria uma absurda desigualdade entre os setores econômicos brasileiros, com reflexos nas políticas interna e internacional.

Se a vontade da Constituição fosse exonerar as grandezas econômicas direta ou indiretamente relacionadas com as receitas decorrentes das exportações de todas as contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, isso deveria estar enunciado explicitamente.

Todavia, na presente hipótese, cuida-se da incidência da contribuição social da seguridade social incidente sobre o lucro (e sobre a movimentação financeira) das contribuintes jurídicas auferido das receitas decorrentes de exportações.

A CSLL é contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988, cuja base de cálculo é o lucro, nos termos em que autorizado pelo art. 195, I, “c”, CF.

Com estribo no texto constitucional, percebe-se que o próprio constituinte estabeleceu 5 (cinco) bases de cálculo para as contribuições sociais nas hipóteses do referido inciso I do art. 195:

1ª: a folha de salário;

2ª: demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física prestadora de serviços;

3ª: a receita;

4ª: o faturamento; e

5ª: o lucro.

Quanto à imunidade relacionada à “folha de salário” e “demais rendimentos pagos”, assim como em relação às hipóteses de incidência dos incisos II, III e IV do art. 195, CF, demonstrou-se o absurdo da tese e a inviabilidade de pretensão eventualmente existente. Igual destino se reserva à pretensão relacionada à CSLL, a despeito de ilustrada opinião divergente.

Ao longo desta exposição, revelou-se que para efeitos tributários, “receita” e “lucro” são grandezas econômicas distintas e merecedoras de tratamentos normativos diversos, conquanto estejam umbilicalmente relacionados. O lucro decorre da receita, isso é inquestionável, mas tanto o lucro quanto a receita têm verdadeira autonomia fiscal.

Essa “autonomia fiscal” é reconhecida pela doutrina especializada sobre o tema (MARCO AURÉLIO GRECO: *Contribuições – uma figura ‘sui generis’*; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO: *Contribuições sociais no sistema brasileiro*; WERTHER BOTELHO SPAGNOL: *As contribuições sociais no direito brasileiro*; e NICOLAU KONKEL JUNIOR: *Contribuições sociais – doutrina e jurisprudência*) e pela remansosa e aturada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, como se demonstrou.

Essa referida “autonomia fiscal” chancelada pela jurisprudência do STF, além dos precedentes já recordados, pode ser vislumbrada de modo incontestável no julgamento do *RE 336.134* (Relator Ilmar Galvão, J. 20.11.2002, DJ 16.05.2003), no qual o STF reconheceu válido o aumento da alíquota da COFINS e, no ponto em que interessa imediatamente, o direito de abater até um 1/3 do valor pago a título de COFINS com a CSLL efetivamente paga (art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98).

Nesse citado julgamento, a Corte entendeu válida, sem ofensa ao magno princípio da isonomia, a possibilidade de compensação de 1/3 (um terço) do valor pago a título de COFINS com a CSLL efetivamente paga por cuidar-se de dois tributos distintos com bases de cálculo diversas. A COFINS, à época, o faturamento. A CSLL o lucro.

Se acaso a base de cálculo da COFINS fosse a receita, como atualmente, a sorte do julgado não seria diferente. Isso porque, como acentuado, “receita”, “faturamento” e “lucro” são grandezas econômicas distintas e que recebem tratamento jurídico diverso, a despeito de suas relações “umbilicais”.

O ponto central da exclusão da CSLL da imunidade concedida às receitas decorrentes de exportação reside na diferença conceitual entre “lucro” e “receita” e na diversidade de tributos (contribuições) incidentes.

A Fazenda Nacional reitera o entendimento de que as contribuições sociais da seguridade social não estão alcançadas pela aludida imunidade às receitas decorrentes de exportação. Todavia, se o STF acolher a tese de que as contribuições da seguridade social são alcançadas, somente aquela incidente sobre as “receitas”. Nenhuma outra contribuição social da seguridade social foi exonerada à incidência sobre as pessoas jurídicas que auferiram grandezas decorrentes de receitas de exportação. No presente caso, a CSLL e a CPMF.

Nos termos da Lei n. 10.833/2003 a base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Segundo a recordada jurisprudência do STF, está-se diante de “receita”. O “faturamento”, segundo essa mencionada jurisprudência, é a receita decorrente da vendas de mercadorias e serviços ou da prestação de serviços.

O “lucro”, já foi demonstrado, é decorrente de todas as “receitas”, após as “depurações” legalmente permitidas. Nos termos da Lei n. 7.689/1988, a base de cálculo da CSLL é “o valor do resultado do exercício”, antes da provisão do imposto de renda.

Essa distinção entre “receita” e “lucro” foi reforçada pela Emenda Constitucional n. 20/1998. Com efeito, a redação primitiva do inciso I do art. 195, CF, dispunha “apenas” acerca da “folha de salários, do faturamento e de lucro”, como bases de cálculo das contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre as empresas. A referida EC 20/1998 inseriu a “receita” como nova hipótese de incidência, além das já existentes. Isso ficou patente nos citados precedentes jurisprudenciais do STF.

A EC 33/2001 (que instituiu a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais gerais – art. 149, CF – como defende a Fazenda Nacional ou, por eventualidade, uma vez aceita a possibilidade de alcance às contribuições da seguridade social, apenas a contribuição sobre as receitas estariam alcançadas – art. 195, I, b, CF) deve ser compreendida em face da aludida EC 20/1998.

Isso porque se a EC 20/1998 não tivesse criado uma nova hipótese de incidência (a receita), provavelmente a vontade constitucional emanada da EC 33/2001 talvez fosse no sentido de alcançar tanto o “faturamento” quanto o “lucro” decorrentes das receitas de exportação.

Mas, a EC 20/1998 estabeleceu a “receita” como hipótese de incidência autônoma de contribuição da seguridade social, daí que a EC 33/2001 – se alcançar a seguridade social – imuniza apenas a contribuição da seguridade incidente sobre a receita.

De outra feita, se se der à expressão “receita decorrente de exportação” o poder de exonerar tributariamente todas as contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, também, *a fortiori*, autoriza a dizer que todas as demais hipóteses de incidência perderam sentido, pois uma vez tributada a “receita”, desnecessário tributar o “faturamento”, o “lucro” e todas as demais grandezas direta ou indiretamente relacionadas com a “receita”.

Essa aludida interpretação, reconheça-se, é equivocada e não encontra eco nem na jurisprudência do STF nem na melhor e mais séria doutrina fiscal brasileira.

Esse entendimento interpretativo levaria ao extremo de se insinuar que a EC 20/1998, ao instituir a “receita” como nova hipótese de incidência das contribuições sociais da seguridade social, revogou as demais hipóteses de incidência existentes, visto que tanto o “faturamento” quanto o “lucro” e a “folha de salários etc.” decorrem das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. A conclusão é inaceitável. A premissa é falsa e sofismática.

Nem a EC 20/1998 inviabilizou as contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre “faturamento”, “lucro”, “folha de salários etc.” com a inserção da “receita” como nova fonte de custeio, nem a EC 33/2001 autorizou a extensão da imunidade tributária às contribuições sociais que não incidissem diretamente sobre as receitas decorrentes de exportação.

Tudo quanto foi relatado em face da CSLL (lucro) serve para a CPMF (movimentações financeiras). Com efeito, as movimentações financeiras decorrentes das receitas de exportação não se confundem com as próprias receitas. São hipóteses normativas diversas, como exaustivamente demonstrado.

O argumento da Contribuinte no sentido da ausência de riqueza substantiva a ensejar a instituição de um tributo (no caso a CPMF), esgrimido magistralmente pelo Ministro ILMAR GALVÃO na *ADI 2.666*, foi rejeitado pelo Plenário do STF.

Desde os julgamentos envolvendo o IPMF, a Corte tem decidido que o legislador pode tributar as “movimentações financeiras” das pessoas físicas ou jurídicas, visto que há a indispensável autonomia conceitual e normativa para esse desiderato.

Daí que a tributação, via CPMF, das movimentações financeiras das empresas exportadoras ou das receitas de variação cambial não foi alcançada pela exoneração das receitas de exportação, como assentou o acórdão recorrido.

Quanto ao citado precedente no *RE 211.790*, não autoriza sua extensão à presente demanda. Por uma razão simples. A regra geral das imunidades tributárias se destina aos *impostos*, em vez das contribuições. Segundo o texto constitucional e a pacífica jurisprudência do STF, sempre que o constituinte decidiu *imunizar* (exonerar) as contribuições (sobretudo as da seguridade social) fê-lo direta e expressamente.

Dessa sorte, qualquer exoneração tributária relacionada às contribuições sociais da seguridade social está adscrita à indispensável e expressa autorização estatal. No caso de imunidade tributária – a mais importante das exonerações, haja vista o assento constitucional – se torna, *ênua permissa*, inadmissível uma interpretação que alcance todas as contribuições da seguridade social, em manifesta e acintosa violação ao princípio da solidariedade social.

IX. CONCLUSÕES

Alfim e ao cabo, a Fazenda Nacional chega às seguintes conclusões:

1ª. À luz do texto constitucional, há o regime constitucional das contribuições sociais gerais (art. 149) e o regime constitucional das contribuições sociais da seguridade social (art. 195).

2ª. A EC 33/2001 instituiu, em relação às receitas decorrentes de exportação, imunidade em face das contribuições sociais gerais, por expressa disposição normativa ao se referir às contribuições sociais do *caput*, nos termos constantes no § 2º, inciso I, do art. 149, CF.

3ª. Receita, Faturamento, Lucro e Movimentação Financeira são hipóteses de incidências distintas e receptoras de tratamentos jurídicos específicos, com conseqüências tributárias diversas.

4ª. Receita, segundo o STF, designa o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, *receita* (gênero).

5ª. Faturamento, segundo o STF, também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da “*atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços*” (venda de mercadorias e de serviços).

6ª. Lucro é o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

7ª. Movimentação financeira é a operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades financeiras, que representam circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos.

8ª. As exonerações tributárias relacionadas às contribuições da seguridade social são explícitas e relacionadas com as finalidades da própria seguridade social (saúde, previdência e assistência), descabendo interpretação extensiva nessa situação.

9ª. Se, por eventualidade, entender-se que a imunidade concedida pela EC 33/2001 alcança as contribuições sociais da seguridade social, ela restringe-se àquela que tem a “receita” como hipótese de incidência.

10ª. A EC 20/1998, ao instituir a “receita” como nova fonte de custeio (hipótese de incidência) da seguridade social, não revogou nem excluiu as demais hipóteses de incidência, mormente o “faturamento” e o “lucro”.

11ª. É constitucionalmente inadequada, com a devida vênia, a interpretação de que todas as contribuições sociais que tenham grandezas econômicas direta ou indiretamente relacionadas com as receitas decorrentes de exportação estão inviabilizadas e que não podem ser cobradas das pessoas jurídicas que tenham como objeto social de sua atividade empresarial típica a exportação.

X. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao referido recurso extraordinário, reconhecendo-se a validade da incidência da CSLL e da CPMF, respectivamente, sobre os lucros e sobre as movimentações financeiras da Contribuinte (pessoa jurídica exportadora), mantendo-se incólume o acórdão do TRF 4 objeto do presente apelo extremo.

A CSLL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 525.839

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Alíquota 30%. Instituições Financeiras. Fundo Social de Emergência – FSE. Emenda Constitucional de Revisão 1/94. Art. 72, III, ADCT. Poder Constituinte Derivado. Validade. Reconhecimento. Emenda Constitucional 20/98.

A alíquota de 30% da CSLL incidente sobre as instituições financeiras é válida, pois não violou os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva nem o da solidariedade social.

O poder constituinte derivado, via emenda constitucional, pode atribuir alíquotas diferenciadas para as contribuições sociais, em face da atividade econômica das contribuintes.

Não fere cláusula pétrea a possibilidade de o legislador constituinte derivado, na trilha inaugurada pelo legislador constituinte originário, estender o princípio da capacidade contributiva às contribuições sociais.

A norma tributária diferenciadora somente é inconstitucional se demonstrada e comprovada que é inadequada, irrazoável e inaceitável, sendo, por consequência, injusta por ser antiisonômica ou por ferir a igualdade substantiva.

I. OBJETO E OBJETIVO DO MEMORIAL

O presente memorial tem como objeto a validade jurídica da alíquota de 30% da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL incidente sobre as contribuintes (instituições financeiras). *A indagação consiste em saber se a mencionada alíquota diferenciada, em relação às instituições financeiras, é aceitável e válida sob a perspectiva constitucional, em particular quanto aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.*

Com efeito, a Emenda Constitucional de Revisão n. 1, de 01.03.1994, incluiu o art. 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que elevou a 30% a alíquota da CSLL exigida das pessoas jurídicas constantes no § 1º do art. 22 da Lei n. 8.212, de 24.07.1991, que são, reitere-se, instituições financeiras.

Objetiva-se, neste memorial, defender a constitucionalidade da referida exação tributária, com sua alíquota diferenciada para as contribuintes (instituições financeiras). Nessa linha, a Fazenda Nacional pugna pelo não provimento do presente *RE 525.839* e, por consequência, a manutenção do acórdão recorrido.

II. O ACÓRDÃO RECORRIDO

O acórdão recorrido da Egrégia Quarta Turma do Tribunal Federal da 3ª Região, sob a relatoria do Juiz Manoel Álvares, negou provimento ao apelo das Empresas em face de sentença prolatada pelo Juiz Roberto da Silva Oliveira, que denegou a segurança pleiteada e reconheceu a plena validade jurídica da objurgada ECR 1/94 e da referida alíquota de 30% da CSLL cobrada das contribuintes (instituições financeiras).

A ementa do aludido acórdão está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – CSLL. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. NÃO VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

1. Alíquota diferenciada da contribuição social sobre o lucro para as instituições financeiras não constitui violação ao princípio da isonomia, vez que a distinção se estabelece em função da natureza de sua atividade e da capacidade econômica, o que justifica a discriminação imposta.

2. Precedente no E. STF quanto a diferenciação de alíquotas em decorrência da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (RE n. 343.446-2). 3. Apelação improvida.

O voto-condutor no acórdão recorrido se fiou em precedente do Excelso Supremo Tribunal Federal nos autos do *RE n. 343.446* (Relator Ministro Carlos Velloso, J. 20.03.2003, DJ. 04.04.2003) que julgou

válida a alíquota diferenciada da contribuição para o seguro de acidente do trabalho – SAT. A ementa desse mencionado acórdão do STF tem o subsequente conteúdo:

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

– Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

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

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

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

V. – Recurso extraordinário não conhecido.

Além desse cogitado precedente, o voto-condutor buscou apoio em vários outros precedentes jurisprudenciais e no magistério de boa doutrina tributária para negar provimento à pretensão das Contribuintes e reconhecer a ausência de violação aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Em seu voto, o ilustre Juiz Relator Manoel Álvares interpretou sistematicamente o art. 150, II, em harmonia com o art. 145, § 1º, e art. 195, inciso I, c, e § 9º, todos da Constituição Federal, para entender a CSLL cobrada das instituições financeiras em perfeita consonância com a ordem jurídico-constitucional vigente.

Os mencionados dispositivos constitucionais têm os seguintes enunciados:

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

[...]

II – instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer discriminação em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Art. 145, § 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

c) o lucro;

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

Nessa senda, segundo o Relator a diferença de alíquota em relação às Contribuintes (instituições financeiras) se justifica pela notória boa capacidade econômico-tributária das instituições financeiras e por que a ECR 1/94 diferenciou um segmento específico da economia (o setor financeiro), bem como pela posterior autorização constitucional contida no art. 195, § 9º, e pela extensão às contribuições sociais do disposto no art. 145, §1º, CF.

III. A PRETENSÃO DAS CONTRIBUINTE

Nada obstante o acerto dessa mencionada decisão, as Contribuintes irredignadas aviaram o presente RE pleiteando a reforma do acórdão recorrido e a concessão da segurança inicialmente postulada.

Com efeito, em 10.5.1995, foi impetrado o presente *writ* constitucional no qual formularam, no que interessa, os seguintes pedidos:

59. Face às razões acima expostas, as Impetrantes requerem a concessão de medida liminar de forma a resguardá-las da exigência da Contribuição ora impugnada, no que se refere aos aumentos de alíquota superiores a 10% (dez por cento), até o julgamento final da segurança, esclarecendo, ainda, que continuarão a recolher tal exação à alíquota constitucional aplicável de 10% (dez por cento).

60. Requerem, outrossim, a concessão em definitivo da segurança, para garantir o direito líquido e certo das Impetrantes em recolherem a Contribuição Social sobre o Lucro, relativa aos fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 1995, à alíquota de 10% (dez por cento), afastando-se, via incidental, por inconstitucionais, os aumentos de alíquotas perpetradas.

61. Ou, sucessivamente, nos termos do art. 289 do CPC, na hipótese remota de não entender V. Exa. Na forma do pedido acima, que ao menos seja concedida liminar, posteriormente confirmada por sentença de mérito, afastando a elevação de alíquota para 30% (trinta por cento), e permitindo às Impetrantes o seu recolhimento à alíquota de 23% (vinte e três por cento).

As contribuintes fundamentam sua pretensão invocando a necessidade de que os valores recolhidos a título de contribuição social devem guardar uma proporcionalidade com a atividade estatal desenvolvida, sob pena de ofensa ao princípio da igualdade insculpido nos arts. 5º e 150, II, CF.

Eis a primeira tese das contribuintes em suas palavras:

23. Com efeito, ao determinar alíquotas diferenciadas o legislador não atentou para o fato de que o benefício decorrente da contribuição será idêntico e uniforme a todos os contribuintes, independentemente dos mesmos participarem com maior ou menor efetividade para o custeio da seguridade. Na realidade, a desigualdade de tratamento poderia ocorrer se houvesse a necessária correlação entre o encargo gerado ao sistema de Seguridade Social pelo sujeito passivo da exação e o valor devido de contribuição. Assim, lídimo seria exigir maior contribuição de quem efetivamente onerasse com maior encargo a Seguridade Social e vice-versa.

Ainda em sede de suposta violação ao magno princípio da isonomia, as contribuintes evocam violação do requisito de pertinência temática a justificar quaisquer diferenciações legislativas. No presente caso, sustentam que a alíquota diferenciada se deveu apenas em relação às instituições financeiras em face das atividades econômicas desenvolvidas, sem qualquer pertinência em virtude das características da seguridade social.

Aduzem as contribuintes o fato de elas – as impetrantes – ou seus empregados (beneficiários indiretos) não receberem tratamento diferenciado da seguridade social em relação aos demais contribuintes da exação – a despeito de seu encargo ser maior – revela a total falta de pertinência lógica entre os efeitos deflagrados pela norma e a exação combatida, posto que nem indiretamente haverá a ocorrência do pressuposto básico das contribuições sociais.

As contribuintes desqualificam o fato de que, à época, estarem eximidas do recolhimento da COFINS – contribuição social para o financiamento da seguridade social por expressa determinação do art. 11, parágrafo único, da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991.

Segundo as contribuintes, a aludida isenção fiscal relativa à COFINS não teria o condão de legitimar o tratamento diferenciado relativo à CSLL, por dois motivos: a) inexistência de obrigatoriedade de

incidência concomitante sobre as três bases imponíveis estipuladas no art. 195, I, CF; b) o fato de que essas três aludidas bases apresentarem características próprias, podendo ou não existir de acordo com a atividade desenvolvida, bem como jamais podendo ser equiparadas.

Recordam as contribuintes a decisão do Egrégio Plenário do 17º Simpósio de Direito Tributário no concernente aos critérios diferenciadores segundo os segmentos econômicos:

É inconstitucional por mais de um fundamento. Primeiro porque é juridicamente impossível a aplicação de alíquotas diferenciadas para diferentes setores da atividade econômica em situações iguais, pois é evidente que a diferença de setor não representa, por si mesma, diferença de capacidade econômica. A discriminação de alíquotas, no caso, arbitrária, decorre de critério subalterno e é, portanto, inconstitucional.

As contribuintes procuram infirmar a mencionada diferenciação de alíquota atacando-lhe a razoabilidade, visto que outros setores da economia são tão abastados quanto o segmento financeiro, e estavam sujeitos a uma alíquota de 10% enquanto que as instituições financeiras sujeitavam-se a uma alíquota de 30%, o que, segundo as contribuintes, revela a suposta desproporcionalidade e impertinência da combatida exação.

Aduzem as contribuintes que se a alíquota da CSLL fosse diferenciada em função do lucro das pessoas jurídicas, como sucede com o IRPJ, na proporção de que quanto maior o lucro maior o tributo, poder-se-ia assegurar o cumprimento do princípio da igualdade, visto que estaria o mesmo relacionado intrinsecamente à capacidade contributiva.

Todavia, continuam as contribuintes, poderia ocorrer de pessoas jurídicas tributadas a uma alíquota de 10% obterem um lucro maior que uma sujeita a 30%, o que, segundo as impetrantes, representa o contra-senso da capacidade contributiva.

Atacam as contribuintes que a exoneração das instituições financeiras em relação à COFINS não justificaria uma alíquota de 30% da CSLL, porquanto não teria havido o aumento de alíquota da COFINS para as demais pessoas jurídicas, a ensejar o aumento de carga tributária das instituições financeiras, o que violentaria o princípio constitucional da igualdade e da capacidade contributiva, alegam as impetrantes.

As contribuintes também argumentam que a diferenciação de alíquotas a que estão sujeitas é incompatível com a garantia de trabalho e pleno emprego insertos na Constituição Federal.

Com efeito, alegam as contribuintes que a manutenção e criação de novos empregos relacionam-se diretamente ao lucro, daí que ao se tributar excessivamente o lucro das impetrantes, elas estariam inviabilizadas de incrementar suas atividades econômicas e amplificar suas obrigações sociais, o que vulneraria esses valores consagrados constitucionalmente e, por conseqüência, o princípio da igualdade.

As impetrantes trazem à baila a fábula da “Galinha dos Ovos de Ouro”, cuja autoria é atribuída ao helênico Esopo. Segundo as contribuintes, o Estado ao tributar excessivamente as instituições financeiras, sob o argumento da alta lucratividade desse segmento econômico, levaria à sua “morte” econômica ou “inviabilização” de suas atividades, pois na ânsia de se obter mais recursos estar-se-ia diante de um verdadeiro “confisco tributário”.

Alfim, na petição inicial do mandado de segurança, as contribuintes indicam a possibilidade de o Judiciário decretar a inconstitucionalidade de Emenda Constitucional, recordando precedentes do STF nesse sentido, em particular a ADI 939 (Relator Ministro Sydney Sanches, J. 15.12.1993, DJ 17.12.1993) que julgou inconstitucional alguns dispositivos da Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, instituidora do Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira – IPMF.

Na petição de RE, as contribuintes agregam outro fundamento em defesa de suas pretensões. Alegam que à época da edição da ECR 1/94 não havia prévia e expressa determinação constitucional autorizadora da diferenciação de alíquota de contribuição social em razão da atividade econômica da contribuinte. Recordam que somente com a edição da Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, esse discrímen foi reconhecido explicitamente com o teor do disposto no art. 195, § 9º, CF.

Para as impetrantes, a inclusão do aludido § 9º no art. 195, CF, pela EC 20/98 foi o reconhecimento do legislador constituinte derivado de que a diferenciação de alíquota ocasionada pela ECR 1/94 era inválida, à míngua de expressa autorização constitucional nesse sentido.

São esses os principais argumentos esgrimidos pelas impetrantes em defesa de seus interesses processuais. Nada obstante a nomeada e a respeitabilidade dos causídicos deste feito, a Fazenda Nacional, com a devida vênia, derrubará os alicerces de suas teses com a implosão de suas construções tributárias, e demonstrará a plena validade constitucional da alíquota diferenciada de 30% da CSLL cobrada das contribuintes (instituições financeiras), a ensejar o desprovimento do presente recurso extraordinário.

IV. A VALIDADE DA EMENDA CONSTITUCIONAL DE REVISÃO 1/94: A CONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA DE 30% DA CSLL

A Fazenda Nacional principia suas alegações rebatendo o último argumento das impetrantes: a constitucionalidade da ECR 1/94 a partir da edição da EC 20/98.

Com efeito, a petição recursal das contribuintes embute uma situação paradoxal. Isso porque alegam que somente com a edição da EC 20/98, ao incluir o § 9º no art. 195, CF, seria possível o Estado tributar, mediante contribuições sociais, com alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica.

Nessa linha, segundo as impetrantes, antes da edição da aludida EC 20/98 não poderia o Estado instituir alíquotas diferenciadas de contribuições sociais em relação a contribuintes que tivessem atividades econômicas distintas. Nem mesmo por meio de Emenda Constitucional. *Eis o flagrante paradoxo*. A EC 20/98 pode autorizar a instituição de alíquotas diferenciadas nas contribuições sociais, mas a ECR 1/94 não poderia instituir alíquota diferenciada da CSLL (espécie de contribuição social). Argumento frágil demais, *ênia permissa*.

Ora, se o legislador constituinte derivado pode, via EC 20/98, modificar o texto constitucional para autorizar explicitamente o Estado a tributar mediante alíquotas diferenciadas de contribuições sociais, sem violentar as cláusulas pétreas materiais (art. 60, § 4º, CF), não havia óbice algum para que o mesmo legislador constituinte derivado, via ECR 1/94, determinasse a cobrança com alíquota diferenciada da CSLL, porquanto não se desrespeitou nenhuma cláusula pétrea.

De efeito, a sindicância judicial acerca da constitucionalidade ou inconstitucionalidade dos atos do poder constituinte derivado exige do Judiciário, e desse Excelso Tribunal em particular, uma imensa cautela, visto que somente deve ser cerceada a liberdade de conformação do legislador constituinte derivado, no aspecto material, se houver direta e frontal violação de algum dos incisos constantes no § 4º do art. 60, CF.

No presente caso, alega-se que houve violação ao inciso IV (direitos e garantias individuais) por parte da ECR 1/94. Nem essa referida Emenda Constitucional de Revisão desrespeitou quaisquer “direitos e garantias individuais”, nem a Emenda Constitucional 20/98 aboliu quaisquer “direitos e garantias individuais” ao permitir a diferenciação tributária em relação às contribuições sociais.

As impetrantes, *concessa ênia*, confundem a contrariedade aos seus interesses com a violação de seus supostos direitos individuais tributários. A ECR 1/94 contrariou interesses do setor financeiro, mas não aboliu nem amesquinhou qualquer direito fundamental das instituições financeiras, nem desrespeitou o magno princípio da igualdade. O mesmo se diz em relação à EC 20/98 com a inclusão do § 9º no art. 195, CF.

Se, por hipótese, se admitisse a inconstitucionalidade da EC 20/98 ao incluir o § 9º do art. 195, CF, dever-se-ia decretar a inconstitucionalidade originária do § 1º do art. 145, CF, visto que ambos têm a mesma fonte principiológica: a isonomia tributária e a capacidade contributiva.

Considerando a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de norma constitucional originária, haja vista que os *atos soberanos* do *poder constituinte originário* são insuscetíveis de apreciação judicial, como decidiu essa Suprema Corte (ADI 815, Relator Ministro Moreira Alves, J. 28.03.1996, DJ. 10.05.1996), não há que se decretar a inconstitucionalidade de norma constitucional derivada que palmilha o mesmo caminho trilhado pela norma constitucional originária.

Ou seja, nem o § 1º do art. 145, CF, é inválido (nem poderia ser decretada a sua invalidade), tampouco o § 9º do art. 195, CF, incluído pela EC 20/98, seja inválido também. Se a EC 20/98 não é inconstitucional, a ECR 1/94 também não é viciada.

Em resumo: não só os impostos (art. 145, § 1º, CF) estão contidos no princípio da capacidade contributiva, mas as contribuições sociais também estavam albergadas nesse aludido princípio constitucional, desde antes da explícita enunciação da EC 20/98 (art. 145, § 9º, CF). A ECR 1/94 revela a aplicação desse princípio constitucional tributário da capacidade contributiva na CSLL.

Nessa trilha, não é nem nunca foi cláusula pétrea a discriminação tributária nas contribuições sociais que levasse em consideração as diferenças entre os vários setores econômicos da sociedade.

A pretensão das contribuintes consiste em imputar de viciada a escolha do legislador constituinte derivado que elegeu um segmento econômico para sofrer uma tributação diferenciada. Com efeito, repita-se, houve contrariedade aos interesses do setor financeiro, mas não houve violação de qualquer direito fundamental individual tributário das impetrantes.

Nessa perspectiva, a motivação sócio-econômico-política de edição da ECR 1/94 justificou a eleição do setor financeiro para sofrer um gravame tributário diferenciado.

Com efeito, a aludida ECR 1/94 criou o Fundo Social de Emergência – FSE cuja finalidade foi explicitada no *caput* do art. 71 do ADCT:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios

assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Veja-se que a combatida diferenciação de alíquota da CSLL das instituições financeiras está almejada aos objetivos das políticas públicas do FSE. Nessa perspectiva, a interpretação do art. 72, III, do ADCT, deve ser feita em harmonia com o aludido *caput* do art. 71, do ADCT.

Com isso, soçobra a alegação de irrazoabilidade ou de ausência de pertinência temática entre o aumento de alíquota de CSLL das instituições financeiras e os objetivos visados pela norma constitucional. É auto-evidente a vinculação da parcela de arrecadação resultante da objurgada elevação de alíquota com as finalidades públicas almejadas pela Seguridade Social.

Ou seja, ainda que entendam prejudicados os fundamentos de validade da ECR 1/94, por força da autonomia do legislador constituinte derivado, em tudo similar à da EC 20/98 (art. 195, § 9º, CF) e ao contido, repise-se, no art. 145, § 1º, CF, não merecem alcova judicial a tese de irrazoabilidade ou de ausência de pertinência temática entre a exação tributária e as finalidades da norma constitucional.

Isso porque, reforce-se, as contribuições sociais destinadas à seguridade social não têm a estrita vinculação à contraprestação estatal. Essa restrita contraprestação estatal é própria dos direitos previdenciários. E ainda assim, sujeita aos indispensáveis “temperos constitucionais”.

Cuide-se que a seguridade social tem as seguintes disposições gerais:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I – universalidade da cobertura e do atendimento;

II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV – irredutibilidade do valor dos benefícios;

V – equidade na forma de participação no custeio;

VI – diversidade da base de financiamento;

VII – caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

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

Como se vê, além da previdência social de caráter contributivo (art. 201, CF), a seguridade social tem de viabilizar os direitos relativos à saúde (arts. 196 a 200, CF) e à assistência social (arts. 203 e 204, CF). Esses dois últimos direitos de seguridade social (saúde e assistência) não têm caráter contributivo ou contraprestacional a uma atividade específica e imediata do Estado destinada ao contribuinte, direta ou indiretamente.

Com efeito, tanto a saúde quanto a assistência social têm como princípio justificador a solidariedade social, independentemente de o contribuinte vir a se beneficiar ou não da atividade estatal. Assim, cai por terra o fundamento das impetrantes no sentido da necessária contraprestação estatal justificadora do aumento de alíquota da CSLL, porque o móvel constitucional foi a solidariedade ínsita nas contribuições sociais financiadoras da saúde e da assistência social.

A leitura sistematizada e harmoniosa dos dispositivos constitucionais do FSE (ECR 1/94 – arts. 71, 72 e 73, ADCT), dos enunciados constantes no Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162, CF) e das prescrições normativas da Seguridade Social (arts. 193 a 204, CF) permite reconhecer a plena

validade jurídica da diferenciação de alíquota da CSLL cobrada das instituições financeiras destinadas ao financiamento das políticas públicas da seguridade social, mormente saúde e assistência social.

Não há qualquer violação ao magno princípio da igualdade ou da isonomia nessa norma constitucional derivada. Do contrário, o legislador constituinte derivado viabilizou concretamente o mandamento estabelecido pelo legislador originário na busca de financiamentos para a seguridade social. Certamente, essa medida não matará – nem matou – nenhuma “galinha dourada”.

Ainda em defesa do princípio da igualdade, tenha-se que a alegação das contribuintes de violação do art. 150, II, CF, não resiste a uma singela leitura do enunciado contido no mencionado dispositivo constitucional.

Reza o inciso II do art. 150, CF, a vedação de instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em *situação equivalente*. Ora, os contribuintes que se encontram em situação equivalente (as instituições financeiras) não sofreram tratamento desigual. Todas tiveram aumento de sua alíquota de CSLL incidente sobre os respectivos lucros.

Haveria violação do aludido inciso II, art. 150, CF, se o legislador constituinte derivado tratasse de modo distinto os contribuintes que estivessem – ou estejam – em situação equivalente. Mas não é a hipótese da presente controvérsia.

A alegação de que supostamente há pessoas jurídicas de outros segmentos econômicos com maior lucratividade ou pujança econômica não serve para inquinar de viciada a norma constitucional que tratou dos contribuintes do setor financeiro. Essa é a situação equivalente. Isso foi respeitado.

Recorde-se o já afirmado pela Fazenda Nacional. As instituições financeiras confundem contrariedade de interesses à violação de direitos constitucionais. Repita-se, à exaustão, a ECR 1/94 não violou nenhum direito fundamental individual tributário das instituições financeiras a ensejar a decretação de sua inconstitucionalidade com esteio no art. 60, § 4º, IV, CF. Houve, isso sim, poderosos interesses econômicos contrariados, mas não violação de direitos fundamentais individuais tributários.

Nessa toada, insubsistente o fundamento de que a combatida exação social implicou verdadeiro confisco tributário. Em verdade, as contribuintes alegam a hipotética possibilidade de a carga tributária incidente sobre as instituições financeiras ser confiscatória. Todavia não basta alegar hipoteticamente o confisco, mas deve-se comprovar que a exação tributária inviabiliza ou aniquila o prosseguimento das respectivas atividades empresariais.

Em momento algum houve essa comprovação. E não houve porque a inquinada exação tributária não teve o condão de inviabilizar a sobrevivência econômica e empresarial das contribuintes. Assim, não há que se falar em violação ao princípio da proibição do confisco, pois confisco não houve nem tem havido.

As demais alegações das contribuintes, inclusive de natureza metajurídica, não serão enfrentadas pela Fazenda Nacional visto que o acima argumentado demonstrou, à saciedade, que as pretensões jurídicas das instituições financeiras não têm o indispensável respaldo constitucional, estando indene de máculas a atacada alíquota de 30% da CSLL cobrada das contribuintes.

A confirmar a ausência de respaldo jurídico, a Fazenda coleciona precedentes do STF que sinalizam em sentido contrário ao postulado pelas contribuintes e que interpretam o texto constitucional na perspectiva de um Estado Democrático de Direito que pode eleger, circunstancialmente, pessoas ou atividades que receberão um tratamento fiscal diferenciado em sufrágio do princípio da isonomia tributária, objetivando realizar o bem-estar da coletividade e a almejada justiça fiscal, cobrando mais de quem possui maior capacidade econômica, para poder cobrar menos de quem nada ou pouco possui.

V. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O tema da capacidade contributiva tributária já foi enfrentado em várias decisões do Supremo Tribunal Federal.

Um acórdão sempre recordado já foi referido neste memorial (item 6) e foi usado como eixo no acórdão recorrido. Cuida-se do citado *RE n. 343.446* (Relator Ministro Carlos Velloso, J. 20.03.2003, DJ. 04.04.2003) que *julgou válida a alíquota diferenciada da contribuição para o seguro de acidente do trabalho – SAT*.

Nesse aludido julgamento, o STF julgou atendido o mandamento constitucional da isonomia se a norma tributária desigualava quem está em situação desigual. A violência ao princípio da isonomia ocorreria se a norma tributária tratasse diferentemente quem está em situação equivalente. Mas quem não está em situação equivalente, pode ser tributado de modo diferenciado.

Esse foi o fio condutor no julgamento do *RE 177.835* (Relator Ministro Carlos Velloso, J. 22.04.1999, DJ. 25.05.2001), no qual se discutiu a constitucionalidade da diferenciação das taxas de fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários, em acórdão cuja ementa está vazada no seguinte sentido:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE FISCALIZAÇÃO DOS MERCADOS DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS – TAXA DA CVM. Lei nº 7.940, de 20.12.89. FATO GERADOR. CONSTITUCIONALIDADE.

– A taxa de fiscalização da CVM tem por fato gerador o exercício do poder de polícia atribuído à Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Lei 7.940/89, art. 2º. A sua variação, em função do patrimônio líquido da empresa, não significa seja dito patrimônio a sua base de cálculo, mesmo porque tem-se, no caso, um tributo fixo. Sua constitucionalidade.

II. – R.E. não conhecido.

No julgamento da aludida exação tributária, o STF reconheceu que o disposto no art. 145, § 1º, CF, cuidava do princípio da capacidade contributiva relacionada aos impostos. Todavia, entendeu o Supremo Tribunal que não há vedação constitucional à possibilidade de extensão desse mencionado princípio (capacidade contributiva) às outras espécies tributárias. Naquele caso, cuidava-se de taxa de poder de polícia.

Certeiro o entendimento da Suprema Corte. Malgrado a literal disposição do art. 145, § 1º, CF, no sentido do termo “*imposto*” como a espécie tributária vocacionada à realização do princípio da capacidade contributiva, inexistia proibição constitucional que impeça à extensão desse princípio às taxas e às contribuições, inclusive às sociais. Daí que o art. 195, § 9º, CF, incluído pela EC 20/98, inovou formalmente a redação do texto constitucional, mas não modificou materialmente o “espírito” das normas constitucionais.

Em outras oportunidades, o STF aplicou o “espírito” da norma constitucional em vez de apegar-se à fria literalidade do texto. Recorde-se o julgamento do *RE 227.832* (Relator Ministro Carlos Velloso, J. 01.07.1999, DJ. 28.06.2002), no qual se discutiu a incidência da COFINS sobre o faturamento de empresas oriundo de operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, em acórdão assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORAS, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C.F., art. 155, § 3º. Lei Complementar n. 70, de 1991.

– Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedentes do STF: *RE 144.971-DF*, Velloso, 2ª T., RTJ 162/1075.

II. – R.E. conhecido e provido.

Naquela oportunidade, a discussão girava em redor do disposto na redação coeva do art. 155, § 3º, CF, que rezava: “*À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País*”.

A despeito da literalidade do dispositivo que enunciava que nenhum “tributo” poderá incidir sobre as aludidas operações, a Corte fez uma redução interpretativa para dizer que onde se lia “tributo” dever-se-ia ler “imposto”, a partir de uma interpretação sistemática e harmoniosa com os demais dispositivos constitucionais. Esse foi o entendimento vencedor naquele julgamento.

Ora, se o STF interpretou o termo “tributo” como “imposto”, no referido julgamento do *RE 227.832*, em respeito ao “espírito” da norma constitucional, nada impedia – ou impede – que possa interpretar o termo “imposto” como “tributo”, em favor da ampliação do princípio da capacidade contributiva às demais espécies tributárias, como de fato aconteceu no aludido julgamento do *RE 177.835*.

Convém registrar que o STF nunca deu ao princípio da capacidade contributiva (*restrita aos impostos*) a força de cláusula pétrea constitucional insuscetível de modificação por emenda constitucional, de sorte que nem mesmo emenda constitucional pudesse estender esse aludido princípio às taxas e às contribuições. Como se viu, o STF, “sempre que possível”, colocou sob o abrigo desse cogitado princípio da capacidade contributiva, além dos impostos, as taxas e as contribuições, inclusive as sociais.

VI. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

É clássica a noção de que a isonomia (igualdade) não se realiza dispensando-se idêntico tratamento a todas as pessoas, independentemente das circunstâncias ou das peculiaridades pessoais dos envolvidos.

A verdadeira isonomia se concretiza na medida em que, respeitando-se as circunstâncias e as peculiaridades das partes (pessoas) envolvidas, dispensa-se um tratamento adequado, razoável e aceitável e, se for possível, justo.

Somente se acolhe o mandamento constitucional da igualdade, inclusive da igualdade tributária, se o tratamento jurídico-normativo aplicado leva em consideração esses aludidos parâmetros: adequação, razoabilidade e aceitabilidade. Assim, estar-se-á diante da justiça desejável e possível.

Na presente controvérsia, as contribuintes alegam a injustiça da norma constitucional que lhes dispensou um tratamento diferenciado em relação às demais pessoas jurídicas no concernente à alíquota de 30% da CSLL que lhes é cobrada, em comparação com a alíquota exigida das demais contribuintes.

Como já manifestado pela Fazenda Nacional, a combatida alíquota de 30% da CSLL cobrada das instituições financeiras é adequada, razoável e aceitável, sendo, por consequência, justa. E se é justa não ofende nem agride – muito ao contrário concretiza – o princípio da isonomia ou da igualdade.

Nas vezes em que foi provocado a se manifestar acerca da isonomia tributária, o STF sempre teve como ponto-de-partida aqueles aludidos dogmas (adequação, razoabilidade e aceitabilidade), de sorte a poder ancorar-se, como ponto-de-chegada, na justiça possível (igualdade ou isonomia).

Recorde-se o recente julgamento da *Medida Cautelar n. 1109* (Redator para o acórdão Ministro Carlos Britto, J. 31.5.2007, DJ. 19.10.2007) na qual o STF, em um primeiro lanço de olhar, não vislumbrou ofensa ao princípio da isonomia no adicional da contribuição social sobre a folha de salários, estabelecida no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91, cobrada das instituições financeiras. Eis a ementa: **MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL. § 1º DO ART. 22 DA LEI N. 8.212/91. A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão n. 1/94 e Emenda Constitucional n. 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Processo extinto.**

Nada obstante não se cuidar do julgamento de mérito da referida controvérsia, essa aludida decisão sinaliza a linha que o Tribunal deve adotar nas causas que discutirem tratamentos tributários diferenciados em relação às instituições financeiras.

Tocando expressamente no princípio da isonomia, reconhecendo que houve razoabilidade, aceitabilidade e adequação da norma tributária, tenha-se a decisão do STF no julgamento da constitucionalidade da alíquota da COFINS (art. 8º, da Lei 9.718/98) nos autos do *RE 336.134* (Relator Ministro Ilmar Galvão, J. 20.11.2002, DJ. 16.05.2003), acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 8.º E § 1.º DA LEI N.º 9.718/98. ALÍQUOTA MAJORADA DE 2% PARA 3%. COMPENSAÇÃO DE ATÉ UM TERÇO COM A CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL, QUANDO O CONTRIBUINTE REGISTRAR LUCRO NO EXERCÍCIO. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia. Não-conhecimento do recurso.

Na mesma senda, no sentido de ausência de violação ao princípio da isonomia, a decisão do STF no julgamento da *ADI 453* (Relator Ministro Gilmar Mendes, J. 30.08.2006, DJ. 16.03.2007) que cuidava da constitucionalidade do art. 3º da Lei 7.940/89, relativa a exação cobrada dos auditores independentes. Eis a ementa do acórdão:

1. Ação Direta de Inconstitucionalidade.

2. Art. 3º, da Lei no 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários.

3. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional.

4. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei no 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional.

5. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente.

Em arremate ao entendimento do STF no sentido de que se faz indispensável a demonstração de desproporcionalidade ou de irrazoabilidade da norma tributária para decretá-la inválida, tenha-se a manifestação vencedora do Relator Ministro Celso de Mello nos autos da *ADC 8* (J. 13.10.1999, DJ. 04.04.2003):

A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos — a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (*RTJ* 143/684 – *RTJ* 149/654), desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servidores públicos em atividade não se reveste de caráter absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos ‘dos ocupantes de cargos e empregos públicos’ (CF, art. 37, *XV*), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: *RTJ* 83/74 – *RTJ* 109/244 – *RTJ* 147/921, 925 – *ADI 2.010-MC/DF*, Rel. Min. Celso de Mello.

A doutrina especializada já percebeu essa orientação do STF no julgamento de questões envolvendo o tema da isonomia tributária. Com efeito, valioso o magistério de Marciano Seabra de Godoi (*Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF, Ed. Dialética, São Paulo, 2002, p. 187*) ao discorrer sobre decisões do STF sobre essa específica questão da igualdade tributária. Disse o ilustrado jurista:

Também no julgamento da ADIMC 1.276 (Relator o Ministro Octávio Gallotti, DJ 15.12.95) prevaleceu o entendimento de que a discricionariedade contida na lei tributária em discussão era razoável. Abstraindo-se a problemática relativa ao ICMS que também se questionou na ação, tratava-se na espécie de um programa extrafiscal instituído por lei paulista que beneficiava as empresas daquele Estado que tivessem pelo menos 30% de seus empregados com idade superior a 40 anos. Estas empresas receberiam certificados que poderiam ser utilizados no pagamento do IPVA, limitado o benefício a 15% do imposto devido. Segundo o Governador paulista, autor da ação direta, este programa feria o caput do art. 5º e o art. 150, II, da Constituição Federal, pois criava um trato discriminatório em função da idade, prejudicando os trabalhadores mais jovens.

O Ministro Octávio Gallotti citou em seu voto a clássica doutrina de San Tiago Dantas, que diferencia a igualdade proporcional (verdadeira igualdade jurídica) da igualdade matemática ou paritária. A conclusão do Ministro Gallotti, compartilhada à unanimidade pelo Pleno, foi a de que o programa de benefício fiscal relativo ao IPVA diferenciou razoavelmente entre categorias dessemelhantes. No caso concreto, a eleição do critério da idade teria sido ‘racional e lógica’, não havendo falar-se em discriminação arbitrária. O legislador tributário, em medida extrafiscal, teria levado em consideração, para favorecer o emprego dos cidadãos mais velhos, o seguinte exceto de San Tiago Dantas: ‘a igualdade civil, como a concebem talvez unanimemente os escritores, não é a uniformidade de tratamento jurídico, mas o tratamento proporcional e compensado, de seres vários e desiguais’.

Na presente controvérsia, é fora de toda a dúvida a incapacidade de as contribuintes (instituições financeiras) demonstrarem a irrazoabilidade, a inadequação e a inaceitabilidade da norma constitucional-tributária que diferenciou a alíquota da CSLL incidente sobre os seus lucros, que todos sabemos serem robustos.

VII. CONCLUSÕES

Alfim e ao cabo, a Fazenda Nacional apresenta suas conclusões:

- 1ª. A alíquota de 30% da CSLL incidente sobre as instituições financeiras é válida, pois não violou os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva nem o da solidariedade social;
- 2ª. O poder constituinte derivado, via emenda constitucional, pode atribuir alíquotas diferenciadas para as contribuições sociais, em face da atividade econômica das contribuintes.
- 3ª. Não fere cláusula pétrea a possibilidade de o legislador constituinte derivado, na trilha inaugurada pelo legislador constituinte originário, estender o princípio da capacidade contributiva às contribuições sociais.
- 4ª. A norma tributária diferenciadora somente é inconstitucional se demonstrada e comprovada que é inadequada, irrazoável e inaceitável, sendo, por consequência, injusta por ser antiisonômica ou por ferir a igualdade substantiva.

VIII. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL.

Em face de todo o exposto, a Fazenda Nacional requer o não provimento do presente recurso. Se conhecido, a Fazenda Nacional pugna pelo seu desprovimento e pela manutenção do acórdão recorrido, em homenagem aos princípios da solidariedade, da isonomia e da capacidade contributiva.

A MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA COFINS: A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 8º, § 1º, LEI 9.718/98

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 527.602

COFINS. ALÍQUOTA DE 3%. Art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98. CONSTITUCIONALIDADE.

O Plenário do STF, no RE 336.134, decidiu pela constitucionalidade do referido art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98.

Autonomia entre o § 1º do art. 3º e o art. 8º da Lei 9.718/98.

Desnecessidade de Lei Complementar para elevar a alíquota da COFINS instituída pela Lei Complementar 70/91.

A LC 70/91 é materialmente ordinária.

Ambas as Turmas da Corte têm sufragado esse entendimento. Precedentes.

Matéria pacificada. Novos argumentos. Velhos fundamentos.

I. OBJETO E OBJETIVOS DO PRESENTE MEMORIAL

O presente memorial analítico tem como *objeto a constitucionalidade do art. 8º da Lei n. 9.718/98*, que elevou para 3% a alíquota da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

O objetivo específico desta manifestação fazendária é defender a validade constitucional do aludido dispositivo legal (art. 8º, Lei 9.718/98), preservando-se a jurisprudência consolidada do Excelso Supremo Tribunal Federal.

A Fazenda Nacional também impugnará, no pertinente, os Pareceres contratados junto aos ilustres professores doutores JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, HUMBERTO ÁVILA e JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, e que restaram coligidos nos presentes autos.

II. O ACÓRDÃO RECORRIDO

A ementa do acórdão recorrido da Egrégia Quarta Turma do Tribunal Federal da 3ª Região, sob a relatoria do Juiz FÁBIO PRIETO DE SOUZA, tem o seguinte teor:

DIREITO CONSTITUCIONAL, ECONÔMICO E TRIBUTÁRIO – PIS E COFINS – LEI FEDERAL N. 9.718/98: BASE DE CÁLCULO – ALÍQUOTA – ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE: IMPERTINÊNCIA.

1. Faturamento é conceito jurídico-tributário passível de definição pelo legislador ordinário, ausente expressa exigência constitucional de lei complementar. 2. A alíquota da COFINS, igualmente, se subsume à exigência de lei ordinária. 3. A Lei Complementar n. 70/91 é – tal como a LF n. 9.718/98 – materialmente ordinária (STF – ADC n. 1/DF – Rel. o Ministro Moreira Alves). 4. Declaração de constitucionalidade das normas pelo Órgão Especial do TRF/3ª Região: AMS n. 1999.61.00.019337-6. 5. Apelação da União e Remessa Oficial providas. – Negritou-se.

Naquilo que interessa à presente controvérsia (*a validade da alíquota de 3% da COFINS instituída pelo art. 8º da Lei 9.718/98*), o voto do Relator se fiou no magistério jurisprudencial do STF no sentido de que a Lei Complementar n. 70/91 é formalmente complementar, mas materialmente ordinária (ADC 1, Relator MOREIRA ALVES).

A consequência prática do aludido entendimento é a aceitação de que poderia a lei ordinária n. 9.718/98 alterar a alíquota disposta na lei formalmente complementar n. 70/91, pois inexistente a hierarquia normativa entre esses dois referidos diplomas legais.

O voto do Relator confirmou o fato de que a Lei 9.718/98 tenha sido resultante de conversão da Medida Provisória n. 1.724/98. O acórdão recorrido afastou a suposta inconstitucionalidade formal da objurgada Lei, sob o fundamento de que a mudança do tributo sujeito à compensação com a COFINS (na MP 1.724/98 era o IRPJ, na Lei 9.718 era a CSLL) era irrelevante, na medida em que a discussão envolve a exigência da COFINS (e não do IRPJ ou da CSLL), sem alterações nos seus aspectos substanciais.

O acórdão rechaçou a alegação de inconstitucionalidade da alíquota de 3%, fundada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, socorrendo-se do precedente do STF estabelecido no *RE 336.134* (Relator Ministro ILMAR GALVÃO, J. 20.11.2002, DJ. 16.05.2003), *no qual se reconheceu a validade da combatida alíquota de 3% (art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98)*.

Com efeito, o acórdão recorrido reformou Sentença lavrada pela Juíza Federal LESLEY GASPARINI que julgou procedente o pleito contributivo, declarando a inconstitucionalidade da Lei n. 9.718/98.

No ponto que interessa, a sentença reconheceu viciada a conversão da Medida Provisória 1.724/98 na Lei 9.718/98, porquanto entendera que existiu alteração substancial do texto da MP 1.724 convertida na Lei 9.718, no tocante à possibilidade de compensação do aumento da alíquota da COFINS (para 3%) com a CSLL (Lei 9.718/98), em vez de ser com o IRPJ (MP 1.724).

Nada obstante a integralidade do acórdão ser favorável aos interesses da União Federal, o tema “controvertido” residualmente é a validade do art. 8º, Lei 9.718/98, concernente ao aumento da alíquota. Isso porque a discussão em redor da ampliação da base de cálculo encetada pelo § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 já foi definitivamente encerrada nos históricos julgamentos dos *RREE 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840* (Relatoria Ministro MARCO AURÉLIO).

Para a Fazenda Nacional a polêmica jurídica posta nos autos deste *RE 527.602* já foi pacificada pelo Plenário dessa Colenda Corte nos recordados *RREE 336.134, 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840*, que alvejaram a Lei 9.718/98, e resultaram no reconhecimento da *constitucionalidade* do aumento da alíquota da COFINS e na decretação da *inconstitucionalidade* da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Todavia, diante da irresignação da contribuinte, o tema “COFINS ALÍQUOTA – ART. 8º, LEI 9.718/98” sofreu afetação ao Plenário da Suprema Corte nos autos deste recurso extraordinário. A Fazenda Nacional confia que o Soberano Plenário porá cobro sobre a citada discussão e confirmará, de modo eloquente, o reconhecimento da constitucionalidade do questionado aumento de 3% da alíquota da COFINS. Que esse julgamento seja o ataúde definitivo desse espectro que teima em não repousar em paz.

III. A PRETENSÃO DA CONTRIBUINTE

Em 29.4.1999, a Contribuinte ajuizou ação em face da União Federal postulando o direito de recolher o PIS e a COFINS nos termos estabelecidos pela Lei 9.715/98 (PIS) e pela Lei Complementar 70/91 (COFINS), afastando-se a aplicação da Lei 9.718/98.

Estribou a sua pretensão na inconstitucionalidade formal e material da citada Lei 9.718/98, especialmente os dispositivos que ampliaram a base de cálculo da COFINS (art. 3º, § 1º) e aumentaram sua alíquota (art. 8º, § 1º).

Reitere-se, por oportuno e necessário, que a discussão acerca da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS (art. 3º, § 1º, Lei 9.718/98) já se encontra encerrada e sepultada, por isso não será objeto de qualquer consideração da Fazenda Nacional.

Pois bem, a Contribuinte fundamentou o seu pleito, no tocante à alíquota, na inconstitucionalidade formal da Lei 9.718/98, sob color de que a MP 1.724/98 teve sua redação substancialmente alterada, de sorte que não se poderia considerar a referida Lei 9.718/98 como lei de conversão da citada MP 1.724/98.

A Contribuinte colaciona a redação dos arts. 8º dos aludidos Diplomas Normativos. Eis as respectivas redações originárias controvertidas:

MP 1.724/98:

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

§ 1º A pessoa jurídica poderá compensar, com o imposto de renda devido em cada período de apuração trimestral ou anual, inclusive o adicional, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§ 2º A compensação referida no parágrafo anterior:

I – somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração do imposto de renda a ser compensado, limitada ao valor deste;

II – não poderá ser efetuada com o imposto de renda determinado sobre base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º Para os fins deste artigo, entende-se por devido o imposto de renda após computado o valor dos incentivos fiscais de dedução, redução e isenção do imposto, quando couber.

§ 4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

LEI 9.718/98:

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

§ 1º. A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§ 2º. A compensação referida no § 1º:

I – somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;

II – no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 3º. Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subsequentes.

§ 4º. A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.

Diante dessa diferença redacional, a Contribuinte defende a inconstitucionalidade da Lei 9.718/98 por não ser fiel reprodução da MP 1.724/98. Defende que a Lei 9.718/98 é lei ordinária autônoma que deveria seguir as normas constitucionais e regimentais do processo legislativo.

Além desse apontado vício formal de inconstitucionalidade, a Contribuinte fundamentou a sua pretensão na violação do princípio da equidade. Segundo a Contribuinte, a norma constante no art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98, ofende esse cogitado princípio, uma vez que somente as empresas lucrativas poderiam compensar o questionado aumento de alíquota.

O recurso extraordinário, no pertinente, reafirma a existência do mencionado vício formal na conversão da MP 1.724/98 na combatida Lei 9.718/98.

Igualmente, a Contribuinte alega que a própria MP 1.724/98 era inconstitucional por violação ao disposto no art. 246, CF, que veda a utilização de medida provisória na regulamentação de dispositivo constitucional alterado por meio de Emenda Constitucional, no caso a EC 20/98.

O apelo extremo também ataca a majoração da alíquota da COFINS.

Na mencionada petição recursal, a Contribuinte parte do pressuposto de que a Lei 9.718/98 criou nova exação tributária, de sorte que o fundamento de validade da “nova exação” seria o art. 195, § 4º, CF, a exigir a edição de lei complementar. Por consequência, aduz a Contribuinte, “não há que se falar em majoração de alíquota da COFINS, mas sim em fixação de uma nova alíquota para um novo tributo”.

Argumenta a Contribuinte que não seria possível o raciocínio jurídico “no sentido de que é permitido ‘aproveitar’ a nova alíquota desta nova contribuição, já que alíquota pode ser veiculada por lei ordinária, para a velha COFINS (prevista na LC 70/91)”. Assim, em respeito ao art. 150, I, CF, deveria a nova alíquota de 3% ser fixada por lei complementar.

Evoca a Contribuinte, no apelo extremo, violação ao princípio constitucional da separação dos poderes (art. 2º, CF).

Alega que o reconhecimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS (art. 3º, § 1º, Lei 9.718/98) induz ao afastamento do objurgado aumento de alíquota (art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98), sob pena de o Judiciário legislar positivamente, o que afrontaria ao referido princípio da separação dos poderes. E faz a seguinte pregação:

Ora, entender que a Lei n. 9.718/98 instituiu uma nova fonte de custeio, mas que a alíquota lá veiculada foi para majorar a antiga COFINS (aquela prevista na Lei Complementar n. 70/91), seria considerar que o Poder Judiciário encontra-se permitido para agir como legislador positivo, fixando a base de cálculo

da COFINS conforme estabelece a Lei Complementar n. 70/91 e determinando a aplicação da alíquota de outro tributo completamente diferente, qual seja, aquele tributo criado pela Lei n. 9.718/98 e que deveria ter sido introduzido no ordenamento jurídico mediante Lei Complementar, tendo em vista o disposto no artigo 195, parágrafo 4º, recorde-se.

Para robustecer a aceitação de sua pretensão, mormente a inconstitucionalidade do aumento de 3% da alíquota da COFINS, a Contribuinte louva-se nas *Opiniões de Doutores do Direito*, adiante surpreendidas.

IV. AS CONSULTAS AOS JURISTAS E AS RESPECTIVAS RESPOSTAS

Constam nos autos as consultas formuladas pelos eminentes causídicos patrocinadores da presente demanda a ilustres juristas pátrios. Ao professor doutor J. A. LIMA GONÇALVES fez-se a seguinte consulta:

O ilustre advogado Dr. Pedro Luciano Marrey Jr. Relata-nos que suas clientes pretendem questionar judicialmente a majoração da alíquota da contribuição social sobre o faturamento (COFINS), de 2% (dois por cento) para 3% (três por cento), estabelecida pelo artigo 8º da Lei n. 9.718/98, tendo em vista a autorização estabelecida pelo parágrafo 1º deste mesmo dispositivo legal, para a compensação do montante deste aumento de alíquota com a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), devida em cada período de apuração. Nesse sentido, deseja saber se em nossa opinião estas novas disposições legais são válidas dentro do sistema constitucional brasileiro, ou se violam o princípio constitucional da isonomia, por estabelecerem tratamento diferenciado entre contribuintes que se encontram em situação equivalente.

O nobre professor J. A. LIMA GONÇALVES chegou às seguintes conclusões:

Como base nas considerações efetuadas deflui serenamente a conclusão segundo a qual, sob todos os aspectos a partir dos quais a questão possa ser abordada, as disposições do artigo 8º da Lei n. 9.718/98 – que estabelecem a majoração da alíquota da COFINS e autorizam a compensação do respectivo montante com a CSLL devida – não encontram fundamento de validade no sistema constitucional brasileiro. São inconstitucionais, não apenas em razão da não observância do procedimento legislativo estabelecido para a edição de lei ordinária (já que não resultam de conversão de medida provisória), mas também porque ofendem o princípio constitucional da isonomia.

Já escrevemos em outra oportunidade (Isonomia – ofensa ao princípio – Contribuição social sobre o lucro – Instituições Financeiras, in *Revista Trimestral de Direito Público*, volume 15, p. 192), afirmando nossa antiga e robusta convicção acerca de questão semelhante, envolvendo o mesmo princípio da isonomia em matéria tributária:

‘generalidade... supõe... que os encargos... não sejam atribuídos a uma só categoria de agentes, sendo irrelevantes ‘as justificativas econômicas que se dêem para tanto’, de forma tal que é ‘desenganadamente inconstitucional a lei que atribui encargos... a alguns apenas e não, proporcionalmente, a todos os agentes da economia nacional’. ... É que ‘o fulcro de questão jurídica postulada pela isonomia substancia-se na necessidade de que as leis sejam isônomas e que sua interpretação (pelo Executivo e pelo Judiciário) levem tais postulados até suas últimas conseqüências, no plano concreto da aplicação’....

Só assim assegurar-se-á que a lei ‘tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada ... não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica’. Trata-se de postulado que está ‘acima do Estado’. Trata-se de questão sobre a qual ‘o consenso de opiniões de quantos escreveram sobre o tema, como doutrinadores ou magistrados, é, em nosso direito, absoluto’...

Todavia, ainda que se procure sustentar a existência de características diferenciadoras, a análise criteriosa demonstrará ‘que não basta a exigência de pressupostos fáticos diversos para que a lei distinga situações sem ofensa à isonomia. Também não é suficiente o poder-se argüir fundamento racional, pois não é qualquer fundamento lógico que autoriza desequiparar, mas tão só aquele que se orienta na linha de interesse prestigiados na ordenação jurídica máxima. Fora daí ocorrerá incompatibilidade com o preceito igualitário’...

Na hipótese analisada, não há pressupostos fáticos diversos, não há fundamento lógico que justifique a desequiparação e, finalmente, não há interesses constitucionalmente prestigiados que autorizem a

discriminação. Pelo contrário, há determinação para que implemente a equidade na forma da participação no custeio (art. 5º, caput, 150, II, e 194, V da Constituição).

Ressalve-se, uma vez mais, que, muito embora não seja este o objeto da consulta, a nossa opinião é no sentido de que a Lei n. 9.718/98, no que concerne à ampliação da base de cálculo da PIS e da COFINS, não é válida, pois à época de sua edição não havia fundamento constitucional para amparar tal pretensão, que só passou a ser possível posteriormente, por meio de nova outorga de competência tributária contida no inciso I, 'b' da Constituição, tal como alterada pela Emenda 20/98.

Em síntese e no que pertine especificamente à consulta formulada, é inválida a disposição normativa que determina este odioso tratamento diferenciado entre os contribuintes da seguridade social, em especial da COFINS, devendo ser reconhecida a inconstitucionalidade da norma que impõe o aumento de alíquota desta contribuição, acoplado que está, este aumento, à instituição de tratamento discriminatório entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, devendo prevalecer, para todos os contribuintes da COFINS, a alíquota vigente anteriormente à edição da Lei n. 9.718/98, ou seja 2% (dois por cento).

O professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO foi submetido à subsequente consulta:

I – A Lei n. 9.718/98, de 17.11.98, publicada aos 18 do mesmo mês, tendo trazido substanciais alterações ao conteúdo da Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1998, publicada no dia subsequente, pode ser considerada como resultado de sua ‘conversão’? Em caso negativo, seria necessário que o processo legislativo antecederesse a edição da Lei n. 9.718/98?

II – A Lei n. 9.718/98, que previu a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas, encontrou bom fundamento constitucional no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, segundo os termos vigentes quando de sua edição?

III – Em caso negativo, teria a sobredita lei criado nova fonte de custeio da Seguridade Social, a reclamar edição de lei complementar, consoante o § 4º do art. 195 da Constituição Federal?

IV – A superveniência da Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.98, publicada aos 16 do mesmo mês, teria ‘constitucionalizado’ a Lei n. 9.718/98?

V – O fato da Emenda Constitucional n. 20/98 conter dispositivos e expressões aprovados pela Câmara, mas não referendados pelo Senado, a mácula de vício insanável?

O luminoso professor CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO concedeu à cogitada consulta as respostas indicadas:

I – É claro e de clareza meridiana que foi inconstitucional a ‘suposta conversão’ da medida provisória n. 1.724/98 na lei n. 9.718, publicada em 28.11.98, dado que, a pretexto de fazê-lo, o Congresso trouxe substanciais alterações em relação à medida provisória em causa. Assim, para que as normas introduzidas pudessem entrar validamente em vigor teria sido necessário que houvessem sido precedidas de regular processo legislativo, tal como previsto na Constituição do País e nos Regimentos Internos de cada Casa do Congresso. Logo, as normas resultantes da pretensa ‘conversão’ são nulas, eivadas de gravíssima nulidade, pois excusa dizer que falece ao Congresso competência para inventar um meio, não previsto na Lei Magna, de costear as cautelas que nela foram previstas para fazer ingressar no universo jurídico leis, propriamente ditas (ns. 3 a 12 do parecer).

II – A lei n. 9.718, de 27.11.98, publicada aos 28 do mesmo mês, não encontrava bom fundamento de validade no art. 195, I, da Constituição do País, tal como estava redigido antes da superveniência da Emenda Constitucional n. 20, publicada aos 16.12.98. Assim, a sobredita lei, ao nascer, afora o já dantes apontado vício de inconstitucionalidade formal, padeceu também do vício de inconstitucionalidade material. É que a ‘lei’ em questão subverteu e desnaturou completamente o conceito de ‘faturamento’ a que tinha de se jungir, por ser o previsto na Lei Magna. Com efeito, fabricando ‘ad hoc’ para ele a acepção de ‘receita bruta’, de ‘totalidade das receitas’, forjou noções completamente diversas não apenas quantitativa, mas qualitativamente do significado passível de ser reconhecido como correspondente ao conceito de faturamento. Com isto, o Legislativo abusou da própria competência de modo flagrante, teratológico. Se ao legislador fosse dado irrogar às palavras da Constituição o sentido que bem lhe aprouvesse, redefinindo-as

ao próprio talante, evidentemente tudo o que da Lei Magna constasse seria inútil, pois a significação de suas disposições não mais residiria nela, mas na legislatura ordinária. É dizer: nenhuma das regras que produziu para reger o Estado, para garantir o cidadão, surtiria qualquer efeito. Seria o mesmo que nada e o texto básico do País converte-se-ia em uma burla monumental, em uma facécia, em uma pantomima, pois seu conteúdo, seus preceitos, seus mandamentos, suas restrições, não ofereceriam, a quem quer que fosse, a ordem, a disciplina, a segurança, a defesa, a proteção, a garantia, em função das quais foram produzidos e que se constituem na sua própria razão de existir. Ao invés dos legisladores estarem cingidos pelas normas constitucionais, seriam eles próprios os definidores de seus âmbitos de liberdade legiferante, a qual não mais encontraria outras peias senão as que decorressem de suas vontades tão ilimitadas e tão incontendíveis quanto as que correspondem às do poder constituinte originário (ns. 13 a 16 do parecer).

III – Como tributo cogitado na lei n. 9.718 não poderia subsumir-se ao previsto no art. 195, I, da Constituição, só poderia, então, configurar-se como ‘nova fonte de custeio da Seguridade Social’, caso em que, a teor § 4º do mesmo artigo, seria obrigatória lei complementar para criá-lo.

Uma vez que a ‘lei’ 9.718 não é lei complementar, também por este ângulo ressaltaria sua grosseria inconstitucionalidade (n. 17 do parecer).

IV – Sendo certo que Emenda Constitucional – diferentemente de uma nova Constituição – não é ruptura com o ordenamento jurídico anterior, mas, pelo contrário, funda-se nele, nele se integra e representa sua continuidade, seria inadmissível entender que tem o efeito de ‘constitucionalizar’, ainda que daí para o futuro, leis originariamente inconstitucionais. Deveras, tal inteligência, propiciaria fraude ao próprio ordenamento, pois ensejaria e confortaria sua burla, efetúvel mediante produção de leis inconstitucionais em antecipação a Emendas futuras ou, dito pelo inverso, ensejaria o bloqueio do reconhecimento de inconstitucionalidade graças ao expediente de produzir emenda sucessiva.

Propender para exegese deste feitio implicaria incorrer no contrasenso de reputar lógico que o ordenamento milite em seu próprio desfavor, isto é, o de que previamente assume que, se for burlado, tal burla será aprovada, validada e confortada por seu aval protetor. Nisto estaria, então, implicado que o Direito prestigia ou é indiferente à fraude, à burla, não apenas a si próprio como aos integrantes da Sociedade, inobstante o Estado de Direito seja concebido como instrumento de proteção aos cidadãos contra o exercício desatado do Poder. Dessarte, ficaria afiançada a inanidade de tal proteção.

Logo, não é de admitir que Emenda Constitucional superveniente a lei inconstitucional, mas com ela compatível, receba validação dali para o futuro. Antes, ter-se-á de entender que se o legislador desejar produzir nova lei e com o mesmo teor, que o faça, então, editando-a novamente, já agora – e só agora – dentro de possibilidades efetivamente comportadas pelo sistema normativo.

Tal solução, única tolerável, é, quando menos, irretorquível nos caos em que a Emenda sucede a breve prazo a lei inconstitucional, patenteando o intuito de remendar o vício em que incorrera – tal como sucedeu com a Emenda 20, em relação à lei n. 9.718. Em situações desta compostura, admitir a validação sucessiva da lei seria, em guisa de interpretar, promover consagração da imoralidade como regra de conduta do Poder Público, a astúcia cavilosa como padrão do Direito e a vileza perante a Sociedade como princípio ético do Estado. Nisto haveria ofensa frontal não apenas ao princípio da moralidade administrativa, previsto no art. 37 da Constituição (e maiormente vigorante para o Poder Público quando exerça a altaneira função de elaborar Emendas Constitucionais), mas também ao princípio geral de direito que reclama obediência aos cânones da lealdade e da boa-fé e proscreve a má-fé como pauta de conduta (ns. 18 a 40 do parecer).

V – A Emenda Constitucional n. 20, por conter expressões e dispositivos aprovados pela Câmara Federal, mas não referendados pelo Senado, violou abertamente o processo legislativo previsto na Constituição, visto que o art. 60, § 2º, impõe que seja aprovada por ambas as Casas, o que, ‘in casu’, pela razão apontada inocorreu.

Segue-se que dita Emenda é nula, eivada de visceral nulidade, motivo pelo qual, a lei n. 9.718, se já não fora inconstitucional pelas razões precedentemente aduzidas, sê-lo-ia, por não ter onde haurir fundamento de validade prestante, que este não lhe poderia ser ofertado por Emenda nula.

Ao professor doutor HUMBERTO ÁVILA formulou-se a seguinte consulta:

O Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento a respeito da constitucionalidade do aumento da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) pela Lei n. 9.718/98. Uma eventual decisão pela inconstitucionalidade da referida ampliação, em virtude da incompatibilidade da base de cálculo escolhida pelo legislador com o fundamento constitucional então vigente para a instituição de contribuições sociais, exigirá do Tribunal um pronunciamento a respeito dos limites e dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Como a base de cálculo foi alargada por meio do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, surge a questão de saber se o caput do artigo pode ser mantido na hipótese de o seu parágrafo 1º ser declarado inconstitucional. Caso não seja juridicamente sustentável a manutenção do artigo 3º, emerge a dúvida referente à subsistência da alíquota prevista no artigo 8º da mesma lei: tendo sido a alíquota instituída relativamente a uma base de cálculo específica (receita bruta), a declaração de inconstitucionalidade dessa poderia levar à inconstitucionalidade daquela.

Diante desse quadro, o Consulente honra-me com a solicitação de parecer acerca dos seguintes quesitos: pode ser mantida a validade do caput do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 caso o seu parágrafo 1º, que conceitua a expressão nele contida, seja declarado inconstitucional? É permitida a declaração de constitucionalidade apenas do caput do artigo 3º mediante interpretação conforme a Constituição? Em sendo declarada a inconstitucionalidade da base de cálculo instituída pela Lei n. 9.718/98, pela insubsistência independente do caput do artigo 3º, pode a alíquota nela prevista subsistir para ser aplicada a outra base de cálculo estabelecida por lei anterior? É o que se passa a responder.

O insigne professor HUMBERTO ÁVILA externou suas conclusões finais em face dos quesitos formulados na seguinte ordem:

Quesito 1:

Pode ser mantida a validade do caput do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 caso o seu parágrafo 1º, que conceitua a expressão nele contida, seja declarado inconstitucional?

Resposta:

(a) os artigos 2º, 3º e parágrafos da Lei n. 9.718/98 são interdependentes, pois seu entendimento só pode ser feito em bloco, nunca separadamente: o conceito previsto no parágrafo 1º do artigo 3º é explicação de algo mencionado no caput; e o previsto no caput é algo antes referido no artigo 2º;

Quesito 2:

É permitida a declaração de constitucionalidade apenas do caput do artigo 3º mediante interpretação conforme a Constituição?

Respostas:

(b) a interpretação conforme a Constituição só pode ser feita quando o dispositivo objeto da interpretação for suscetível de múltiplos sentidos, dentre os quais um deles é compatível com a Constituição, não se podendo, para efetivá-la, contrariar sentido literal mínimo da lei ou seu objeto inequívoco;

mas a interpretação conforme a Constituição só pode declarar a inconstitucionalidade de um fragmento de uma norma se ele tiver um significado autônomo, sendo inadequada se não houver sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma, em virtude do entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos;

(d) a interpretação conforme a Constituição é incabível no caso da Lei n. 9.718/98: primeiro porque não há múltiplos sentidos disponíveis para o intérprete (a lei definiu, de modo expreso, um sentido específico para “receita bruta”); segundo porque sua utilização contrariaria o significado literal mínimo e o objetivo inequívoco da lei (o legislador conceituou faturamento, explicando os seus componentes, com a pretensão de ampliar a base e aumentar a arrecadação); e terceiro porque não há sentido autônomo que subsista à declaração de nulidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98, já que os artigos 2º, 3º, caput, e parágrafos 1º e 2º formam uma unidade indissolúvel;

Quesito 3:

Em sendo declarada a inconstitucionalidade da base de cálculo instituída pela Lei n. 9.718/98, pela insubsistência independente do caput do artigo 3º, pode a alíquota nela prevista subsistir para ser aplicada a outra base de cálculo estabelecida por lei anterior?

Respostas:

(e) constituindo a base de cálculo e a alíquota um todo incindível, essa não subsiste autonomamente sem aquela, não se podendo aplicar a alíquota prevista no artigo 8º da Lei n. 9.718/98 para outra base de cálculo senão aquela para a qual o legislador a concebeu;

(f) sendo inconstitucional a ampliação da base de cálculo pela Lei n. 9.718/98, deve ser declarada a nulidade total do seu artigo 3º e, em virtude dela, também a insubsistência autônoma da alíquota prevista pelo seu artigo 8º para a base de cálculo prevista na lei anterior.

Por derradeiro, formularam ao professor JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES os seguintes questionamentos:

1. *Quais as diferenças de âmbitos materiais de validade (suportes fácticos, hipóteses de incidência) entre a LC 70/91 e L. 9.718/98?*

2. *Ultrapassando-se o estágio de interpretação meramente literal da L. 9.718/98, é de simples majoração da base de cálculo e alíquota da COFINS que se trata?*

3. *São constitucionais a base de cálculo e alíquota da contribuição instituída pela L. 9.718/98? É esta passível, sob esse aspecto, de interpretação conforme a CF, que preserve, com ou sem redução de texto, a base de cálculo e/ou alíquota nela estipuladas?*

O afamado magíster chegou às seguintes considerações finais acerca das perguntas acima elencadas:

1ª) A L. 9.718/98, ao alterar conceitualmente a hipótese de incidência e elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota) da LC 70/91, ou seja, seu âmbito material de validade ('critérios' para a doutrina tributária) instituiu tributo novo, sob mero pretexto de regular diversamente a contribuição sobre o faturamento (COFINS). 2ª) Uma vez proclamada pelo STF a inconstitucionalidade formal desses elementos estruturais da nova contribuição, porque instituídos sem fundamento na CF, art. 195, § 4º (competência tributária residual da União), estarão afastadas a incidência e aplicação da L. 9.718, arts. 3º, § 1º (base de cálculo), bem como o seu art. 8º (alíquota).

2. Há porém no objeto deste estudo um ponto central, como uma bússola, a guiar a exposição orientando os seus objetivos e condicionando os seus resultados. Trata-se da questão da alíquota da nova contribuição, dado que é pacificado o entendimento no sentido de que as bases de cálculo na LC 70/91 e L. 9.718/98 não são idênticas e nem mesmo equiparáveis no tocante ao regime sintático entre elas e a CF. Receita bruta de serviços faturáveis é equiparável a faturamento sem agravo a CF, art. 195, I, redação original. Não assim entretanto com relação à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, como amplamente demonstrado.

3. Nada mais seria a rigor necessário para evidenciar que a 9.718/98 envolve invasão do âmbito da competência constitucional da lei complementar. Está portanto eivada de inconstitucionalidade formal (procedimental) e material. Sua inconstitucionalidade material é aliás expressamente reconhecida pelo Min. Ilmar Galvão, em voto proferido no RE 346.084-6, PARANÁ, ao concluir que se estaria confrontando, no julgamento, com um 'diploma normativo cujo § 1º do art. 3º veio à luz sob o signo da inconstitucionalidade parcial, ao fazer compreender-se no conceito de receita bruta do contribuinte entradas outras diversas do produto de venda de mercadorias e serviços, instituindo, por consequência, nova fonte destinada a garantir a manutenção da seguridade social, que somente por lei complementar poderia ser feito validamente, como previsto no § 4º do referido art. 195 da Carta'.

4. São porém suficientes algumas considerações sumárias para evidenciar que, no plano sintático, a alíquota é parte da norma (norma-parte, fragmento da norma) submissa aos mesmos critérios de vinculação

constitucional que condicionam a validade da hipótese de incidência e base de cálculo do tributo – e pois das contribuições. Pense-se na proporcionalidade e razoabilidade de carga fiscal – valores insculpidos na CF. Pois bem: a quantificação do tributo só é possível pela conjugação da base de cálculo e alíquota.

5. Porém dessa associação não pode resultar efeito confiscatório, promanado desse elementos da relação obrigacional tributária (CF, art. 150, IV). Assim desfaz-se a tese da insusceptibilidade da alíquota a controle jurisdicional. A proibição constitucional do confisco é apenas um condicionante negativo de validade da norma em que institua os elementos quantitativos de relação tributária. Dito em termos mais simplificados: a alíquota não deve ter efeito confiscatório. Essa menção tem conduto apenas o objetivo de evidenciar que a alíquota, como qualquer outro componente normativo da relação obrigacional tributária, pode incorrer em inconstitucionalidade.

6. Esse é um dos limites materiais da legalidade tributária – não único. Há outros limites materiais constitucionais (CF, art. 150, I) e infraconstitucionais (CTN, art. 97, IV), como a reserva de lei para a instituição da alíquota do tributo, que juridicamente não é apenas um elemento quantitativo (econômico) mas integra o âmbito material de validade da lei tributária. É matéria que somente a lei pode estabelecer (CTN, art. 97, IV).

7. Neste tópico, atinge-se o ponto terminal da argumentação. Se a competência para instituir tributos residuais sobre a totalidade das receitas é da lei complementar (CF, art. 195, § 4º), não poderia a L. 9.718/98 invadi-la, como o fez no seu art. 8º. Sob esse aspecto, essa lei é formal e materialmente inconstitucional. Quando se reconheça que a hipótese de incidência (suporte fático, na terminologia de Pontes de Miranda) e base de cálculo da novel contribuição instituída na L. 9.718/98, são a totalidade das receitas (ingressos) auferidas pela pessoa jurídica (pressuposto inconstitucional), ter-se-á que a alíquota dessa contribuição segue a mesma sorte dos demais elementos da relação tributária. É desenganadamente inconstitucional. Mas a alíquota é insubmissa a interpretação conforme, ao contrário da base de cálculo.

8. Em síntese: a alíquota de 3% não foi a rigor ‘elevada’, mas instituída, com autonomia formal, na L. 9.718/98. Recai sobre tributo novo incidente não apenas sobre o faturamento ou receitas faturáveis, mas sobre uma totalidade de receitas que sequer podem ser tipificadas e enunciadas, todas elas, a priori. Seu pressuposto é um número ‘aberto’ (exemplificativo), não um número ‘fechado’ (taxativo) de hipóteses. É tão amplo o seu campo conceitual que ele pode ser definido como o correspondente a quaisquer ingressos auferidos pela pessoa jurídica.

9. Assim, uma vez afastado o tributo novo (sobre ingressos da pessoa jurídica), remanescerá o tributo antigo (sobre o faturamento), podendo entender-se que somente deverá ser ele exigível à alíquota de 2% (não há elo ou nexos sintático entre a LC 70/91 e a alíquota de 3% da L. 9.718/98). Por isso, se o STF mantiver o entendimento de que essa alíquota de 3% aplicar-se-ia à COFINS (LC 70/91) na verdade estaria subrogando-se em funções próprias do legislador (instituição de normas gerais) e pois atuando como ‘legislador positivo’. Não deve a COFINS/faturamento ser exigida à alíquota de 3%. É a conclusão fundamental – e pois inafastável. Sua alíquota é de 2% – e não outra.

Essas são as perguntas e as respectivas respostas apresentadas pelos célebres juristas referidos neste Memorial fazendário.

V. A INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL DA LEI 9.718/98

Os professores LIMA GONÇALVES e BANDEIRA DE MELLO acusam de formalmente viciada a Lei 9.718/98 tendo como fundamento o fato de que a Medida Provisória n. 1.724/98 não foi convertida na referida lei, porquanto o art. 8º da Lei não seja fiel reprodução do art. 8º da MP.

É de fácil percepção a insuficiência dessa tese. Com efeito, a modificação redacional não foi substantiva, a ponto de descaracterizar o provimento normativo convertido (o art. 8º da Lei 9.718/98).

Sobre esse específico tema da “conversão de medida provisória em lei”, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal somente declara a inconstitucionalidade da “conversão em lei” diante de modificação substancial nos textos da medida provisória e da lei (*RE 166.345*, Rel. Min. CELSO DE MELLO, J. 09.08.1994, DJ. 31.03.1995).

No entanto, se acaso houvesse o reconhecimento do alegado vício formal de inconstitucionalidade, em vez de macular toda a Lei 9.718/98, somente seriam expungidos do ordenamento jurídico os dispositivos “viciados”. Nessa perspectiva, quiçá acolhida essa tese da Contribuinte, seria inconstitucional apenas o §

1º do art. 8º da Lei 9.718/98. Não seriam inconstitucionais nem toda a citada Lei nem mesmo o *caput* do aludido art. 8º.

Ou seja, reitere-se, acolhida a tese do vício formal de inconstitucionalidade, seria de se invalidar o benefício fiscal da compensação tributária. Seria uma situação inusitada, visto que pedido do próprio contribuinte ensejaria a decretação da inconstitucionalidade de um benefício fiscal para os contribuintes...!

VI. O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A ALÍQUOTA DE 3% DA COFINS

O professor LIMA GONÇALVES ataca a constitucionalidade da alíquota de 3% da COFINS (art. 8º, Lei 9.718/98) invocando a violação ao princípio constitucional da isonomia, tendo em vista a redação originária do § 1º do art. 8º, Lei 9.718/98, que autorizava a compensação de até 1/3 (um terço) da COFINS com a CSLL efetivamente paga.

Segundo o ilustrado professor, desrespeita-se o magno princípio da igualdade o tratamento normativo diferenciado contido na mencionada autorização de compensação tributária. Isso porque se distinguiu, indevidamente, entre contribuintes lucrativos e não-lucrativos.

Essa distinção, cogita o referido parecerista, não encontra respaldo no sistema constitucional, porquanto residente em circunstância episódica (auferir lucro), dependente da situação econômica nacional.

De efeito, entende o prof. LIMA GONÇALVES que o combatido aumento da alíquota de 3% da COFINS destinou-se apenas para as pessoas jurídicas não lucrativas que não pudessem compensar os valores a serem recolhidos com os valores pagos a título de CSLL. Por conseqüência, esse aumento de alíquota – restrito apenas as empresas deficitárias – não seria válido.

A argumentação deduzida no sentido da apontada inconstitucionalidade por profanação à igualdade, conquanto envolvente, parte de premissa equivocada, *ênia permissa*.

A premissa é equivocada porque o aumento não se destinou apenas às empresas não lucrativas, mas incidiu sobre todas as pessoas jurídicas, como expressamente enunciado no *caput* do art. 8º da Lei 9.718/98. O que se dispôs, à época, no § 1º do art. 8º, foi um benefício fiscal às pessoas jurídicas que recolhessem a CSLL também pudessem compensar com a COFINS. E só.

A eventual inconstitucionalidade desse benefício fiscal, contida no mencionado § 1º não ensejaria a invalidade do *caput* do art. 8º da Lei 9.718/98. Assim, haveria tão-somente o cancelamento da autorização da mencionada compensação tributária entre a COFINS e a CSLL, nunca a alíquota de 3% instituída no *caput* do art. 8º, Lei 9.718/98.

Provocado a se manifestar sobre esse tema peculiar, o Supremo Tribunal Federal surpreendeu-lhe nos autos do já citado *RE 336.134* (Rel. Min. ILMAR GALVÃO, J. 20.11.2002, DJ. 16.05.2002), com o reconhecimento da constitucionalidade da objurgada alíquota de 3% da COFINS, restando vencida a tese da inconstitucionalidade do art. 8º e seus §§ 1º, 2º, 3º e 4º da Lei 9.718/98, na redação primitiva. Eis ementa de seu acórdão:

TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 8.º E § 1.º DA LEI N.º 9.718/98. ALÍQUOTA MAJORADA DE 2% PARA 3%. COMPENSAÇÃO DE ATÉ UM TERÇO COM A CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL, QUANDO O CONTRIBUINTE REGISTRAR LUCRO NO EXERCÍCIO. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação.

Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia.

Não-conhecimento do recurso.

O voto-vencedor demonstrou que a tese da violação da isonomia não merecia acolhida porquanto as situações reguladas eram distintas a ensejar tratamentos diferenciados, sem que houvesse o indigitado desrespeito à aludida igualdade tributária.

VII. A ALÍQUOTA DE 3% NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

A partir do citado precedente estabelecido no referido *RE 336.134*, ambas as Turmas do STF têm decisões confirmatórias da validade constitucional da atacada alíquota de 3% da COFINS, respeitando-se o soberano entendimento do Plenário da Corte:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – COFINS – MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA DE 2% PARA 3% – DESNECESSIDADE, PARA TAL EFEITO, DE LEI COMPLEMENTAR – VALIDADE JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DO ART. 8º DA LEI Nº 9.718/98 – EXIGIBILIDADE A PARTIR DE 1º/02/1999 – A QUESTÃO DA COMPENSAÇÃO DA COFINS COM A CSLL – PRECEDENTES – RECURSO IMPROVIDO. (RE 386.457, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, J. 16.05.2006, DJ. 30.06.2006). – Negritou-se.

TRIBUTÁRIO. ART. 8º E PARÁGRAFOS DA LEI N. 9.718/98. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. (RE 393.938, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, J. 17.10.2006, DJ. 15.12.2006).

Nessa toada, os eminentes Ministros do STF têm apreciado os respectivos feitos aplicando-se o art. 557, § 1-A, CPC:

RE 537.343, Relator Ministro CARLOS BRITTO (DJ. 05.06.2007):

DECISÃO: Vistos, etc. Cuida-se de recurso extraordinário, no qual se discute a constitucionalidade da contribuição social para o PIS/PASEP – Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – e a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. 2. Pois bem, a parte recorrente alega, em essência, violação ao artigo 69, ao inciso I do artigo 154 e ao inciso I e § 4º do artigo 195 da Magna Carta. Daí defender a inconstitucionalidade da exação, tal como disciplinada na Lei nº 9.718/98. 3. Tenho que o recurso merece acolhida parcial. É que esta excelsa Corte, na Sessão Plenária de 09.11.2005, concluiu a análise do tema aqui discutido (RE

346.084, Relator o Ministro Ilmar Galvão; e Res 357.950, 358.273 e 390.840, Relator o Ministro Marco Aurélio). Ao fazê-lo, o Tribunal, por maioria de votos: a) declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 (base de cálculo do PIS e da COFINS), para impedir a incidência do tributo sobre as receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento da LC nº 70/91; e b) entendeu desnecessária, no caso específico, lei complementar para a majoração da alíquota da COFINS, cuja instituição se dera com base no inciso I do art. 195 da Lei das Leis. 4. De outra parte, a questão relativa aos valores recolhidos indevidamente tem natureza infraconstitucional. Presente essa moldura, é inviável, no ponto, a abertura da extraordinária instância. Confirmam-se, nesse sentido, o AI 488.016-AgR, Relator Ministro Eros Grau; o RE 422.005-ED, Relatora a Ministra Ellen Gracie; e o AI 522.622-AgR, Relator o Ministro Carlos Velloso. Isso posto, e considerando as disposições do § 1º-A do art. 557 do CPC, dou provimento parcial ao recurso apenas para afastar a aplicação do conceito de faturamento definido no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. – negritado.

RE 567.010, Relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA (DJ. 07.11.2007):

DECISÃO. TRIBUTÁRIO. COFINS. ARTS. 3º, § 1º E 8º DA LEI N. 9.718/98. AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO: IMPOSSIBILIDADE. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA: CONSTITUCIONALIDADE. SOLUÇÃO JUDICIAL ANTECIPADA EM FACE DOS PRECEDENTES. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. Relatório 1. Nordon Indústrias Metalúrgicas S/A interpõe recurso extraordinário, com fundamento no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Esse órgão julgou constitucional a ampliação da base de cálculo determinada pelo artigo 3º, § 1º, e a majoração da alíquota com o benefício da compensação previsto no art. 8º, da Lei 9.718/98, para o recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. 2. A Recorrente alega que a decisão recorrida teria contrariado os arts. 3º, 5º, caput e inc. XXXVI, 59, 150, 194 e 195, inc. I, da Constituição da República. Assevera que as modificações introduzidas na sistemática de cobrança da exação (majoração da alíquota e ampliação da base de cálculo) não poderiam ter sido implementadas por lei ordinária, senão que por lei complementar. Afirma, ainda, que a equiparação do conceito de faturamento ao de receita bruta para fins de recolhimento da Cofins e do Pis não teria fundamento no art. 195, inc. I, da Constituição, mesmo após o advento da Emenda Constitucional n. 20/98. Apreciada a matéria trazida na espécie, DECIDO. 3. Razão jurídica assiste, em parte, à Recorrente. Pela identidade de elementos e tese

debatidos no presente caso, tem ele solução judicial antecipada, pela pacífica jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal, amplamente divulgada, conhecida e reconhecida. 4. Ao julgar constitucional a ampliação da base de cálculo da Cofins, promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98, o Tribunal a quo divergiu da orientação fixada pelo Plenário deste Supremo Tribunal Federal, na apreciação dos Recursos Extraordinários ns. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840 (Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.8.2006). Ficou, então, decidido que a noção de faturamento contida no art. 195, inc. I, da Constituição da República (norma anterior à Emenda Constitucional n. 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, não sendo possível a convalidação dessa imposição, mesmo com o advento de norma constitucional derivada (Emenda Constitucional n. 20/98). 5. Naqueles julgamentos, o Supremo Tribunal rejeitou a alegação de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 9.718/98 (majoração da alíquota da contribuição de 2% para 3%), descartando a argumentação de que haveria necessidade de lei complementar para esse fim. Também estabeleceu que a Lei n. 9.718/98 passou a produzir efeitos válidos a partir de 1º.2.1999, em atendimento à exigência do decurso do prazo nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição da República. 6. Quanto à constitucionalidade da sistemática de compensação instituída pelo art. 8º, § 1º, da Lei n. 9.718/98, a matéria questionada foi resolvida pelo Tribunal a quo no mesmo sentido do pronunciamento do Plenário deste Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário n. 336.134, Relator Ministro Ilmar Galvão, maioria, DJ 16.5.2003), a dizer, não ofende o princípio da isonomia o tratamento diferenciado presente no dispositivo posto em exame judicial. 7. Pelo exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, dou parcial provimento ao recurso extraordinário, para reformar o acórdão recorrido na parte que julgou válida a ampliação da base de cálculo, promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98. Considerando-se a Súmula 512 deste Supremo Tribunal Federal, deixo de condenar ao pagamento de honorários advocatícios de sucumbência. Publique-se. – **negrito**.

RE 432.010, Relator Ministro CELSO DE MELLO (DJ. 06.03.2006):

DECISÃO: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a controvérsia jurídica pertinente à ampliação da base de cálculo do PIS/COFINS (RE 357.950/RS, Rel. Min. MARCO AURÉLIO), declarou, “incidenter tantum”, a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por entender que a noção de faturamento referida no art. 195, I, da Constituição da República, na redação anterior à EC 20/98, não legitimava a incidência de tais contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas empresas contribuintes, advertindo, ainda, que a superveniente promulgação da EC 20/98 não teve o condão de validar legislação ordinária anterior, que se mostrava originariamente inconstitucional. Esta Suprema Corte, por sua vez, também em julgamento plenário (RE 336.134/RS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO), confirmou a validade jurídico-constitucional do art. 8º da Lei nº 9.718/98, no que concerne à majoração da alíquota de 2% para 3% (COFINS), assinalando que esse aumento – considerada a cláusula constitucional da anterioridade mitigada (CF, art. 195, § 6º) – tornou-se exigível a partir de 1º/02/99, afastada, no entanto, para efeito de incidência da referida alíquota (3%), a base de cálculo ampliada resultante do já mencionado § 1º (inconstitucional) do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Cumpre acentuar, ainda, que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 336.134/RS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, reconheceu a plena constitucionalidade da compensação, de até um terço (1/3), da COFINS com a CSLL, apenas assegurada ao contribuinte sujeito à incidência de ambas as espécies tributárias ora mencionadas, rejeitando, desse modo, a alegação de que o § 1º do art. 8º da Lei nº 9.718/98 teria importado em ofensa ao postulado da isonomia tributária, porque excluídos de tal benefício os contribuintes unicamente tributados pela COFINS: “**TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 8º E § 1º DA LEI Nº 9.718/98. ALÍQUOTA MAJORADA DE 2% PARA 3%. COMPENSAÇÃO DE ATÉ UM TERÇO COM A CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL, QUANDO O CONTRIBUINTE REGISTRAR LUCRO NO EXERCÍCIO. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.** Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do ‘quantum’ devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia. Não-conhecimento do recurso.” (RTJ 185/352, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – grifei) Cabe assinalar, finalmente, que a diretriz jurisprudencial que venho de referir, considerados os precedentes em questão, tem sido observada, no âmbito desta Suprema Corte, em reiteradas decisões proferidas na resolução de controvérsia idêntica à suscitada na presente causa (RE 301.868/SC, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – RE 308.066/RS, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – RE 356.471/MG, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – RE 372.627/DF, Rel. Min. ELLEN GRACIE – RE 388.039/MG, Rel. Min. GILMAR MENDES – RE 413.257/RJ, Rel. Min. CEZAR PELUSO – RE 451.348/SP, Rel. Min. CARLOS BRITTO – RE 469.023/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.). Sendo

assim, em face das razões expostas, conheço do presente recurso extraordinário, para dar-lhe parcial provimento (CPC, art. 557, § 1º - A), em ordem a afastar, considerada a base de cálculo do PIS/COFINS, a aplicação do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, observando-se, para esse efeito, o entendimento que o Plenário desta Suprema Corte proclamou no julgamento do RE 357.950/RS. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável a Súmula 512/STF. – **negrito**ado.

RE 479.094, Relator Ministro CEZAR PELUSO (19.05.2006):

DECISÃO: 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão proferido por Tribunal Regional Federal, acerca da constitucionalidade de dispositivos da Lei nº 9.718/98. 2. Consistente, em parte, o recurso. Uma das teses do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais (cf. RE nº 346.084-PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO; RE nº 357.950-RS, RE nº 358.273-RS e RE nº 390.840-MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF nº 408, p. 1). No mesmo julgamento, o Plenário afastou a arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 9.715/98, bem como do art. 8º da Lei nº 9.718/98, que prevê majoração da alíquota da COFINS de 2% para 3%. E estabeleceu, ainda, que, ante a exigência contida no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, a Lei nº

9.718/98 entrou a produzir efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999. No que toca à compensação facultada à pessoa jurídica pelo § 1º do art. 8º da Lei nº 9.718/98, esta Corte, no julgamento do RE nº 336.134 (Pleno, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 16.05.2003), reputou-a constitucional, ao afastar alegada ofensa ao princípio da isonomia. 3. Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, para, concedendo, em parte, a ordem, excluir, da base de incidência da COFINS, receita estranha ao faturamento da recorrente, entendido esse nos termos já suso enunciados. Custas em proporção. Publique-se. – **negrito**ado.

RE 410.830, Relatora Ministra ELLEN GRACIE (DJ. 20.02.2006):

O acórdão recorrido, ao proclamar a constitucionalidade da ampliação da base de cálculo da Cofins e do PIS levada a efeito pelo art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, não se alinha à orientação recentemente fixada pelo Plenário deste Supremo Tribunal na apreciação dos RE 346.084, RE 357.950, RE 358.273 e RE 390.840 (rel. Min. Marco Aurélio, maioria, julgados em 09.11.2005). Naquela ocasião, prevaleceu o entendimento segundo o qual a noção de faturamento inscrita no art. 195, I, da Constituição de 1988 (na redação anterior à EC 20/98) não autoriza a incidência tributária sobre a totalidade das receitas auferidas pelos contribuintes, não sendo possível a convalidação posterior de tal imposição, ainda que por força da promulgação da EC 20/98. 2. Não obstante, na mesma assentada de julgamento, este Tribunal rejeitou a alegação de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 9.718/98 – o qual determinava a majoração da alíquota de 2% para 3% – reputando descabida a argumentação relativa à necessidade de lei complementar. Ficou ainda estabelecido que em 1º.02.1999 a Lei 9.718/98 passou a produzir efeitos, ante a exigência do decurso do prazo nonagesimal inscrito no art. 195, § 6º, da Constituição. 3. Já a questão referente à constitucionalidade da sistemática de compensação entre Cofins e CSLL instituída pelo art. 8º, § 1º, da Lei 9.718/98, por outro lado, foi dirimida pelo Tribunal a quo no mesmo sentido do pronunciamento do Plenário desta Casa (RE 336.134, rel. Min. Ilmar Galvão, maioria, DJ de 16.05.2003). 4. Ante o exposto, conheço deste recurso extraordinário e o provejo em parte, para conceder a segurança exclusivamente na parte concernente à ampliação da base de incidência promovida pelo art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98. Publique-se. – **negrito**ado.

RE 342.051, Relator Ministro EROS GRAU (DJ. 20.06.2006):

DECISÃO: Discute-se nestes autos a constitucionalidade da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, que alterou a base de cálculo e a alíquota da contribuição para o PIS e a COFINS. 2. O Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, ao julgar os Recursos Extraordinários ns. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, sessão do dia 09.11.2005. 3. Este Tribunal entendeu que a Lei n. 9.718/98 ampliou o conceito de faturamento que estava expresso no artigo 2º da Lei Complementar n. 70 ao defini-lo como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

4. A redação original do artigo 195, I, da Constituição do Brasil estabelecia que a contribuição incidiria sobre o faturamento. A EC 20/98 deu nova redação a esse preceito constitucional ao ampliar a incidência para a receita ou para o faturamento. A Lei n. 9.718/98, artigo 3º, inciso I, ofendeu o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição do Brasil ao criar a nova fonte de contribuição por não ter observado a técnica de competência residual da União [CB/88, artigo 154, I, c/c artigo 195, § 4º]. 5. O Tribunal declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/98 na parte em que acrescentou receitas diversas daquelas do produto da venda de mercadoria, de mercadoria e serviços e de serviço de qualquer natureza ao conceito de receita bruta do contribuinte [LC 70/91, artigo 2º]. A instituição de nova fonte destinada à manutenção da seguridade social somente seria admissível pela via de lei complementar [CB/88, artigo 195, § 4º]. 6. No que concerne à alíquota da contribuição para a COFINS, a Lei Complementar n. 70/91 estabelecia a percentagem de 2% [dois por cento] sobre o faturamento, assim entendida a receita bruta decorrente da venda de mercadoria, de mercadorias e serviços ou de serviços. A Lei n. 9.718, publicada em 28.11.98, em seu artigo 8º, majorou a alíquota para 3% [três por cento]. Sustenta-se a inobservância do prazo nonagesimal previsto no artigo 195, § 6º, da Constituição e, conseqüentemente, a inexigibilidade da exação a partir do dia 1º de fevereiro de 1999. 7. A Lei n. 9.718/98 é lei de conversão da Medida Provisória n. 1.724/98. Assim, o prazo nonagesimal a que se refere o artigo 195, § 6º, da Constituição há de ser contado a partir da edição desse primeiro ato legislativo, consoante decidiu o Plenário do Supremo no julgamento do RE n. 197.790, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ de 21.11.97. São reiteradas as decisões deste Tribunal nesse sentido: RE n. 232.896/PA, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º.10.1999; RE n. 205.060/RS-ED-ED-AgR, Relator o Ministro Nelson Jobim, DJ de 23.02.2001; RE n. 283.739/RS, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 06.11.2001. 8. Tem-se que a exigibilidade da exação a partir de 1º de fevereiro de 1999 [Lei n. 9.718/98, artigo 17, I] encontra amparo na jurisprudência do Tribunal, contado o prazo nonagesimal a partir da edição da Medida Provisória n. 1.724, de 29 de outubro de 1998. Insubistente, nesse ponto, a impugnação extraordinária. 9. No que concerne ao direito à compensação prevista no artigo 8º, § 1º, da Lei n. 9.718/98 e à alegação de ofensa ao princípio da isonomia tributária, recorro que a matéria passou pelo crivo deste Tribunal no julgamento do RE n. 336.134/RS, Relator o Ministro Ilmar Galvão, DJ de 16.05.2003. O Supremo refutou a tese do contribuinte: não há similitude entre a situação do contribuinte sujeito à COFINS e à CSLL, ao qual se deferiu o direito à compensação, e a do que está obrigado tão-só à COFINS. Em consonância com os precedentes referidos, conheço parcialmente do recurso na parte em que suscitada a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS/PIS, porque declarada pelo Supremo a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/1998 [RREE ns. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, sessão do dia 09.11.2005], e, nessa parte, dou-lhe provimento [CPC, artigo 557, § 1º]. Publique-se. – negrito.

RE 529.146, Relator Ministro GILMAR MENDES (DJ. 23.04.2007):

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, contra acórdão no qual ficou assentada a constitucionalidade do § 1º do artigo 3º e do art. 8º e parágrafos, da Lei nº 9.718, de 28 de novembro de 1998. Quanto à constitucionalidade do artigo 8º e parágrafos, da Lei nº 9.718, de 1998, o acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência firmada por esta Corte. Nesse sentido, o RE 336.134, Pleno, Rel. Ilmar Galvão, DJ 16.05.03, assim ementado: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 8.º E § 1.º DA LEI N.º 9.718/98. ALÍQUOTA MAJORADA DE 2% PARA 3%. COMPENSAÇÃO DE ATÉ UM TERÇO COM A CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL, QUANDO O CONTRIBUINTE REGISTRAR LUCRO NO EXERCÍCIO. ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do quantum devido, atenuando-se, por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela suficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia. Não-conhecimento do recurso.” No julgamento do RE 357.950, Rel. Marco Aurélio, Sessão de 09.11.05, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou o entendimento acima citado e declarou a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em face do disposto no artigo 195, I, da Carta Magna, com a redação anterior à Emenda Constitucional nº 20, de 11 de dezembro de 1998. O acórdão recorrido divergiu, tão-somente, da orientação firmada em relação ao § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Quanto ao inequívoco direito creditório frente à Fazenda Nacional, a quantificação deste crédito far-se-á mediante a devida documentação fiscal caracterizadora dos valores oportunamente recolhidos pela parte, sob plena possibilidade de fiscalização pelas autoridades fazendárias competentes. Ademais, a restituição do indébito tributário tem disciplina legal própria (arts. 165 e ss. Do CTN), inclusive no que diz com os encargos aplicáveis (art. 167 do CTN), salvo disposição

contrária em legislação específica, e com o prazo quinquenal que pode abranger período anterior ao ajuizamento da ação (art. 168 do CTN). Estas regras são válidas independentemente da opção da parte quanto à forma de restituição dos valores: se como pagamento em pecúnia do montante a ser repetido, estas regras se articulam com aquelas do art. 100 da CF e sua correspondente disciplina processual civil; se sob a forma de compensação, dar-se-á observados os estritos limites e condições da respectiva legislação de regência vigente à época de sua implementação (art. 170 do CTN). Eventual controvérsia surgida na oportunidade de cumprimento da decisão deverá ser dirimida pelo juízo da execução, sem prejuízo do eventual recurso aos mecanismos próprios da administração tributária. Neste sentido, o EDRE 422.005, 2ª T, Rel. Ellen Gracie, DJ 20.04.06. Assim, conheço e dou parcial provimento ao recurso (art. 557, § 1º-A, do CPC), para afastar a aplicação do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Sem honorários (Súmula no 512/STF). Publique-se. – negrito.

RE 437.409, Relator Ministro MARCO AURÉLIO (DJ. 23.03.2006):

DECISÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO – LEI Nº 9.718/98 – PIS E COFINS – PRECEDENTES DO PLENÁRIO – PROVIMENTO PARCIAL. 1. Em sessão realizada em 9 de novembro de 2005, o Tribunal Pleno, julgando os Recursos Extraordinários nos 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, decidiu a matéria versada neste processo. Na oportunidade, proclamou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, afastando a base de incidência do PIS e da COFINS nele definida. Quanto ao debate acerca da inconstitucionalidade da cabeça do artigo 8º da Lei nº 9.718/98, que dispõe sobre a majoração da alíquota da COFINS, observou o que já assentado na Corte – Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF –, no sentido da desnecessidade de lei complementar para a majoração de contribuição cuja instituição se dê com base no artigo 195, inciso I, da Carta da República. Descabe cogitar de instrumento próprio, o da lei complementar, para majoração da alíquota da COFINS, sendo possível a compensação de valores, considerados COFINS e CSLL, em harmonia com precedente do Supremo – Recurso Extraordinário nº 336.134/RS. 2. Ante o quadro, conheço do recurso e o provejo parcialmente para afastar a base de incidência definida no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, tido por inconstitucional nos precedentes. 3. Publiquem. – negrito.

RE 378.877, Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI (DJ 19.12.2007):

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ART. 8º, CAPUT, DA LEI 9.718/98. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES. I – O Supremo Tribunal Federal, nos julgamentos dos RE 336.134/RS e RE 357.950/RS, decidiu pela constitucionalidade do art. 8º, caput, e § 1º, da Lei 9.718/98. II – Desnecessidade de lei complementar para majoração de alíquota de contribuição cuja instituição ocorreu nos termos do art. 195, I, da CF. Precedentes. III – Aplicação, no tempo, dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98. Redação anterior ao advento da EC 20/98. IV – Embargos de declaração convertidos em agravo regimental a que se nega provimento. – negrito.

Como restou explicitado à saciedade, o tema da constitucionalidade da **COFINS ALÍQUOTA** (art. 8º, § 1º, L. 9.718/98) já foi exaurido pela jurisprudência dessa Egrégia Corte, seja nos colegiados, seja monocraticamente, não tendo cabida a tentativa de lhe ressuscitar, sob o equivocado, *venia permissa*, raciocínio de que novos argumentos seriam suficientes e bastantes para sua modificação jurisprudencial.

VIII. O JULGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NO STF

Alega-se que o julgamento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da COFINS (§ 1º do art. 3º da Lei 9.718/98) induz ao reconhecimento da inconstitucionalidade da alíquota (art. 8º).

Antes, porém, de rebater essa mencionada alegação, convém explicitar o conteúdo do julgamento que fulminou o indigitado § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que, repita-se, versava sobre a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos recordados *RREE 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840*, todos sob a redatoria e relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO (J. 09.11.2005). Por todos, tenha-se a ementa do acórdão do RE 346.084 (DJ. 01.09.2006):

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepor-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. *A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.*

Nos julgamentos mencionados, ficou assentado que apenas o § 1º, e não o *caput* do art. 3º, muito menos toda a Lei 9.718/98, era inconstitucional.

Essa decretada inconstitucionalidade decorreu, segundo o STF, da indevida ampliação legal da base de cálculo constitucional da COFINS. De efeito, antes da edição da Emenda Constitucional n. 20/98, a base de cálculo da COFINS era o faturamento, concebido no magistério jurisprudencial do STF, como a *receita bruta das vendas de mercadorias e prestação de serviços*.

Sucedem que o assinalado § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 definiu o faturamento (receita bruta) como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Foi esse o enunciado espancado do ordenamento jurídico. Isso porque, para o STF, “receita” e “faturamento” são grandezas econômicas distintas e merecedoras de tratamentos tributários diferenciados.

Receita, segundo o STF, designa o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, *receita* (gênero).

Faturamento, segundo o STF, também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe *receita*, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da “atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços” (venda de mercadorias e de serviços). Faturamento é a receita obtida com as atividades econômicas típicas da empresa segundo o objeto social da pessoa jurídica.

Por força do reconhecimento de que “*receita*” e “*faturamento*” são grandezas econômicas distintas, o STF julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS, estabelecida pelo art. 3º, § 1º, Lei n. 9.718/98.

Repise-se. Foi somente a ampliação da base de cálculo que era “faturamento” (receita bruta) e passou a ser a “toda” a receita que foi decretada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. A alíquota de 3% foi mantida incólume.

Nada obstante a clareza dessa perspectiva jurisprudencial, os eminentes professores SOUTO MAIOR BORGES e HUMBERTO ÁVILA entendem que seja inviável a convivência do decreto judicial de inconstitucionalidade da ampliação base de cálculo da COFINS (§ 1º do art. 3º) com o reconhecimento da constitucionalidade da alíquota de 3% dessa contribuição tributária (art. 8º), porquanto seria incogitável o divórcio entre a base de cálculo e a alíquota.

Com as vênias de estilo, a Fazenda Nacional implodirá os argumentos que alicerçam essa referida tese.

IX. A CONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA DE 3% DA COFINS

Com efeito, como se explicitou à mancha, a jurisprudência aturada da Corte reconhece a constitucionalidade da objurgada alíquota de 3% da COFINS instituída pelo art. 8º da Lei 9.718/98.

Isso, só por só, seria suficiente para a Fazenda Nacional não impugnar as teses contrárias a essa consolidada jurisprudência.

Sucedem, todavia, que a nomeada dos patrocinadores dessa demanda, e da cogitada tese, merece uma resposta fazendária à altura.

Para JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, a Lei Complementar 70/91 é materialmente ordinária e a Lei 9.718/98 cuida de matéria sob reserva de lei complementar. Assim, segundo o ilustrado parecerista, a Lei 9.718/98 é formal e materialmente inconstitucional.

Argumenta SOUTO MAIOR BORGES que o fundamento constitucional da LC 70/91 é o art. 195, I, CF, enquanto que o fundamento constitucional da Lei 9.718/98 seja o art. 195, § 4º, CF, por se tratar de

“nova” contribuição social, a despeito do idêntico “*nomen ênia*” (COFINS) contido em ambos os Diplomas Normativos.

Isso porque, continua SOUTO MAIOR BORGES, há diversidade de bases de cálculo. Na LC 70/91 é o faturamento. Na Lei 9.718/98 é a receita. Como a base de cálculo da Lei 9.718/98 (art. 3º, § 1º) foi decretada inconstitucional, não poderia subsistir a alíquota de 3% instituída no art. 8º.

E, argumenta SOUTO MAIOR BORGES, não poderia subsistir a combatida alíquota de 3% porque deveria ser instituída por lei complementar, vez que a Lei 9.718/98 padece de vício formal a reclamar sua edição por lei complementar, haja vista o art. 195, § 4º, CF.

Conquanto sedutores os argumentos do afamado mestre, padecem, *ênia permissa*, de um vício originário. Ou seja, a Lei 9.718/98 não adentrou a seara de lei complementar. Veja-se o disposto no artigo 1º da referida Lei:

Esta lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF.

Fácil de ver, sem maiores digressões, que a Lei 9.718/98, além de outros tributos, cuidou, indubitavelmente, da COFINS instituída pela Lei Complementar 70/98.

Nessa senda, dispôs o art. 2º da Lei 9.718/98 que “*as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei*”.

Perceptível o sentido de respeito à legislação vigente e as *alterações* introduzidas pela Lei 9.718/98. Pretendeu, repita-se, fazer alterações na definição *legal* de faturamento.

No que importa, o *caput* do art. 3º da Lei 9.718/98 repetiu a norma contida no art. 2º da Lei Complementar 70/91 ao estabelecer que o “faturamento corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”. Todavia, no § 1º desse art. 3º foi “ampliado” o conteúdo normativo dessa receita bruta (faturamento) igualando-o à definição de *receita*, no sentido geral.

Foi, como todos sabem, tão-somente o mencionado § 1º decretado inconstitucional. *Ou seja, foi a ampliação da base de cálculo disposta no inquinado § 1º anulada*. Nenhum outro dispositivo foi invalidado. Assim, permaneceram intocáveis e produzindo efeitos válidos.

Portanto, em vez de o *faturamento* significar 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*”, continuou a significar “*as receitas obtidas com as atividades empresariais típicas constantes no objeto social da pessoa jurídica*”.

Essa redução de significado do *faturamento*, imposta pela citada jurisprudência do STF (*RREE 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840*), não inquinou o disposto no art. 8º da Lei 9.718/98.

O célebre professor SOUTO MAIOR BORGES despreza a enunciação contida no atacado art. 8º: “*Fica elevada para 3% (três por cento) a alíquota da COFINS*”.

Ou seja, se o objetivo da Lei 9.718/98 fosse apenas o de majorar a alíquota da COFINS instituída na Lei Complementar 70/91 essa combatida lei e seu respectivo art. 8º continuariam válidos.

No entanto, *concessa ênia*, a partir de premissas equivocadas e de um espetacular contorcionismo jurídico, manipulam-se os dizeres legais e jurisprudenciais na insistência de que a Lei 9.718/98 criou uma nova fonte de custeio para a seguridade social. E, como nova fonte, deveria ser veiculada, nos termos do art. 195, § 4º, CF, por lei complementar.

A Fazenda Nacional, estribada na legislação, repele essa ginástica conceitual para reconhecer, à luz da jurisprudência do STF, que o único vício da Lei 9.718/98 foi o de alterar a *definição legal* de “faturamento” aproximando-a da de “receita”. E só, repita-se à exaustão.

Na mesma senda trilha o festejado professor HUMBERTO ÁVILA ao pugnar pelo reconhecimento conjunto da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo e da majoração da alíquota da COFINS.

Para esse mister, o aludido parecerista louva-se em doutrina européia de boa cepa, mormente a tedesca, para rechaçar, repita-se, a possibilidade de autonomia normativa da alíquota de 3% em face da base de cálculo, cuja ampliação foi decretada inconstitucional.

Em sua argumentação, o célebre professor entende incabível a utilização da técnica hermenêutica da “interpretação conforme a Constituição” para “salvar” a validade do inquinado aumento da alíquota de 3% da COFINS, pois essa técnica hermenêutica só tem cabida onde houver “dúvidas” de aplicação entre os vários sentidos jurídicos possíveis e, nessas situações, deve-se optar pelo sentido mais próximo ou conforme a Constituição.

O descabimento da referida técnica hermenêutica, continua o parecerista, ocorre porquanto inexistente a indispensável “dúvida”, vez que o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98 “fecha” o conceito de faturamento/receita bruta. Conceito esse, aduz o professor, decretado inconstitucional pelo STF. Logo, à míngua de “múltiplos sentidos” da definição de faturamento, insuscetível a utilização da “interpretação conforme”.

Razão assiste, nesse particular, ao professor HUMBERTO ÁVILA. De efeito, na presente controvérsia acerca da validade da alíquota de 3% da COFINS despicinda a utilização da “interpretação conforme”, visto que não há dúvida alguma entre os sentidos de faturamento (ou receita bruta) base de cálculo da COFINS. O STF já pacificou o sentido de faturamento como a receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A decisão do STF que decretou a inconstitucionalidade restringiu-se, em aparente paradoxo, à ampliação da definição legal contida no § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98. Com efeito, o STF somente julgou inválida a referida ampliação contida no citado parágrafo por força de duas palavras que macularam o tradicional sentido de faturamento: “*totalidade*” e “*irrelevante*”.

Se essas duas supracitadas palavras não estivessem naquela impugnada redação, o malsinado § 1º não seria julgado inconstitucional. Com a costumeira sapiência, o Tribunal Supremo reconheceu, reitera-se, a inconstitucionalidade apenas da “ampliação” da base de cálculo, e não de toda a base de cálculo da COFINS (ou seja o faturamento).

Daí que, na controvérsia sob análise, a técnica da interpretação conforme não se faz necessária para a solução da demanda.

O professor HUMBERTO ÁVILA bate na mesma tecla da “interdependência entre a alíquota e a base de cálculo”, insistindo que a Lei 9.718/98 instituiu “nova” contribuição social e, conseqüentemente, haveria uma indissociável relação entre a “nova” base de cálculo com a “nova” alíquota de 3%.

Para o multicitado professor, tanto o art. 3º, § 1º, quanto o art. 8º são “fragmentos” da mesma norma tributária que determinou o aumento da alíquota de 3% da contribuição incidente sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas. Esses “fragmentos”, continua o parecerista, são incindíveis. Assim, declarada a inconstitucionalidade da base de cálculo, impõe-se, por decorrência lógica, a inconstitucionalidade da alíquota incidente sobre a base de cálculo inválida.

Vez mais o canto melífluo deve ser rejeitado. Para isso, é imperioso prender-se ao “poste” da jurisprudência do STF, pois a premissa esgrimida pelo aludido professor é, *concessa ênia*, falsa.

O art. 8º da Lei 9.718/98 não aumentou a alíquota da contribuição sobre a totalidade das receitas das pessoas jurídicas, mas elevou para 3% a alíquota da COFINS instituída pela Lei Complementar 70/91, com as alterações encetadas pela Lei 9.718/98. Das várias referidas alterações, foi decretada inconstitucional a que ampliou a base de cálculo, conforme exaustivamente dito.

Não há qualquer relação de interdependência entre o § 1º julgado inconstitucional e o atacado art. 8º. São duas normas autônomas e cindíveis, pois regulam duas situações distintas. A primeira (o § 1º) a extensão da base de cálculo da COFINS instituída pela LC 70/91. A segunda (o art. 8º) a elevação da alíquota da mesma COFINS instituída pela citada LC 70/91.

Assim, por mais precisos que sejam os argumentos floreteados, a tese defendida, a despeito da maestria de seu autor, é sibilina e não merece acolhida na jurisprudência da Excelsa Corte.

O Tribunal já espancou a tese da instituição da nova fonte de custeio. Por todos: *RREE 470.889 e 407.112* (Relatoria Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, J. 20.06.2006, DJ. 22.06.2007). Eis passagem dilucidativa do voto do Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE que merece transcrição:

E não se criou nova fonte de custeio, na medida em que, como demonstrado no memorial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na verdade, a incidência sobre a receita ou sobre o faturamento faz subsumir o caso ao art. 195, I, da Constituição.

Em verdade, em outros feitos, o Tribunal afastou as tentativas de nova abordagem da presente controvérsia, seja porque não foram apresentados “novos” *fundamentos jurídicos* (que não devem ser confundidos com novos argumentos jurídicos), seja porque o tema (a constitucionalidade da alíquota de 3% da COFINS) já esteja superado, como tem revelado a aturada jurisprudência da Corte.

X. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante a todo o exposto, a Fazenda Nacional pugna pelo reconhecimento da validade da alíquota de 3% da COFINS elevada pelo art. 8º da Lei 9.718/98 e já reconhecido constitucional tanto pelo Plenário, quanto pelas Turmas assim como nas decisões monocráticas dos eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal.

A CPMF E O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE: A VALIDADE JURÍDICA DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 42/2003

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 566.032

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CPMF EC 42/2003. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ART. 195, § 6º, CF.

Não viola o princípio da anterioridade nonagesimal, insculpido no art. 195, § 6º, CF, a Emenda Constitucional n. 42, publicada em 31.12.2003, que prorrogou a cobrança da CPMF, a partir de 01.01.2004, à alíquota de 0,38%, revogando o dispositivo que determinava que no exercício fiscal de 2004 a alíquota seria reduzida de 0,38% para 0,08%, porquanto não houve instituição nem modificação de tributo.

I. OBJETO E OBJETIVO DO MEMORIAL

O presente memorial tem como *objeto* a Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003, que prorrogou a vigência da CPMF – contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira.

A discussão gira em redor da cobrança da CPMF, à alíquota de 0,38%, prorrogada pela EC 42/2003 em face do art. 195, § 6º, CF, que determina que as contribuições sociais só poderão ser exigidas após 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.

O *objetivo* desta manifestação fazendária é a defesa da validade constitucional da citada EC 42/2003 e fornecer, com as vênias de estilo, subsídios a Vossas Excelências no sentido do provimento do recurso extraordinário fiscal interposto em face de acórdão da Egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 4ª Região.

II. O ACÓRDÃO RECORRIDO

A Egrégia 2ª Turma do TRF 4, nos autos da Apelação Cível n. 2006.71.08.007379-2, sob a relatoria do Juiz OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, deu provimento ao recurso do contribuinte e considerou indevida a cobrança da CPMF, com a alíquota de 0,38%, nos noventa dias posteriores à publicação da EC 42/2003 (em 31.12.2003), em acórdão assim ementado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CPMF. EC 42/2003. PRORROGAÇÃO E MAJORAÇÃO DE TRIBUTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. ARTIGO 195, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO. INOBSERVÂNCIA. COMPENSAÇÃO. CONSECTÁRIOS LEGAIS.

1. O princípio da anterioridade nonagesimal, insculpido no art. 195, § 6º, da CF, constitui garantia individual e, como tal, cláusula pétrea, impassível de supressão por força de emenda constitucional, nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV, da CF. Assim, se a hipótese de tributação se amolda à previsão do aludido princípio, deve haver, inexoravelmente, a sua observância, ainda que inexistente referência expressa na norma constitucional reformadora.

2. A Emenda Constitucional nº 42/03 não apenas prorrogou a vigência da CPMF, mas também modificou o tributo, majorando, em 31 de dezembro de 2003, a alíquota prevista para o exercício de 2004, de 0,08% para 0,38%, em clara afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal e à exigência de previsibilidade nas exações.

3. Indevida a cobrança da CPMF, em alíquota majorada de 0,38%, nos noventa dias posteriores à publicação da Emenda Constitucional nº 42/03 (em 31-12-2003) e, portanto, no período que medeia até 30 de março de 2004, fazendo jus a postulante à compensação da diferença percentual em relação à alíquota devida de 0,08%.

4. A partir do advento da Lei nº 10.637/02, é possível a compensação com tributos de quaisquer espécies, desde que administrados pela SRF, mediante a apresentação de declaração pelo contribuinte, observado o disposto no art. 170-A do CTN.

5. A atualização monetária incide desde a data do pagamento indevido do tributo até a sua efetiva restituição ou compensação, sendo aplicável, para os respectivos cálculos, a taxa SELIC, instituída pelo art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

6. A União Federal deve arcar com os honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor da causa, com fulcro no disposto no § 4º do art. 20 do CPC e nos critérios previstos nas alíneas “a”, “b” e “c” do § 3º do mesmo artigo, bem assim nos precedentes desta Turma e da Primeira Seção desta Corte.

7. Cabe à União Federal o ressarcimento das custas adiantadas pela parte vencedora.

O referido acórdão recorrido reformou sentença da lavra do Juiz ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, da 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo – RS, que julgou improcedente a pretensão do contribuinte, com fundamentação que merece ser transcrita:

A alíquota da CPMF para os exercícios financeiros de 2002 e 2003 estava fixada em 0,38%, tendo sido prorrogada a vigência da Lei 9311/96, nos termos do art. 84, §1º e §3º dos ADCT, acrescentado pela EC 37, publicada em 13 de junho de 2002. A mesma Emenda Constitucional previu a redução da alíquota da CPMF para 0,08% no exercício financeiro de 2004 (inciso II do art. 84 dos ADCT).

No entanto, no dia 31 de dezembro de 2003 foi publicada a EC 42, a qual acrescentou o art. 90 aos ADCT, prorrogando a vigência da Lei 9311/96 e a CPMF até 31 de dezembro de 2007, havendo mantido a alíquota de 0,38% (§2º do art. 90 do ADCT).

Ora, quando publicada a EC 42, em 31 de dezembro de 2003, a CPMF ainda estava sendo exigida com alíquota de 0,38%, com base na Lei 9311/96 e na EC 37/02. Logo, a expectativa de diminuição da alíquota de tributo acabou não se concretizando.”

Houve, portanto, mera solução de continuidade da CPMF que já vinha sendo exigida com a alíquota de 0,38%.

Não se tratando de instituição ou de aumento, não haveria necessidade de se respeitar o princípio constitucional da anterioridade especial, tal como decidido pelo STF em caso análogo, na ADIN 2666.

A despeito da bem lançada fundamentação do juízo monocrático, o ilustre Relator do acórdão objurgado afastou o argumento central favorável à validade da atacada cobrança da CPMF nos seguintes termos:

Observe, por oportuno, não constituir óbice a tal entendimento o fato de a Emenda Constitucional n. 42/03 ter sido publicada quando ainda não era aplicada a alíquota de 0,08%, prevista para o exercício de 2004 em substituição à de 0,38%, estabelecida para os anos precedentes, nos termos dos incisos I e II do art. 84 do ADCT. Ora, a Emenda n. 42 foi publicada em 31 de dezembro de 2003, no dia antecedente à prenunciada redução de alíquota, em clara afronta à teleologia do princípio da anterioridade nonagesimal, consubstanciada na previsibilidade, no conhecimento antecipado das normas tributárias que imporão encargos aos exercentes de atividades econômicas e aos cidadãos em geral.

Conquanto respeitável o entendimento do eminente Relator, encampado pela 2ª Turma do TRF 4, a Fazenda Nacional pugna pelo restabelecimento da vituperada sentença monocrática, por ser a manifestação judicial que melhor surpreendeu o tema objeto da presente manifestação fiscal, com a devida vênia.

III. A PRETENSÃO DO CONTRIBUINTE

O contribuinte ajuizou a presente ação postulando a declaração de inconstitucionalidade da cobrança da CPMF, prorrogada pela EC 42/2003, à alíquota de 0,38%, no período entre 1.1.2004 a 31.3.2004, em face do art. 195, § 6º, CF.

Segundo o contribuinte, a EC 42, publicada em 31.12.2003, ao prorrogar a cobrança da CPMF, à alíquota de 0,38%, a partir de 1.1.2004, violentou o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal.

Isso porque o fato de que à época da publicação da EC 42/2003 estava a vigor a EC 37/2002, que, determinava que a partir de 1º de janeiro de 2004 a alíquota da indigitada contribuição cairia para 0,08%, em vez da alíquota de 0,38%.

Assim, defende o contribuinte, em favor do princípio da não surpresa, consubstanciado na regra da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF), que em 31.12.2003 não poderia ser publicada emenda constitucional que mantivesse a cobrança da CPMF à alíquota de 0,38% a partir do dia 1.1.2004, porquanto haveria o direito a sofrer a incidência do tributo à alíquota de 0,08% pelos 90 (noventa) primeiros dias do ano de 2004.

Nada obstante os esforços argumentativos do contribuinte, a Fazenda Nacional demonstrará o equívoco de sua tese constitucional tributária, com as vênias de estilo.

IV. O PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Instado a se manifestar em feito com idêntica matéria, nos autos do *RE 567.933* (Relator Ministro CELSO DE MELLO), o *Parquet* Federal, em Parecer confeccionado pelo Subprocurador-Geral PAULO DE TARSO BRAZ LUCAS, opinou em sentido contrário à pretensão do contribuinte.

Segundo o ilustre representante da Procuradoria-Geral da República, a EC 42/2003 não ofendeu o princípio da anterioridade nonagesimal e, no ponto que interessa, assim expressou-se:

Ademais, a EC n. 42/2003 foi publicada no DOU de 31.12.2003, quando ainda vigia a alíquota de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento) estabelecida pela EC n. 37/2002 (art. 84, § 3º, inciso I, do ADCT), de modo que não instituiu ou modificou a contribuição social em causa, mas apenas lhe prorrogou a vigência, o que afasta a alegação de ofensa ao citado princípio da anterioridade mitigada. E não se pode olvidar que a EC n. 37/2002, que prorrogou a vigência da Lei n. 9.311/96, ao ser promulgada em 13.06.2002, cinco dias antes da supressão completa do tributo, prevista para em 18.06.2002 (EC n. 21/1999), dispôs de forma até mais gravosa do que na espécie, onde a expectativa do contribuinte era somente a redução de alíquota. Daí, pois, a pertinência da mesma solução adotada por esse Pretório Excelso quando do julgamento da ADI n. 2.666-DF (Rel. Exma. Sra. Min. Ellen Gracie, DJ 06.12.2002).

Certeiro o parecer ministerial, visto que não houve instituição nem modificação de contribuição social, mas tão somente prorrogação do mesmo tributo, sem alteração da base de cálculo nem da alíquota vigente.

V. A CONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA DA CPMF

Sob todas as luzes inexistem as apontadas máculas na prorrogação da cobrança da CPMF, à alíquota de 0,38%, a partir de 1.1.2004, instituída pela EC 42/2003.

A CPMF foi instituída pela EC 12, de 15.8.1996. Em 18.3.1999, houve a primeira prorrogação da cobrança desse tributo, via Emenda Constitucional n. 21. A CPMF foi novamente prorrogada pela EC 37, de 12.6.2002. Por fim, em 19.12.2003, via EC 42, essa contribuição foi definitivamente prorrogada até 31.12.2007.

Pede-se vênias para transcrever os enunciados pertinentes das aludidas emendas constitucionais:

Emenda Constitucional n. 12/1996:

Artigo único. Inclui o art. 74 no ADCT.

“Art. 74 A união poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1º A êniaüê da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao poder executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2º À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição.

§ 3º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

§ 4º A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos.”

Emenda Constitucional n. 21/1999:

Art. 1º Fica incluído o art. 75 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

“Art. 75. É prorrogada, por trinta e seis meses, a cobrança da contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira de que trata o art. 74, instituída pela Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, modificada pela Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997, cuja vigência é também prorrogada por idêntico prazo.

§ 1º Observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal, a alíquota da contribuição será de trinta e oito centésimos por cento, nos primeiros doze meses, e de trinta centésimos, nos meses subsequentes, facultado ao Poder Executivo reduzi-la total ou parcialmente, nos limites aqui definidos.

§ 2º O resultado do aumento da arrecadação, decorrente da alteração da alíquota, nos exercícios financeiros de 1999, 2000 e 2001, será destinado ao custeio da previdência social.

§ 3º É a União autorizada a emitir títulos da dívida pública interna, cujos recursos serão destinados ao custeio da saúde e da previdência social, em montante equivalente ao produto da arrecadação da contribuição, prevista e não realizada em 1999.”

Art. 2º Esta Emenda entra em vigor na data de sua publicação.

Emenda Constitucional n. 37/2002:

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 84, 85, 86, 87 e 88:

“Art. 84. A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, prevista nos arts. 74, 75 e 80, I, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será cobrada até 31 de dezembro de 2004.

§ 1º Fica prorrogada, até a data referida no caput deste artigo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

§ 2º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:

I – vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;

II – dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;

III – oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º A alíquota da contribuição de que trata este artigo será de:

I – trinta e oito centésimos por cento, nos exercícios financeiros de 2002 e 2003;

II – oito centésimos por cento, no exercício financeiro de 2004, quando será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Emenda Constitucional 42/2003:

Art. 3º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes artigos:

“Art. 90. O prazo previsto no caput do art. 84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias fica prorrogado até 31 de dezembro de 2007.

§ 1º Fica prorrogada, até a data referida no caput deste artigo, a vigência da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

§ 2º Até a data referida no caput deste artigo, a alíquota da contribuição de que trata o art. 84 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias será de trinta e oito centésimos por cento.”

A citada EC 12/96 foi questionada judicialmente perante a Suprema Corte por meio das *ADIns 1.497 e 1.501*. No julgamento das *Medidas Cautelares* dessas referidas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 09.10.1996, DJ. 13.12.2002), a Corte manteve incólume a CPMF. As ementas dos acórdãos têm idêntico teor:

TRIBUTO – CONTRIBUIÇÃO – CPMF – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 12/96 – INCONSTITUCIONALIDADE – EC 12/96. Na dicção da ilustrada maioria, não concorre, na espécie, a relevância jurídico-constitucional do pedido de suspensão liminar da Emenda Constitucional nº 12/96, no que prevista a possibilidade de a União vir a instituir a contribuição sobre a movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, sem a observância do disposto nos artigos 153, § 5º, e 154, inciso I da Carta Federal. Relator vencido, sem o deslocamento da redação do acórdão.

A aludida EC 21/99 foi atacada pela *ADI 2.031* (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, J. 3.10.2002, DJ. 17.10.2003), em acórdão cuja ementa tem o seguinte teor:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ART. 75 E PARÁGRAFOS, ACRESCENTADOS AO ADCT PELA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 21, DE 18 DE MARÇO DE 1999).

1 – O início da tramitação da proposta de emenda no Senado Federal está em harmonia com o disposto no art. 60, inciso I da Constituição Federal, que confere poder de iniciativa a ambas as Casas Legislativas. 2 – Proposta de emenda que, votada e aprovada no Senado Federal, sofreu alteração na Câmara dos Deputados, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à alteração implementada no § 1º do art. 75 do ADCT, que não importou em mudança substancial do sentido daquilo que foi aprovado no Senado Federal. Ofensa existente quanto ao § 3º do novo art. 75 do ADCT, tendo em vista que a expressão suprimida pela Câmara dos Deputados não tinha autonomia em relação à primeira parte do dispositivo, motivo pelo qual a supressão implementada pela Câmara dos Deputados deveria ter dado azo ao retorno da proposta ao Senado Federal, para nova apreciação, visando ao cumprimento do disposto no § 2º do art. 60 da Carta Política.

3 – Repristinação das Leis nºs 9.311/96 e 9.539/97, sendo irrelevante o desajuste gramatical representado pela utilização do vocábulo “prorrogada” no caput do art. 75 do ADCT, a revelar objetivo de repristinação de leis temporárias, não vedada pela Constituição.

4 – Rejeição, também, das alegações de confisco de rendimentos, redução de salários, bitributação e ofensa aos princípios da isonomia e da legalidade.

5 – Ação direta julgada procedente em parte para, confirmando a medida cautelar concedida, declarar a inconstitucionalidade do § 3º do art. 75 do ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 21, de 18 de março de 1999.

21.A citada EC 37/2002 foi desafiada pela *ADI 2.666* (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, J. 3.10.2002, DJ. 6.12.2002), cujo acórdão tem ementa vazada nos termos subseqüentes:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO OU TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE

NATUREZA FINANCEIRA-CPMF (ARTS. 84 E 85, ACRESCENTADOS AO ADCT PELO ART. 3º DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 37, DE 12 DE JUNHO DE 2002).

1 – Impertinência da preliminar suscitada pelo Advogado-Geral da União, de que a matéria controvertida tem caráter interna corporis do Congresso Nacional, por dizer respeito à interpretação de normas regimentais, matéria imune à crítica judiciária. Questão que diz respeito ao processo legislativo previsto na Constituição Federal, em especial às regras atinentes ao trâmite de emenda constitucional (art. 60), tendo clara estatura constitucional.

2 – Proposta de emenda que, votada e aprovada na Câmara dos Deputados, sofreu alteração no Senado Federal, tendo sido promulgada sem que tivesse retornado à Casa iniciadora para nova votação quanto à parte objeto de modificação. Inexistência de ofensa ao art. 60, § 2º da Constituição Federal no tocante à supressão, no Senado Federal, da expressão “observado o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal”, que constava do texto aprovado pela Câmara dos Deputados em 2 (dois) turnos de votação, tendo em vista que essa alteração não importou em mudança substancial do sentido do texto (Precedente: ADC nº 3, rel. Min. Nelson Jobim). Ocorrência de mera prorrogação da Lei nº 9.311/96, modificada pela Lei nº 9.539/97, não tendo aplicação ao caso o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal. O princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado.

3 – Ausência de inconstitucionalidade material. O § 4º, inciso IV do art. 60 da Constituição veda a deliberação quanto a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Proibida, assim, estaria a deliberação de emenda que se destinasse a suprimir do texto constitucional o § 6º do art. 195, ou que excluísse a aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado. A presente hipótese, no entanto, versa sobre a incidência ou não desse dispositivo, que se mantém incólume no corpo da Carta, a um caso concreto. Não houve, no texto promulgado da emenda em debate, qualquer negativa explícita ou implícita de aplicação do princípio contido no § 6º do art. 195 da Constituição.

4 – Ação direta julgada improcedente.

Em substância, as cogitadas Emendas Constitucionais ns. 12, 21 e 37 foram consideradas juridicamente válidas pelo STF.

A mesma sorte deve ter a Emenda Constitucional n. 42/2003.

Da leitura de todas essas aludidas Emendas Constitucionais (12, 21, 37 e 42), em cotejo com a mencionada jurisprudência da Corte, não enseja a percepção de que tenha havido violação ao mandamento constitucional da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF).

É que, na linha do constante na fundamentação da sentença monocrática e no referido parecer ministerial, não há que se falar em instituição ou modificação de tributo, mas de prorrogação do mesmo tributo com a mesma base de cálculo e alíquota vigente à época da publicação da Emenda Constitucional n. 42/2003.

É descabida a pretensão ao “direito adquirido” a sofrer a incidência da alíquota de 0,08% da CPMF a partir de 1.1.2004, haja vista o disposto no art. 84, § 3º, II, do ADCT, na redação da EC 37/2002, que determinava que a partir do exercício financeiro de 2004 a alíquota da indigitada contribuição seria de 0,08%.

A EC 42/2003 revogou esse citado inciso II do § 3º do art. 84, ADCT, bem como o dispositivo constitucional (art. 84, *caput*, ADCT, na redação da EC 37/2002) que determinava que a CPMF seria cobrada até 31.12.2004.

Ora, assim como não havia, como de fato não houve – nem há – o “direito adquirido” de somente sofrer a tributação da CPMF até o dia 31.12.2004, tampouco havia o “direito adquirido” de ser cobrado à alíquota de 0,08% no exercício fiscal de 2004.

Nessa toada, inadequada é a invocação da norma constitucional relativa à anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º), que tem como finalidade evitar novas exações fiscais ou o aumento da carga tributária, que parcela da doutrina intitula de “surpresas tributárias”.

O “princípio da não-surpresa”, um sub-princípio do princípio maior da segurança jurídica, tem como objetivo evitar que o contribuinte seja pego de surpresa com um novo tributo ou com o aumento de tributo a ser recolhido. Assim, à luz desse princípio, a regra contida no art. 195, § 6º, CF, permite ao contribuinte “programar-se” para uma “nova” tributação.

No presente caso, não houve inovação tributária, mas manutenção da mesma contribuição social, com a mesma alíquota, de sorte que não houve “aumento” de exação fiscal, mas tão-somente prorrogação da mesma “quantidade” de tributo já cobrado.

Nessa linha, extrai-se trecho da ementa do acórdão da exposta *ADI 2.666*:

Ocorrência de mera prorrogação da Lei nº 9.311/96, modificada pela Lei nº 9.539/97, não tendo aplicação ao caso o disposto no § 6º do art. 195 da Constituição Federal. O princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei que a houver instituído ou modificado.

O caso sob exame afivela-se perfeitamente à solução encetada pelo Supremo Tribunal Federal no sentido de que o *princípio da anterioridade nonagesimal aplica-se somente aos casos de instituição ou modificação da contribuição social, e não ao caso de simples prorrogação da lei (na espécie Emenda) que houver instituído ou modificado*.

Ainda que se entenda a disposição constitucional que determinou a redução da alíquota da CPMF a 0,08%, no exercício financeiro de 2004, como um “benefício fiscal” que adentrou o “patrimônio” do contribuinte, a jurisprudência aturada da Corte não admite a aplicação do princípio da anterioridade na hipótese de sua revogação ou modificação, na espécie cuidava-se do benefício da isenção. Por todas:

RE 204.062 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 27.09.1996, DJ. 19.12.1996):

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

– Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente.

II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

No recordado precedente tratou-se do benefício fiscal da isenção tributária. Nada obstante, a linha de raciocínio utilizada na Suprema Corte aplica-se ao presente feito (somente na remota hipótese de se reconhecer como benefício fiscal a redução da alíquota a 0,08%), porquanto o tributo – neste caso a CPMF à alíquota de 0,38% – já era existente e, em desfavor da pretensão do contribuinte, e recolhido, era pago.

Ora, se na hipótese de tributo não pago (isenção) o STF entendeu que já havia tributo existente e, por isso, desnecessária a observância do princípio da anterioridade, com maior razão no presente feito não há espaço para se invocar o princípio da anterioridade nonagesimal, uma vez que o contribuinte, à época da publicação da EC 42/2003, já recolhia a CPMF à alíquota de 0,38%.

Nessa perspectiva, independentemente do “status” jurídico da redução de alíquota da CPMF, inexistente a inquinada jaça de inconstitucionalidade por violação à anterioridade nonagesimal, visto que não se “inovou” na cobrança do tributo objeto da presente manifestação fazendária.

VI. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento do recurso extraordinário fiscal, com a reforma do acórdão recorrido, restabelecendo-se a sentença monocrática no sentido da validade da cobrança da CPMF, à alíquota de 0,38%, no período compreendido entre 1.1.2004 a 31.3.2004, uma vez que inexistiu a apontada violação ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF).

A PRESCRIÇÃO E A DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: A CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91

MEMORIAL ANALÍTICO DA FAZENDA NACIONAL RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS NS. 556.664, 559.882 E 560.626

Constitucional. Tributário. Processual.

Prescrição. Decadência.

Normas Gerais Tributárias.

Lei Complementar. Lei Ordinária. Espaço Normativo Específico.

Art. 146, III, “b”, CF/88.

Art. 18, § 1º, CF/67.

Arts. 45 e 46, Lei n. 8.212/91.

Art. 5º, parágrafo único, Decreto-Lei n. 1.569/77.

Validade Constitucional.

A CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL

Em questão de ordem suscitada pelo Ministro Gilmar Mendes, com esteio nos arts. 21, IV e 328 do Regimento Interno do STF, e art. 543-B do Código de Processo Civil, *esse Colendo Tribunal assentou apreciar conjuntamente os referidos recursos extraordinários que cuidam da constitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, em face do art. 146, III, “b”, CF/88 (RREE 559.882 e 556.664), e da constitucionalidade do parágrafo único, art. 5º, do Decreto-Lei 1.569/77 em face do art. 18, § 1º, CF/67 (RE 560.626).*

Eis os dispositivos infraconstitucionais controvertidos:

Lei n. 8.212, de 24.07.1991:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício forma, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos.

Decreto-Lei n. 1.569, de 08.08.1977:

Art 5º Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecutabilidade e de reduzido valor.

Parágrafo único – A aplicação do disposto neste artigo suspende a prescrição dos créditos a que se refere.

Eis os dispositivos constitucionais supostamente violados:

Constituição de 1988:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

Constituição de 1967/69:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

[...]

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

A polêmica constitucional reside, portanto, nos prazos prescricionais e decadenciais de 10 anos das contribuições da seguridade social e acerca da possibilidade de suspensão de prazo prescricional nas execuções fiscais de pequeno valor ou de reduzida exequibilidade.

A dúvida consiste em saber se os aludidos conteúdos normativos deveriam ser veiculados por legislação complementar ou se poderiam ser regulados por legislação ordinária.

Em outras palavras: *a expressão constitucional normas gerais de direito tributário alcança os prazos prescricionais e decadenciais em si? Alcança, inclusive, a sua suspensão?*

Cuide-se que há dispositivos do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n. 5.172, de 25.10.1966), que foi recepcionada pelo vigente ordenamento constitucional como Lei Complementar, também pertinentes:

Art. 150, § 4º: *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos*, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. *A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos*, contados da data da sua constituição definitiva.

Eis a dificuldade constitucional: *a existência de lei complementar regulando minuciosamente os temas da prescrição e decadência, inclusive quanto aos marcos temporais, afasta a possibilidade de lei ordinária regular esses aspectos?*

A Fazenda Nacional, com a devida vênia dos que pensam contrariamente, entende competente a lei ordinária seja para regular especificamente os prazos prescricionais ou decadenciais, seja para regular a possibilidade de suspensão desses mencionados institutos.

Para a Fazenda Nacional inexistem as máculas de inconstitucionalidade nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e no art. 5º, parágrafo único, do Decreto-Lei 1.569/77, debatidas nos referidos recursos extraordinários oriundos do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

II. AS EMENTAS DOS ACÓRDÃOS DO TRF DA 4ª REGIÃO

O Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região decretou a inconstitucionalidade dos aludidos dispositivos legais no julgamento de arguições de inconstitucionalidade vazadas em acórdãos que têm as ementas subseqüentes:

Art. 45 da Lei n. 8.212/91 (Arguição de Inconstitucionalidade no Agravo de Instrumento n. 2000.04.01.092228-3, Relator Amir Sarti, Corte Especial):

“ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”

Art. 46 da Lei n. 8.212/91 (Arguição de Inconstitucionalidade no Agravo de Instrumento 2004.04.01.026097-8, Relator WELLINGTON MENDES DE ALMEIDA, Corte Especial):

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NATUREZA TRIBUTÁRIA. PRAZO PRESCRICIONAL. ART. 174 DO CTN. LEI 8.212/91, ART. 46. INCOMPATIBILIDADE VERTICAL COM O ART. 146, III, ‘B’, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. As contribuições de Seguridade Social, instituídas com suporte legitimador nos arts. 149 e 195 da Carta Política, revelam índole tributária, sobressaindo, por conseguinte, sua submissão aos ditames que disciplinam o Sistema Tributário Nacional talhado pelo Constituinte de 1988.

2. Assentando o art. 146, III, da Lei Maior que cumpre à lei complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência (alínea ‘b’), e não havendo qualquer questionamento quanto à natureza jurídica de tributo envergada pelas contribuições previdenciárias, diante da ordem constitucional inaugurada em 1988, resulta vedado ao legislador ordinário imiscuir-se nesse mister. O art. 46 da Lei 8.212/91, portanto, assumindo feição de lei ordinária, não poderia dispor a respeito do prazo de prescrição para a cobrança das contribuições devidas à Seguridade Social.

Tendo invadido campo temático reservado à lei complementar, mostra-se incompatível com os ditames constitucionais.

3. Não se pode aceitar o argumento segundo o qual apenas o tratamento geral em torno da prescrição adstringir-se-ia à lei complementar, não existindo veto constitucional a que o legislador ordinário disponha, especificamente, sobre o prazo que se lhe deve emprestar. Deveras, a se enveredar por esta senda, estar-se-ia reconhecendo que a matéria em destaque não se conforma às normas gerais de direito tributário (CF, art. 146, inciso III). Noutras palavras, não exigiria tratamento uniforme em todos entes políticos da Federação, permitindo que cada Estado, cada Município, disponha, por intermédio de seus Poderes Legislativos, a respeito de qual o lapso inercial que corresponderá à extinção do crédito tributário pela ocorrência da prescrição. Este raciocínio, por certo, não se coaduna com a ratio que animou o Constituinte ao fazer inserir, de maneira expressa, o vocábulo “prescrição” na alínea ‘b’ do inciso III do art. 146, dentre os temas que devem sujeitar-se à disciplina uniformizante traduzida pela lei complementar federal.

4. A circunstância de haver disposição contida no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66, art. 174) – que, sabidamente, fora recepcionado pela Carta de 1988 com estatura de lei complementar –, prevendo prazo diverso daquele agasalhado no art. 46 da Lei de Custeio, não transporta a questão para o plano da legalidade. Com efeito, é o legislador constituinte quem demarca o campo temático a ser preenchido pela referida espécie legislativa, incidindo na pecha de inconstitucionalidade o legislador ordinário que se proponha a fazê-lo. É dizer, lei ordinária que verse sobre tema reservado, por expressa previsão constitucional, à lei complementar, desvela-se inconstitucional. Eventual descompasso com lei complementar já em

vigor configura situação meramente secundária, decorrente lógico da incompatibilidade com o ditame da Constituição, não conjurando, mas, ao revés, confirmando, a tisa de inconstitucionalidade.

5. Reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 46 da Lei 8.212/91.”

Art. 5º, parágrafo único, DL n. 1.569/77 (Arguição de Inconstitucionalidade na AC 2002.71.11.002402-4, Relator Antônio Ramos de Oliveira, Corte Especial):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO. ART. 5º, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1569/77. INCONSTITUCIONALIDADE PERANTE A CARTA DE 1967 (EC 01/69) – MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. 1 – A Constituição de 1967, em sua redação original e naquela da EC 01/69, atribuiu à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário. A Lei nº 5.172, de 25/10/66, denominada “Código Tributário Nacional”, foi recepcionada como lei complementar e cuidou exaustivamente da prescrição dos créditos tributários em seu artigo 174, fixando-lhes prazo de cinco anos e prevendo exaustivamente as hipóteses de sua interrupção.

2 – Não poderia o parágrafo único do art. 5º do D.L. nº 1.569/77, diploma de inferior nível hierárquico, instituir hipótese de suspensão do prazo prescricional, tornando o crédito praticamente imprescritível, invadindo espaço reservado pela Constituição à lei complementar.

III. A TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE

O argumento central favorável à inconstitucionalidade dos aludidos dispositivos reside em uma interpretação literal do art.146, III, “b”, Constituição da República segundo a qual somente por lei complementar se pode legislar em relação aos institutos da prescrição e da decadência.

Fortalecem esse raciocínio os enunciados prescritivos dos arts. 173 e 174 do CTN que, além da regulação geral, normatiza especificamente os prazos desses institutos jurídico-tributários (a decadência e a prescrição).

Também alicerçam a tese da suposta inconstitucionalidade, manifestação em *obiter dictum* do Ministro Carlos Velloso, nos autos do *RE 138.284*, que cuidava da constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que tem o seguinte teor:

A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, “b”). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149

Ante esse quadro normativo e jurisprudencial postula-se a decretação da inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais por suposta invasão à competência de lei complementar.

Tenha-se que a jurisprudência do STF já repeliu a tese de superioridade normativa da lei complementar em relação à lei ordinária (*ADC 1, Relator Ministro Moreira Alves, J. 01.12.1993, DJ 16.06.1995*), visto que cada um desses institutos legislativos (lei complementar e lei ordinária) têm específicos campos normativos. E, no caso da lei complementar, as hipóteses de incidência estão prévia e explicitamente dispostas no texto constitucional.

Ademais, a lei complementar não é superior à lei ordinária porque não lhe dá o suporte de validade normativa. Esse suporte é dado pela Constituição, como demonstrou magistralmente José Souto Maior Borges (*Lei Complementar Tributária, RT, 1975, pp. 54-58*).

IV. A LEI COMPLEMENTAR DE NORMA GERAL TRIBUTÁRIA

A adequada compreensão da controvérsia pressupõe o significado da expressão “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

É cediço que toda LEI, em princípio, é norma geral. É da essência da lei ser a norma geral e abstrata inovadora do ordenamento jurídico. Lei de norma geral, em uma leitura apressada, é pleonismo. Por óbvio que o constituinte não seria pleonástico.

Essa expressão “norma geral” deve ser compreendida à luz da estrutura federativa brasileira, nos termos do art. 1º, caput, e art. 18, caput, da Constituição da República. Com efeito, há quatro espécies de leis na República brasileira: a nacional, a federal, a estadual e a municipal. A lei distrital oriunda do Distrito

Federal faz às vezes de lei estadual ou de lei municipal. O DF ora recebe tratamento equivalente ao Estado ora ao Município.

A lei municipal tem como âmbito normativo o Município. A estadual o Estado. A federal os interesses da União ou dos órgãos federais. A lei nacional tem como âmbito tanto a União, quanto os Estados e os Municípios.

Portanto, quando o legislador constituinte diz que compete ao legislador complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária está dizendo que a norma terá aplicação e validade para os três Entes da Federação (União, Estados e Municípios). Nesse caso, *geral significa nacional*.

A doutrina professada por Sacha Calmon Navarro Coelho (*Curso de Direito Tributário, Forense, Forense, 2005*, p. 117) alberga esse entendimento, a saber:

As normas gerais de Direito Tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo território nacional, acompanhando o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação. – negritou-se.

Sucedem que, além de aplicável aos três entes federativos, a norma geral deve disciplinar conceitualmente os institutos tributários, de modo a servir perfeitamente tanto à União, quanto para Estados e Municípios. *A norma geral não deve descer a minúcias. Isso é da norma específica. A norma específica diz respeito apenas a cada Ente federativo e pode ser veiculada por meio de lei ordinária.*

Eis a chave da questão. *A norma geral incide nacionalmente disciplinando conceitualmente os institutos tributários e é veiculada por lei complementar. A norma específica incide localizadamente disciplinando minuciosamente os institutos tributários e pode ser veiculada por lei ordinária.*

Isso significa, na esteira do magistério de Roque Antônio Carrazza (*Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 2000*, pp. 575 e ss.), que a norma geral veiculada por lei complementar não deve descer ao detalhe. O detalhe é, repita-se, da norma específica veiculada por lei ordinária.

A competência normativa da lei complementar é, sobretudo, de natureza conceitual. A conceituação legal dos institutos tributários e o raio de alcance nacional é o âmbito de poder desse instrumento legislativo.

Preciosas são as lições de Misabel Derzi, na atualização da clássica obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Forense, 2005, pp. 117-118, Aliomar Baleeiro), ao surpreender o “império da legalidade tributária”, dissertou:

Instituir ou regular um tributo de forma válida, em obediência ao art. 150, I, da Constituição, supõe a edição, como ato formalmente emanado do Poder Legislativo da pessoa constitucionalmente competente (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que, em seu conteúdo, determine:

- a) a hipótese da norma tributária em todos os seus aspectos ou critérios (material, pessoa, espacial, temporal);
- b) os aspectos da consequência que prescrevem uma relação jurídico-tributária (sujeito passivo – contribuinte e responsável – alíquota, base de cálculo, reduções e adições modificativas do quantum a pagar, prazo de pagamento);
- c) as desonerações tributárias como isenções, reduções, abatimentos, deduções de créditos presumidos, devolução de tributo pago e remissões;
- d) as sanções pecuniárias, multas e penalidades, assim como a anistia;
- e) as obrigações acessórias em seu núcleo substancial;
- f) as hipóteses de suspensão, exclusão e extinção do crédito tributário;
- g) a instituição e a extinção da correção monetária do débito tributário.

O Código Tributário Nacional, interpretando corretamente a Constituição, em seu art. 97, traz o rol da matéria reservada privativamente à lei, sendo despida de validade a delegação de competência feita pelo Poder Legislativo ao Executivo, cujo objeto se referir a qualquer um dos temas ali elencados. – negrita-se.

O mencionado art. 97 do CTN prescreve:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. – negritou-se.

A conclusão inarredável é de que a lei mencionada, seja pela Constituição, seja pelo CTN (lei complementar material) é a *lei ordinária*. Não teria sentido a lei complementar dizer que compete a ela – lei complementar – estabelecer o aludido rol de atribuições legais. É evidente que a *lei* referida no *caput* do referido art. 97 só pode ser a *lei ordinária*.

Prescrição e decadência, segundo o CTN, art. 156, V, são hipóteses de extinção do crédito tributário. A *regulação geral* desses mencionados institutos tributários está contida nos arts. 173 e 174 do CTN. Nada obstante, não há vedação à *regulação específica* mediante lei ordinária.

Em verdade, a adequada interpretação da alínea “b” do inciso III do art. 146, CF, *conduz ao entendimento de que compete à lei complementar estabelecer a regulação geral sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*. A *regulação específica* de cada um desses referidos institutos compete à *lei ordinária*.

Se acaso vingar o entendimento sufragado de que a lei complementar esgota as referidas matérias, toda a legislação ordinária (federal, estadual e municipal) que discipline *especificamente* os institutos da obrigação, do lançamento, do crédito, da prescrição e da decadência, seria inconstitucional, por invasão à reserva constitucional da lei complementar.

O absurdo da tese inviabiliza a sua validade. Se somente por meio de lei complementar se puder legislar acerca desses institutos, todo o sistema tributário nacional estaria “falido” normativamente. Eis o despautério da tese.

A lição de Marcelo Leonardo Tavares (*Direito Previdenciário*, ênia ênia, 2004, p. 360) corrobora esse entendimento:

Entendo que estabelecer norma geral é delinear determinado instituto jurídico, dando-lhe contornos e estabelecendo princípios. A previsão de prazo não contém caráter de generalidade. É pontuação específica de duração do período. Trata-se, pois, de norma sem caráter geral e que poderia ter sido instituída por lei ordinária, mas que foi formalmente incluída em instrumento recepcionado como lei complementar (CTN). E, sendo assim, nada impede que uma lei ordinária posterior estipule de forma diversa, direcionada para uma espécie tributária. *Sob esta ótica, inexistente inconstitucionalidade por invasão de competência material qualificada pelo art. 45 da Lei n. 8.212/91*). – sublinha-se.

Não discrepa dessa compreensão o recordado magistério de Roque Antônio Carraza (*obra citada*, 2003, p. 816):

A lei complementar ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. [...] Nesse sentido, os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matéria reservada à lei ordinária de cada

pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal. No caso, para as contribuições previdenciárias.

O magistério do não menos autorizado Paulo de Barros Carvalho (*O campo restrito das normas gerais de direito tributário*, Revista dos Tribunais, 433/302) é mais radical:

1º A norma geral é exceção no sistema; a regra é a exclusividade, na estrita consonância do discrimen constitucional. Sendo exceção, sua interpretação deve ser restritiva. O Congresso Nacional ao fazer uso desse importante instrumento legislativo, deverá interpretá-lo restritivamente;

2º A norma geral não pode criar tributos e, portanto, não é fonte de obrigação tributária. Como a Constituição não cria tributo algum, mas apenas atribui competência à União, aos Estados e aos Municípios para decretá-los, a lei complementar que, como o próprio nome indica, deverá complementá-la, também não poderá fazê-los; 3º Não podendo criar tributos, evidentemente, não poderá dispor acerca das formas de extinção. Se não pode dizer como nasce, é intuitivo que não possa também dizer como se exaurem as obrigações tributárias. Da mesma forma, não caberá às normas gerais dispor sobre exclusão, suspensão e constituição do crédito tributário, tão-somente porque tais matérias refogem, inteiramente, ao seu campo específico de competência;

4º Por via de consequência, grande parte das disposições do CTN –Lei n. 5.172, de 1966 – não é norma geral de direito tributário, se bem que venham sob esse título [...]

É de ver, portanto, que há forte doutrina tributária que encampa a tese de que as normas gerais de direito tributário, reguladas por lei complementar, não deve mergulhar com profundidade nas minúcias dos institutos tributários, pois o fôlego normativo para esse mister é da legislação ordinária.

V. A PRESCRIÇÃO E A DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS

O tema da prescrição e decadência tributárias de contribuições sociais foi enfrentado pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT/N. 566/2005, da lavra do ilustre Procurador da Fazenda Nacional Ronaldo Affonso Nunes Lopes Baptista.

O eminente PFN, em resposta à consulta sobre os prazos decadenciais e prescricionais da COFINS, e a aplicabilidade dos indigitados arts. 45 e 46, Lei n. 8.212/91, em relação aos créditos tributários dessa referida contribuição social, intuiu que o ponto de partida decorre do prazo concedido para a homologação das declarações do sujeito passivo, nos termos do art. 150, § 4º, CTN:

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

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. – sublinha-se.

Sua Excelência, em seu aludido Parecer n. 566/2005, recorda precedentes do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região que reconhecem a constitucionalidade dos inquinados arts. 45 e 46, Lei n. 8.212/91, em consonância com o referido art. 150, § 4º, CTN, fortes na possibilidade de que lei específica disponha de forma diferente.

Merece transcrição o entendimento jurisprudencial vencedor sufragado pelo Egrégio TRF 1 (AC 96.01.56272-9, Relatora Juíza Vera Carla Cruz):

Com o advento da Carta de 1988, a natureza tributária, em relação às contribuições sociais, tornou-se inequívoca, ex vi do disposto no caput do seu art. 149: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Isso, em tema de prescrição e decadência, resultou na aplicação das normas respectivas da Codificação Tributária, vale dizer, dos arts. 150, § 4º, e 174. Em consequência, o prazo de ambos os institutos passou a ser de cinco anos, ressalvada a situação preconizada na parte inicial do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, da existência de um prazo de decadência diferente de cinco anos previsto em lei especial.

Essa hipótese excepcional se caracterizou com a edição da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, em cujo art. 45 estatui:

Art. 45. O direito da Seguridade Social de constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Conforme o seu teor, o prazo de decadência é de dez anos e o seu termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ante essa moldura, o eminente PFN Ronaldo Baptista destacou:

A norma geral de tributação, lei complementar nos estritos moldes do art. 146 da CF, é aquela que regula o método pelo qual os prazos de decadência e prescrição serão contados, dispõe sobre as hipóteses de interrupção de prescrição e fixa regras a respeito do reinício de seu curso. Como diz Wagner Balera: ‘será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo’.

Adequada a interpretação encetada pelo ilustre PFN Ronaldo Baptista. Com efeito, o próprio CTN dá azo à possibilidade de lei específica atribuir outro prazo decadencial, como bem percebido na jurisprudência do TRF 1.

Daí que, com as vênias de estilo, as decisões que decretaram as supostas inconstitucionalidades sob exame não merecem a preservação jurisprudencial do Excelso Supremo Tribunal Federal, visto que não houve invasão de competência constitucional privativa da lei complementar a ensejar a repressão judicial concedida.

Como é cediço, os institutos tributários da prescrição e da decadência estão regulados, nos aspectos gerais, no CTN. No caso das contribuições da seguridade social, os aspectos específicos estão disciplinados na mencionada Lei n. 8.212/91, arts. 45 e 46.

Nada obstante a indiscutível natureza tributária das contribuições sociais da seguridade social, nem todos os créditos da seguridade são oriundos das contribuições sociais e, conseqüentemente, não têm natureza tributária.

Eis o disposto no *caput* do art. 195, CF: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, *nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos* da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, *e das seguintes contribuições sociais:[...]”*

A Lei n. 8.212/91 estabelece:

Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I – receitas da União;

II – receitas das contribuições sociais;

III – receitas de outras fontes.

Isso demonstra claramente que nem todos os créditos da seguridade social têm natureza tributária. Portanto, não convém à aplicação radical do CTN e dos mandamentos constitucionais tributários em relação à seguridade social.

Independentemente dessa natureza “a-tributária” de algumas receitas da seguridade, insista-se que as contribuições sociais da seguridade social têm um regime constitucional específico, regulado no art. 195 da CF.

A jurisprudência do Excelso STF acolhe a natureza tributária das contribuições da seguridade social, mas reconhece a especificidade das contribuições da seguridade social, sobretudo no concernente a medidas político-legislativas ensejadoras de “perda” de receita para a seguridade social.

Candentes as palavras do Ministro Sepúlveda Pertence: “*Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade*” (ADI 1.441, Relator Ministro Octávio Gallotti, J. 28.06.1996, DJ 18.10.1996).

A jurisprudência do STF é favorável à seguridade social, haja vista as suas magnas finalidades essenciais: *saúde, previdência e assistência*. O STF reconhece que os valores recolhidos a título da seguridade social não pertencem ao Estado, mas à Sociedade, especialmente as parcelas menos favorecidas.

Isso não significa, por óbvio, que em nome dos setores sociais menos favorecidos o STF atrole mandamentos constitucionais ou legais. Ao contrário, são justamente esses setores que mais necessitam do respeito radical às normas jurídicas. Quem mais necessita de Direito são os destinatários da Seguridade Social.

Nessa senda, os institutos tributários da prescrição e da decadência devem ser compreendidos à luz das especificidades das contribuições sociais da seguridade social.

Os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 não violaram o CTN nem a Constituição Federal. Esses referidos artigos legais devem ser interpretados em consonância com os arts. 97, VI, 150, § 4º, e 173 e 174, CTN.

O referido “*obiter dictum*” do Ministro Carlos Velloso no recordado RE 138.284 deve ser lido de modo adequado, ou seja: *assim como as demais espécies tributárias, as contribuições sociais também estão sujeitas aos prazos dos arts. 173 e 174 do CTN, salvo o disposto nos arts. 97, VI e 150, § 4º, do mesmo CTN*.

A base de validade normativa dos objurgados arts. 45 e 46, Lei 8.212/91, está, repita-se, no próprio CTN (arts. 97, VI, e 150, § 4º).

A mesma linha de raciocínio aplica-se à controvérsia do art. 5º, parágrafo único, DL 1.569/77, em face do art. 18, § 2º, da Constituição de 1967/69.

Com efeito, a possibilidade de suspensão dos prazos decadenciais ou prescricionais não reclamavam – como ainda não reclamam – a edição de lei complementar.

Cuidando de uma situação similar (art. 40, Lei 6.830/80; LEF – Lei de Execuções Fiscais), o STF, no RE 106.217 (Relator Ministro Octávio Gallotti, J. 08.08.1986, DJ 12.09.1986) decidiu que o mencionado art. 40 da LEF não violava o art. 174 do CTN. Prescreve o referido art. 40 da LEF: “*O juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrado bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não ocorrerá o prazo de prescrição*”.

Eis a ementa do aludido acórdão do RE 106.217:

EXECUÇÃO FISCAL. A INTERPRETAÇÃO DADA, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, AO ART. 40 DA LEI N. 6.830-80, RECUSANDO A SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO POR TEMPO INDEFINIDO, E A ÚNICA SUSCEPTIVEL DE TORNÁ-LO COMPATIVEL COM A NARMA DO ART. 174, PARAGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, A CUJAS DISPOSIÇÕES GERAIS E RECONHECIDA A HIERARQUIA DE LEI COMPLEMENTAR.

O magistério doutrinário de Humberto Theodoro Jr. (*Lei de Execuções Fiscais*, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 51) reverbera esse entendimento jurisprudencial:

Vozes abalizadas, entre os tributaristas, têm se erguido contra a regra em questão, argüindo-lhe inconstitucionalidade, por conflitar com o Código Tributário Nacional, onde não se prevê semelhante causa interruptiva de prescrição. Não me parece acolhível tal censura. Se é certo que a prescrição, em si mesma, é mais uma figura de direito material do que processual, a forma de interrompê-la, na pendência do processo, é questão que se comporta perfeitamente entre as regras ou normas de direito processual civil, cujo tratamento legislativo incumbe ao legislador federal ordinário. *Não se trata, portanto, de assunto privativo de lei complementar sobre normas gerais de direito tributário*.

Ou seja, assim como o art. 40 da LEF é válido normativamente, porquanto desnecessária a edição de lei complementar, por não ser competência privativa desse instrumento legislativo, o art. 5º, parágrafo único, DL 1.569/77, também é válido normativamente, pelos mesmos fundamentos jurídicos.

VI. CONCLUSÕES

1ª A lei ordinária é competente para regular especificamente os prazos prescricionais ou decadenciais, e para regular a possibilidade de suspensão desses mencionados institutos tributários.

2ª Quando o legislador constituinte diz que compete ao legislador complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária está dizendo que a norma terá aplicação e validade para os três Entes da Federação (União, Estados e Municípios). Nesse caso, geral significa nacional.

3ª A norma geral deve disciplinar conceitualmente os institutos tributários, de modo a servir perfeitamente a todas as “Pessoas Políticas”. A norma geral não deve descer a minúcias. Isso é da norma específica. A norma específica diz respeito apenas a cada Ente federativo e pode ser regulada por lei ordinária.

4ª A norma geral incide nacionalmente disciplinando conceitualmente os institutos tributários e é veiculada por lei complementar. A norma específica incide localizadamente disciplinando minuciosamente os institutos tributários e pode ser veiculada por lei ordinária.

5ª Não teria sentido a lei complementar (CTN) dizer que compete a ela – lei complementar – estabelecer o aludido rol de atribuições legais. É evidente que a lei referida no caput do referido art. 97 só pode ser a lei ordinária.

6ª Prescrição e decadência, segundo o CTN, art. 156, V, são hipóteses de extinção do crédito tributário. A regulação geral desses mencionados institutos tributários está contida nos arts. 173 e 174 do CTN. Nada obstante, não há vedação à regulação específica mediante lei ordinária.

7ª A adequada interpretação da alínea “b” do inciso III do art. 146, CF, conduz ao entendimento de que compete à lei complementar estabelecer a regulação geral sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. A regulação específica de cada um desses referidos institutos compete à lei ordinária.

8ª Se acaso vingar o entendimento sufragado de que a lei complementar esgota as referidas matérias, toda a legislação ordinária (federal, estadual e municipal) que discipline especificamente os institutos da obrigação, do lançamento, do crédito, da prescrição e da decadência, seria inconstitucional, por invasão à reserva constitucional da lei complementar.

9ª Nem todos os créditos da seguridade social têm natureza tributária. Portanto, não convém à aplicação radical do CTN e dos mandamentos constitucionais tributários em relação à seguridade social.

10ª Independentemente dessa natureza “a-tributária” de algumas receitas da seguridade, insista-se que as contribuições sociais da seguridade social têm um regime constitucional específico, regulado no art. 195 da CF.

11ª A jurisprudência do Excelso STF acolhe a natureza tributária das contribuições da seguridade social, mas reconhece a especificidade das contribuições da seguridade social, sobretudo no concernente a medidas político-legislativas ensejadoras de “perda” de receita para a seguridade social.

12ª Os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 não violaram o CTN nem a Constituição Federal. Esses referidos artigos legais devem ser interpretados em consonância com os arts. 97, VI, 150, § 4º, e 173 e 174, CTN.

13ª Assim como as demais espécies tributárias, as contribuições sociais também estão sujeitas aos prazos dos arts. 173 e 174 do CTN, salvo o disposto nos arts. 97, VI, e 150, § 4º, do mesmo CTN.

14ª A possibilidade de suspensão dos prazos decadenciais ou prescricionais não reclamavam – como ainda não reclamam – a edição de lei complementar.

15ª Assim como o art. 40 da LEF é válido normativamente, porquanto desnecessária a edição de lei complementar, por não ser competência privativa desse instrumento legislativo, o art. 5º, parágrafo único, DL 1.569/77, também é válido normativamente, pelos mesmos fundamentos jurídicos.

VII. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante todo o exposto, a Fazenda Nacional pugna pelo reconhecimento da constitucionalidade dos arts. 45 e 46, Lei 8.212/91, e art. 5º, parágrafo único, DL 1.569/77.

AÇÃO CIVIL PÚBLICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A ILEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 576.155

Ação Civil Pública. Ministério Público. Matéria Tributária. Art. 1º, parágrafo único, da Lei 7.347/85.

Não tem o Ministério Público legitimação para o ajuizamento de ação civil pública em matéria tributária.

As relações tributárias não se confundem com as relações consumeristas ou de proteção de direitos coletivos e de interesses difusos ou sociais e individuais indisponíveis.

Utilização da ação civil pública para conseguir, por via oblíqua, provimento jurisdicional inerente à ação direta de inconstitucionalidade.

Precedentes do STF: RREE 213.631, 195.056 e 196.184; Reclamação 1.017.

I. OBJETO E OBJETIVO DO PRESENTE MEMORIAL

O presente memorial tem como objeto *acórdão* emanado do Egrégio Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios que *decretou a ilegitimidade do Ministério Público para ajuizar ação civil pública em matéria tributária.*

O aludido *decisum* tem ementa vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TERMO DE ACORDO DE REGIME ESPECIAL. TARE. ILEGITIMIDADE ATIVA DO MINISTÉRIO PÚBLICO. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

Reconhece-se a ilegitimidade do Ministério Público para ajuizar ação civil pública em matéria tributária, ante a vedação expressa do artigo 1º, parágrafo único, da Lei 7.347/85. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

Nada obstante o acerto do acórdão suso transcrito, o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios aviou o presente recurso extraordinário, alegando a violação do art. 129, III e IX, CF, porquanto, ao entendimento daquele órgão ministerial, não se trata de ação civil pública em defesa de direitos ou interesses de contribuintes, mas de ação civil pública em defesa do patrimônio público e do sistema tributário.

Dada a relevância do tema e a sua repercussão para o Fisco brasileiro de decisão emanada da Suprema Corte, a Fazenda Nacional objetiva demonstrar, com a devida vênia, *a ilegitimidade do Ministério Público para o ajuizamento de ação civil pública em matéria tributária e a inadequação do manejo de ação civil pública que visa provimento jurisdicional inerente à ação direta de inconstitucionalidade.*

II. A ILEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA O AJUIZAMENTO DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é aturada no sentido do descabimento de ação civil pública manejada pelo Ministério Público em matéria tributária. De efeito, essa Suprema Corte entende inadequadas ações coletivas em matéria tributária. A saber: *RREE 195.056, 216.631 e 196.184.*

As ementas dos acórdãos dos referidos precedentes merecem transcrição:

RE 195.056 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, Plenário, J. 09.12.1999):

CONSTITUCIONAL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPOSTOS: IPTU. MINISTÉRIO PÚBLICO: LEGITIMIDADE. Lei 7.374, de 1985, art. 1º, II, e art. 21, com a redação do art. 117 da Lei 8.078, de 1990 (Código do Consumidor); Lei 8.625, de 1993, art. 25. C.F., artigos 127 e 129, III.

– A ação civil pública presta-se a defesa de direitos individuais homogêneos, legitimado o Ministério Público para aforá-la, quando os titulares daqueles interesses ou direitos estiverem na situação ou na condição de consumidores, ou quando houver uma relação de consumo. Lei 7.374/85, art. 1º, II, e art. 21, com a redação do art. 117 da Lei 8.078/90 (Código do Consumidor); Lei 8.625, de 1993, art. 25.

II. – Certos direitos individuais homogêneos podem ser classificados como interesses ou direitos coletivos, ou identificar-se com interesses sociais e individuais indisponíveis. Nesses casos, a ação civil pública presta-se a defesa dos mesmos, legitimado o Ministério Público para a causa. C.F., art. 127, caput, e art. 129, III.

III. – O Ministério Público não tem legitimidade para aforar ação civil pública para o fim de impugnar a cobrança e pleitear a restituição de imposto – no caso o IPTU – pago indevidamente, nem essa ação seria cabível, dado que, tratando-se de tributos, não há, entre o sujeito ativo (poder público) e o sujeito passivo (contribuinte) uma relação de consumo (Lei 7.374/85, art. 1º, II, art. 21, redação do art. 117 da Lei 8.078/90 (Código do Consumidor); Lei 8.625/93, art. 25, IV; C.F., art. 129, III), nem seria possível identificar o direito do contribuinte com “interesses sociais e individuais indisponíveis.” (C.F., art. 127, caput).

IV. – R.E. não conhecido.

RE 216.631 (Relator Ministro ILMAR GALVÃO, Plenário, J. 09.12.1999):

MINISTÉRIO PÚBLICO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE RIO NOVO-MG. EXIGIBILIDADE IMPUGNADA POR MEIO DE AÇÃO PÚBLICA, SOB ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELO SEU NÃO-CABIMENTO, SOB INVOCAÇÃO DOS ARTS. 102, I, a, E 125, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO.

Ausência de legitimação do Ministério Público para ações da espécie, por não configurada, no caso, a hipótese de interesses difusos, como tais considerados os pertencentes concomitantemente a todos e a cada um dos membros da sociedade, como um bem não individualizável ou divisível, mas, ao revés, interesses de grupo ou classe de pessoas, sujeitos passivos de uma exigência tributária cuja impugnação, por isso, só pode ser promovida por eles próprios, de forma individual ou coletiva.

Recurso não conhecido.

RE 196.184 (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, 1ª Turma, J. 27.10.2004):

CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DE PARTIDO POLÍTICO. IMPUGNAÇÃO DE EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA. IPTU.

1. Uma exigência tributária configura interesse de grupo ou classe de pessoas, só podendo ser impugnada por eles próprios, de forma individual ou coletiva. Precedente: RE nº 213.631, rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 07/04/2000.

2. O partido político não está, pois, autorizado a valer-se do mandado de segurança coletivo para, substituindo todos os cidadãos na defesa de interesses individuais, impugnar majoração de tributo.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

A jurisprudência dessa Augusta Corte firmou-se no sentido de que as relações tributárias não se equiparam às relações consumeristas, porquanto o direito tributário não empolga direitos coletivos ou interesses difusos que não possam ser individualizados e encartados na categoria de direitos indisponíveis.

Côscio dessa perspectiva jurisprudencial do STF, o eminente Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em sua manifestação favorável ao reconhecimento da repercussão geral no presente feito, ressaltou que não se cuida de ação civil pública proposta em favor de um grupo ou de uma classe de contribuintes, visando questionar a validade de um tributo.

A despeito dessa manifestação prévia, a Fazenda Nacional entende, com a devida vênia, à luz do acórdão recorrido, que o tema submetido à apreciação desse Excelso Pretório circunscreve-se à possibilidade de o Ministério Público ajuizar ação civil pública em matéria tributária.

Conquanto alegue a proteção do patrimônio público e da ordem econômica, o Ministério Público do DF confessa a pretensão de salvaguardar o sistema ou a ordem tributária do Distrito Federal e ataca o regime tributário especial de apuração do ICMS instituído por essa Unidade da Federação nominado TARE – Termo de Acordo de Regime Especial.

Com efeito, pretende o recorrente (MPDFT) a decretação de inconstitucionalidade das Leis distritais ns. 2.381/99 e 1.254/96, do Decreto distrital n. 20.322/99 e da Portaria n. 293/99 da Secretaria de Fazenda do DF, que deram suporte ao TARE n. 05/2004 assinado entre o Distrito Federal e a empresa contribuinte (recorrida).

Para esse mister, o MPDFT pretendeu afastar a natureza tributária da discussão sob color de cuidar-se de proteção ao patrimônio público e à ordem econômica e tributária.

Sem adentrar no mérito acerca da validade do referido TARE e das normas distritais objurgadas, a Fazenda Nacional defende ser inaceitável a intervenção do *Parquet* em discussões fiscais sob o fundamento da defesa do patrimônio público ou da ordem econômica e tributária.

Regimes tributários nascem de escolhas políticas da Administração Pública. O alcance financeiro dessas escolhas políticas fiscais depende de uma série complexa de fatores que não podem ser perspectivados isoladamente, mas em seu conjunto e ao longo de um período de tempo que se verifique o acerto ou desacerto dessas políticas tributárias.

Com a devida vênia, o ajuizamento de ação civil pública em face da administração tributária ante a instituição de regimes fiscais específicos sob o fundamento de defesa do patrimônio público ou da ordem tributária e econômica desborda dos limites constitucionais de intervenção do Ministério Público em defesa da sociedade.

A defesa do patrimônio público estatal compete à advocacia pública estatal. A defesa do patrimônio público social é do Ministério Público (art. 129, CF).

Discussões empolgando relações tributárias – assinala a jurisprudência do STF – não envolvem patrimônio social, mas patrimônio estatal ou patrimônio dos contribuintes. Essas questões dispensam a intervenção do *Parquet*.

Em verdade, a pretensão do recorrente esbarra no art. 129, IX, CF, que veda ao Ministério Público representação judicial de entidades estatais, visto que seu objetivo é atacar regime tributário que supostamente causa prejuízos aos cofres públicos.

Nesse prisma, *concessa ênia*, não tem cabida enxergar violação ao patrimônio público social ou à ordem tributária, por eventuais invalidades das normas jurídicas ou por supostas perdas de arrecadação. Se assim o for, em praticamente todas as demandas fiscais há a possibilidade de “desfalques” no patrimônio estatal o que reclamaria a intervenção do *Parquet*.

Induvidosamente velar pelo patrimônio estatal não é a missão constitucional do Ministério Público. Essa atribuição compete à advocacia pública estatal, nos termos dos arts. 131 e 132, CF.

Daí que a Fazenda Nacional reivindica a pacífica jurisprudência da Corte contrária ao ajuizamento de ação civil pública em matéria tributária, uma vez que não se está diante de direitos coletivos ou interesses difusos, nem de direitos sociais ou individuais indisponíveis ou que não possam ser individualizados, nem da defesa do patrimônio público social.

III. A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE TRAVESTIDA DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA

Se já não bastasse a remansosa jurisprudência do STF no sentido da ilegitimidade do Ministério Público na propositura de ação civil pública em matéria tributária, força convir que se está diante de ação civil pública que visa provimento jurisdicional inerente à ação direta de inconstitucionalidade.

Ou seja, o *Parquet* distrital deveria ter proposto ação direta de inconstitucionalidade perante o Egrégio Tribunal de Justiça local, ou ter representado ao Procurador-Geral da República para eventual o oferecimento perante o STF.

Comefeito, não se advoga a superada tese da impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade nas ações civis públicas. O que defende é a impossibilidade desse reconhecimento na hipótese de identidade entre o pedido e a causa de pedir, como sucede na presente demanda.

Sem muito esforço, é perceptível que o recorrente objetiva a declaração de inconstitucionalidade da legislação distrital reguladora do TARE. Esse é o verdadeiro pedido e a sua causa de pedir. Essa situação é típica da ação direta de inconstitucionalidade, na qual pedido e causa de pedir se confundem.

Em situação similar, que envolvia ação popular e ação direta de inconstitucionalidade por omissão, o STF, nos autos da *Reclamação n. 1.017* (Relator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, J. 07.04.2005), entendeu configurada a usurpação de sua competência, uma vez que a causa de pedir e o pedido eram próprios da ação direta por omissão. Eis ementa desse acórdão:

Reclamação: usurpação da competência do STF (CF, art. 102, I, l): ação popular que, pela causa de pedir e pelo pedido de provimento mandamental formulado, configura hipótese reservada à ação direta de inconstitucionalidade por omissão de medidas administrativas, de privativa competência originária do Supremo Tribunal: procedência.

Cuidava-se, naquela oportunidade, de decisão liminar em ação popular que determinava aos Chefes dos Poderes da República tomada de providências em relação ao teto constitucional das remunerações públicas, de acordo com a Emenda Constitucional n. 19/98.

Entendeu a Corte que se estava diante de uma ação direta de inconstitucionalidade por omissão revestida de ação popular, porquanto o provimento jurisdicional que se visava, dada a sua causa de pedir e o seu pedido, eram de controle concentrado.

Nessas circunstâncias, a competência concentra-se no STF.

Nesta controvérsia a situação processual é a mesma: o provimento jurisdicional requestado é próprio do controle concentrado (ação direta de inconstitucionalidade) e não do controle difuso (a ação direta e não da ação civil pública), o que exigiria, desde o início, a provocação da jurisdição concentrada da Suprema Corte.

De efeito, pretende o Ministério Público a nulidade do regime tributário TARE ante a suposta inconstitucionalidade da legislação que lhe dá suporte. Indisfarçavelmente não dá para dissociar o pedido (nulidade) da causa de pedir (inconstitucionalidade), visto que a inconstitucionalidade das normas equivale a sua nulidade.

Em síntese, o recorrente pede a nulidade do regime tributário porque as normas tributárias que lhe dão suporte são nulas. Eis a absoluta identidade entre o pedido e a causa de pedir, ínsita nas ações diretas de inconstitucionalidade ou nas ações de controle concentrado.

IV. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, requer a Fazenda Nacional o desprovimento do presente recurso extraordinário, reconhecendo-se a ilegitimidade do Ministério Público para o manejo de ação civil pública em matéria tributária e a inadequação do ajuizamento de ação civil pública para conseguir provimento jurisdicional inerente à ação direta de inconstitucionalidade.

A CSLL NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA PRÓPRIA CSLL: A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 1º, LEI 9.316/96

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO 582.525

CSLL. IRPJ. Constitucionalidade do art. 1º da Lei 9.316/96: validade da inclusão do valor de tributo na base de cálculo de tributo.

A base de cálculo da CSLL e do IRPJ é o lucro ou a renda, que pode ser real, arbitrado ou presumido, nela podendo-se incluir o valor do próprio tributo a ser pago, porquanto esse valor é fruto de uma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica reveladora de um verdadeiro acréscimo patrimonial.

É no arcabouço legislativo do IRPJ e da CSLL que se encontra o significado jurídico de renda (lucro) acolhido pelo STF.

As bases de cálculo dos aludidos tributos, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, reclamam operações jurídico-contábeis de adições e deduções que não violam quaisquer dispositivos constitucionais.

A exclusão do valor de tributo pago na base de cálculo de tributo, por implicar na sua redução quantitativa, pressupõe autorização legal específica, nos termos do art. 150, § 6º, CF.

I. OBJETO E OBJETIVO

O presente memorial tem como objeto acórdão do Egrégio Tribunal Federal da 3ª Região que entendeu *constitucional* a norma emanada do art. 1º da Lei 9.316/96, mantendo hígida a sistemática de tributação da CSLL e do IRPJ no tocante a *valores que não podem ser deduzidos da base de cálculo desses mencionados tributos*.

Objetiva-se demonstrar que o referido art. 1º da Lei 9.316/96 é dispositivo válido, em perfeita harmonia com os preceitos da Constituição e em sintonia com a jurisprudência nacional dominante. Nessa perspectiva, acertada a combatida decisão regional, *data ênia*.

Eis o atacado dispositivo da mencionada Lei 9.316/96:

Art. 1º. O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo.

O objugado acórdão do TRF 3 tem a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. IMPOSSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DA CSLL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.

Impossibilidade da dedução da CSLL na apuração da base de cálculo do IRPJ, dada a legalidade do art. 1º, parágrafo único, da Lei 9.316/96. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

II. Apelação provida.

Nada obstante o acerto dessa decisão e a constitucionalidade do citado artigo 1º, Lei 9.316/96, a Recorrente alega que foram violados os seguintes dispositivos constitucionais e legais: arts. 145, § 1º; 146, III, “a”; 150, III, “a” e 153, III, CF; e arts. 43 e 44 do CTN:

§ 1º do art. 145: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir

efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

[...]

III – cobrar tributos:

em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;

43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fator gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior;

44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Com o devido respeito e consideração às visões dissidentes, a Fazenda Nacional, *à luz da jurisprudência do STF*, fará ver a inexistência das supostas inconstitucionalidades apontadas pelo Recorrente.

II. A BASE DE CÁLCULO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

O *pano-de-fundo* da presente controvérsia é o *tema da inclusão do valor do tributo na base de cálculo de tributo*, que já foi objeto de apreciação dessa Excelsa Corte nos autos do *RE 212.209* (Redator Ministro NELSON JOBIM, J. 23.09.1999, DJ. 14.02.2003), cuja ementa de acórdão está vazado nos seguintes termos:

Constitucional. Tributário. Base de Cálculo do ICMS: *inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somada ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.*

Cuide-se que o tributo objeto do aludido *RE 212.209* é o ICMS. Nada obstante, as *premissas* utilizadas naquele julgamento servem para orientar na solução deste conflito normativo:

A base de cálculo dos tributos e a metodologia de sua determinação, porque constituem elementos de conhecimento indispensáveis para definição do quantum debeat, necessariamente, devem ser estabelecidos por lei, em obediência ao princípio da legalidade.

Naquela oportunidade, reafirmando atávica jurisprudência da Corte, manteve-se o entendimento de que, *no caso do ICMS*, a cobrança incide sobre o *valor da operação*.

A despeito de visitar o ICMS, com suas nuanças, vale transcrever passagem do voto do Ministro ILMAR GALVÃO que vem a cavaleiro:

Em votos anteriores, tenho assinalado que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Não há norma constitucional ou legal que vede a presença, na formação da base de cálculo de qualquer imposto, de parcela resultante do mesmo ou de outro tributo, salvo a exceção, que é a única, do inciso XI do parágrafo 2º do art. 155 da Constituição, onde está disposto que o ICMS não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador de dois impostos.

O Ministro ILMAR GALVÃO usa o argumento insofismável de que não existe vedação constitucional que impeça o legislador de incluir na base de cálculo de um tributo o valor pago a título do mesmo ou de outro tributo.

Ainda no aludido voto do Ministro ILMAR GALVÃO, trecho que analisa a repercussão da tese de que o valor “tributo” não pode compor a base de cálculo de “tributo”:

Na verdade, o preço da mercadoria, que serve de base de cálculo ao ICMS, é formado de uma série de fatores: o custo; as despesas com aluguel, empregados, energia elétrica; o lucro; e, obviamente, o imposto pago anteriormente. O problema, diria que é até de ordem pragmática, em face da dificuldade, quase incontornável, de eliminar-se da base de cálculo de um tributo tudo o que decorreu de tributação.

Feitas as devidas acomodações, porquanto sejam tributos diversos, com origens distintas e especificidades próprias, o *fio-condutor* da decisão do STF no *RE 212.209* é, em essência, o mesmo a ser usado no presente *RE 582.525, concessa ênia*.

Isso porque a base de cálculo do ICMS, reconheceu a Suprema Corte, é, nos termos da Constituição e das leis, o valor da operação, nela *podendo-se* incluir o valor do próprio tributo a ser pago.

A Fazenda Nacional defende que a base de cálculo da CSLL e do IRPJ, nos termos da Constituição e das leis, em particular o indigitado art. 1º da Lei 9.316/96, é o *lucro* ou a *renda*, que pode ser *real*, *arbitrado* ou *presumido*, nela *podendo-se* incluir o valor do próprio tributo a ser pago, porquanto – eis o cerne da defesa fazendária – esse *valor é fruto de uma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, de um verdadeiro acréscimo patrimonial*.

III. A CSLL E O IRPJ NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

As pertinentes discussões em redor da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, bem como dos conceitos de lucro e renda, não são novas Suprema Corte brasileira.

A CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei 7.689/88, com fulcro no art. 195, CF, cuja constitucionalidade foi reconhecida nos *RREE 138.284* (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 01.07.1992, DJ. 28.08.1992) e *146.733* (Relator Ministro MOREIRA ALVES, J. 29.06.1992, DJ. 06.11.1992).

A base de cálculo da CSLL é o lucro da pessoa jurídica, como prescrito na Constituição e na Lei n. 7.689/88. Esse lucro é apurado antes da provisão do imposto de renda, como reconhecido nos aludidos *RREE 138.284* e *146.733*, daí que inconsistente a inquinada violação ao art. 146, III, a, CF.

Sobre essa “identidade” de base de cálculo e de técnica de apuração entre a CSLL e o IRPJ, o entendimento manifestado pelo Ministro ILMAR GALVÃO, no *RE 146.733*:

Irrelevante, igualmente, para tanto, a circunstância de a sua cobrança e fiscalização serem realizadas pelos agentes encarregados do Imposto de Renda. Está mais do que claro que a lei não quis transferir para a ‘caixa única’ do Tesouro Nacional o produto da arrecadação da contribuição social, ao incumbir a Receita Federal de administrar e fiscalizar o tributo. O que, razoavelmente, se deve entender é que cabe aos agentes da Receita Federal disciplinar e realizar os lançamentos pertinentes, fiscalizando as empresas, a fim de evitar sonegações e retardamentos nos recolhimentos. Enfim, obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, já que têm eles, praticamente, fonte de referência comum, seja, o balanço anual das empresas. A Constituição não veda essa providência posta em prática no prol do interesse público.

Nessa senda, o lucro base de cálculo da CSLL é a renda da pessoa jurídica base de cálculo do IRPJ, com as particulares especificidades.

Nessa linha, é imperioso recordar o magistério jurisprudencial do STF acerca da renda (lucro) para efeitos tributários.

De efeito, no *RE 201.465* (Redator Ministro NELSON JOBIM, J. 02.05.2002, DJ. 17.10.2003), o Tribunal entendeu que o conceito de renda, para efeitos tributários, é eminentemente legal. Segundo o Ministro NELSON JOBIM, “*o conceito de lucro real tributável é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa*”.

No *RE 200.844* (Relator Ministro CELSO DE MELLO, J. 25.06.2002, DJ. 16.08.2002), a Suprema Corte reafirmou o decidido no aludido *RE 201.465*, quanto ao conceito de renda (lucro). Eis elucidativa passagem do voto do Ministro CELSO DE MELLO:

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a ratio subjacente ao art. 3º, n. I, da Lei n. 8.200/91, cuja eficácia veio a ser revigorada pela Lei n. 8.682/93 (art. 11), e ao manifestar-se a respeito do benefício em referência, cuja outorga foi motivada, unicamente, por razões de política legislativa, deixou assentado, no tema (a) que o diferimento previsto na regra legal mencionada – que traduz mero “favor legis” – não consubstancia hipótese configuradora de empréstimo compulsório, rejeitando, por incabível, a incidência do disposto no art. 148, caput, da Constituição e (b) *que o conceito normativo de renda (e de lucro real) representa noção revestida de caráter simplesmente legal, cabendo, ao legislador comum, definir-lhe o conteúdo e delinear-lhe o sentido, desde que observados – como no caso o foram – critérios de razoabilidade, em estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade*.

Nessa perspectiva, é no arcabouço legislativo do IRPJ e da CSLL que se encontra o significado jurídico de renda (lucro) acolhido pelo STF, e que tem servido como base de cálculo para os cogitados tributos, tendo, em essência, a idéia de que “*renda pressupõe acréscimo patrimonial ou a disponibilidade jurídica ou econômica*”, que pode ser *real*, *arbitrado* ou *presumido*.

Dessa sorte, o lucro (renda) tributável surge de um plexo normativo que envolve aspectos contábeis, comerciais e fiscais, com adições, deduções ou compensações, com a observância da legislação, que informará de modo sistemático e metodológico quais valores poderão ser adicionados ou excluídos ou compensados.

Em suma, sem prejuízo da idéia de lucro (renda) como acréscimo patrimonial ou da aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, a tributação desse lucro envolve complexas operações reguladas por normas *infraconstitucionais*, mas nem por isso inconstitucionais.

Partindo do pressuposto de que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido, antes da provisão do IRPJ, convém buscar na legislação desse imposto federal, o significado de *lucro líquido*.

Para os propósitos imediatos, serve o contido no art. 248 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto 3.000/99):

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Veja-se que para construir o *lucro líquido* se faz necessário o *lucro operacional*, enunciado no art. 277 do referido RIR:

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

Parágrafo único. A escrituração do contribuinte, cujas atividades compreendam a venda de bens ou serviços, deve discriminar o lucro bruto, as despesas operacionais e os demais resultados operacionais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11, § 1º).

Além do *lucro operacional*, na construção do *lucro líquido*, os *resultados não operacionais* os quais se referem a transações com bens do ativo permanente (arts. 418 e 445 do RIR), ou seja o conjunto de bens ou direitos, estáveis, destinados ao normal funcionamento da empresa, bem como os direitos exercidos com essa finalidade.

A Lei 6.404/76 divide o ativo permanente em investimentos, imobilizado, intangível e diferido (art. 178, § 1º, “c”). O art. 179 classifica as contas do ativo permanente da seguinte maneira:

III – em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

E, se não bastassem o *lucro operacional* e os *resultados não-operacionais* (a envolver o *ativo permanente*), há as participações, tudo em observância da legislação comercial.

Daí que, *concessa ênia*, as bases de cálculo, tanto da CSLL, quanto do IRPJ, dada a complexidade desses tributos, e em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, reclamam operações jurídico-contábeis de adições e deduções que não violam quaisquer dispositivos constitucionais.

IV. O ART. 1º DA LEI 9.316/96: NORMA JURÍDICA VÁLIDA

Nesse complexo quadro normativo surgiu a combatida norma dimanada do art. 1º da Lei 9.316/96. A inovação legislativa contida na objurgada norma, ao vedar a dedução do valor do tributo pago na base de cálculo do próprio tributo ou outro tributo, como sobejamente demonstrado, não é tão nova assim, nem encontra qualquer óbice no texto constitucional.

O aludido art. 1º obstou que *lucro* ou *renda* (acréscimo patrimonial) fossem eximidos da incidência de tributos que têm essas grandezas como bases de cálculo, isso porque o *valor* pago a título de CSLL é retirado de sua *disponibilidade jurídica ou econômica* (lucro ou renda).

Essa quantia não é, como defende o Recorrente, grandeza econômica autônoma, mas parcela de seu próprio lucro ou rendimento que lhe é disponível. Tampouco é o pagamento da CSLL (ou de qualquer outro tributo) despesa operacional, como defende o Contribuinte.

Com efeito, *são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora* (art. 299, RIR; e Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

O recolhimento de tributos, com a devida vênua, não faz parte das despesas operacionais dedutíveis, como defende a Recorrente, mas é obrigação legal imposta a todos os contribuintes (art. 3º, CTN).

Eis a razão jurídico-contábil para não se permitir a exclusão do valor da CSLL e do IRPJ na base de cálculo desses referidos tributos, ou de quaisquer outras obrigações legais, salvo expressa disposição legal em contrário.

Ou seja, à luz do texto constitucional, da legislação infraconstitucional e da jurisprudência dominante, a exclusão do valor de tributo pago na base de cálculo do próprio ou de outro tributo, por implicar na sua redução quantitativa, reclama autorização legal específica, conforme dispõe o art. 150, § 6º, CF.

V. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional requer o reconhecimento da validade da técnica tributária que permite a inclusão do valor de tributo na base de cálculo de tributo.

Por consequência, que seja decretada a constitucionalidade da norma dimanada do art. 1º da Lei 9.316/96.

E, por fim, a Fazenda Nacional postula pelo desprovemento do recurso extraordinário, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

O PIS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

PETIÇÃO DE RECONHECIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 596.734

PIS – Instituições Financeiras – Fundo Social de Emergência – Emenda Constitucional de Revisão n. 1/94 – Emendas Constitucionais 10/96 e 17/97 – Medida Provisória 517/94 e reedições – Lei 9.701/98.

A FAZENDA NACIONAL, por seus Procuradores, vem a presença de Vossa Excelência, pedir que seja submetido ao Plenário da Corte o exame da “*repercussão geral*” da controvérsia contida nos presentes autos, pelos fatos e fundamentos a seguir delineados.

A controvérsia contida nos presentes autos – e em vários outros processos – consiste em saber se as *receitas financeiras estão incluídas na receita bruta operacional das instituições financeiras?*

A questão gira em redor da incidência do PIS sobre a receita bruta operacional da recorrida (*instituição financeira*), com a inclusão das suas receitas financeiras na base de cálculo desse tributo.

A Fazenda Nacional entende, com espeque no magistério dessa Suprema Corte, que a *receita bruta operacional é a decorrente dos ingressos oriundos das atividades empresariais típicas, habituais e regulares das pessoas jurídicas*.

Em 1º.12.2009, a colenda 2ª Turma desse Augusto Tribunal iniciou o julgamento dos *RREE 346.983 e 525.874* (relatoria Ministro Cezar Peluso), que têm esse tema como objeto de análise.

Após o voto do eminente Relator, dando provimento aos recursos extraordinários interpostos pela Fazenda Nacional, Vossa Excelência, Ministro Eros Grau, pediu vista dos autos para melhor exame.

Nada obstante o seu pedido de vista, a Fazenda Nacional, com a devida vênia, vem instar Vossa Excelência de que o referido *RE 596.734*, cuja relatoria é de Vossa Excelência, tem aptidão para ser submetido ao procedimento de “*repercussão geral*” o que possibilitaria ao Plenário da Corte a apreciação de tema de grande relevância jurídica, econômica e social.

É fora de toda a dúvida os benefícios processuais advindos do reconhecimento da mencionada “*repercussão geral*” e da apreciação do feito pelo Plenário da Corte, pois haveria a completa pacificação do tema.

Ademais, em favor do reconhecimento da “*repercussão geral*” do presente *RE 596.734*, gize-se que foi interposto com arrimo na alínea “b” do permissivo constitucional (art. 102, III, “b”, CF), em face de acórdão oriundo do egrégio Tribunal Federal da 3ª Região que estribou-se em acórdão de sua Corte Especial que, em arguição de inconstitucionalidade, *decretou a inconstitucionalidade do art. 1º da Medida Provisória 517/94*.

Com efeito, segundo a egrégia Corte Especial do TRF 3 as receitas financeiras não compõem a receita bruta operacional das instituições financeiras, portanto, não poderiam compor a base de cálculo de incidência da contribuição social do PIS, nos termos em que propostos no art. 72, V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, por força da Emenda Constitucional de Revisão n. 1/94, prorrogada pelas Emendas Constitucionais 10/96 e 17/97.

Nas hipóteses de recurso extraordinário interposto com esteio na alínea “b”, o Tribunal tem admitido uma presunção de repercussão geral, pois na medida em que houve a decretação de inconstitucionalidade de um provimento normativo cometida por um Tribunal, isso, por si só, já é suficiente e bastante para atrair a competência do Supremo Tribunal Federal.

No presente caso, para os Estados de São Paulo e do Mato Grosso do Sul não têm validade o referido dispositivo julgado inconstitucional.

Instala-se uma indesejada situação de insegurança e desigualdade.

Com efeito, entende a Fazenda Nacional que uma das excelsas missões do Supremo Tribunal Federal é a pacificação acerca das interpretações divergentes dos Tribunais pátrios acerca da Constituição Federal.

Essa mencionada atribuição está em consonância com os postulados constitucionais da igualdade e da segurança jurídica.

Em termos da igualdade significa dizer que somente uma só interpretação vinculante da Constituição é válida. A rigor, aquela que é definitivamente estabelecida por essa Suprema Corte, em homenagem ao regime democrático, republicano e federativo.

Em termos de segurança jurídica significa dizer que a previsibilidade, a certeza e a calculabilidade normativa, ínsitas ao moderno Estado de Direito fazem parte da realidade social neste País, pois o Poder Judiciário, uno e nacional, entrega, definitivamente, a mesma prestação para toda a sociedade.

Como é cediço, eis as missões constitucionais do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores: viabilizar a igualdade e a segurança do ordenamento jurídico normativo.

Nessas situações de decretação de inconstitucionalidade, vale registrar importante passagem de pronunciamento do eminente Ministro Marco Aurélio favorável ao reconhecimento da repercussão geral nos autos do *RE 567.932*:

2. Está-se diante de questão a revelar, realmente, a repercussão geral. Para assentá-la, na minha óptica, nem se mostraria necessária a veiculação da matéria em inúmeros conflitos de interesse sob a apreciação do Judiciário. Suficiente seria o fato de a Corte de origem haver declarado a inconstitucionalidade de lei federal a versar tema tributário, sendo protocolado o extraordinário com base na alínea “b” do inciso III do artigo 102 da Carta da República. Cumpre ao Supremo elucidar, no caso, a exigência ou não de lei complementar.

A eminente Ministra Cármen Lúcia parteja de igual perspectiva, conforme se extrai de sua manifestação no reconhecimento da repercussão geral nos autos do *RE 559.943*:

6. De se acrescentar, ainda, haver repercussão geral da matéria sob o ponto de vista jurídico. Tanto se evidencia quando uma lei tem a sua presunção de constitucionalidade questionada, fundamentadamente, em juízo, e, principalmente, quando se tem a acolhida da alegação de contrariedade ao texto da Constituição da República por algum ou alguns órgãos do Poder Judiciário.

Certo. As controvérsias judiciais concernentes ao PIS da recorrida (*instituição financeira*) no regime jurídico do Fundo Social de Emergência – FSE, instituído pela Emenda Constitucional de Revisão n. 1/94, decorrem da suposta inconstitucionalidade da Medida Provisória n. 517, de 31.5.1994, e suas reedições, até culminar na sua conversão na Lei n. 9.701, de 17.11.1998.

Cuide-se que o mencionado FSE instituído pela ECR 1/94 foi prorrogado pelas Emendas Constitucionais 10/96 e 17/97, sob o título de Fundo de Estabilização Fiscal – FEF.

Como mencionado, o julgamento do tema teve início com os referidos *RREE 346.983 e 525.874*, que encontra-se suspenso por força de pedido de vista de Vossa Excelência.

A Fazenda Nacional, com a devida vênia, roga, vez mais, a Vossa Excelência que submeta o presente feito ao exame do reconhecimento de sua repercussão geral, ante tudo quanto tem sido exposto.

No mérito da questão jurídica, a Fazenda Nacional, com a devida vênia, defende a constitucionalidade da MP 517/94 e reedições, bem como a *validade da inclusão das receitas financeiras na receita bruta operacional das instituições financeiras, sujeitas à incidência do PIS, nos termos em que estabelecidos pelo art. 72, V, ADCT (ECR 1/94 – FSE)*.

Por essa razão, a Fazenda Nacional defende o provimento do presente recurso extraordinário interposto em face de acórdão da Corte Especial do Tribunal Federal da 3ª Região que, por maioria, acolheu a Arguição de Inconstitucionalidade suscitada nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 95.03.052376-1 (Relatora Juíza Lúcia Vale Figueiredo, J. 12.9.1996, DJ. 18.2.1997), cuja ementa está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTARIO. CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL. PIS. EMENDA DE REVISÃO DE N. 1/94. ART. 72, V, DO ADCT. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. NORMA DE CONDUTA, PORTANTO DE APLICAÇÃO IMEDIATA. DEFINIÇÃO NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DO QUE SEJA RECEITA BRUTA OPERACIONAL. MODIFICAÇÃO PELO ART. 1º, DA MEDIDA PROVISÓRIA N. 517/94 E REEDIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA PELO ORGÃO ESPECIAL.

I – A Emenda Constitucional de Revisão n. 1 de março de 1994, incorporou o PIS ao Fundo Social de Emergência, a teor do Art. 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com sua base de cálculo e alíquotas previamente estabelecidas.

II – A base de cálculo do tributo, tal seja, a receita bruta operacional, já estava definida na legislação do imposto de renda (art. 44 da Lei n. 4506/64; art. 12 do Decreto-Lei 1598/77 e 226 do Decreto n. 1041/94) e, dessa forma, foi recebida pela Emenda de Revisão n. 1/94.

III – A norma do artigo 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é entendida como regra de aplicação imediata, direta e integral, independentemente de qualquer outra legislação.

IV – Dessemelhança entre os conceitos de receita operacional e receita bruta operacional, estando o segundo compreendido no primeiro, que é bem mais amplo. Logo, aceitar-se o termo receita operacional bruta implica violar o texto constitucional por ampliação indevida da base de cálculo.

V – O artigo 72, inciso V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao adotar a receita bruta operacional como base de cálculo do PIS, vedou a lei incluir ou reduzir qualquer parcela integrante de sua definição (art. 44, da Lei n. 4.506/64). Logo, os resultados financeiros não compõem a receita bruta operacional.

VI – Impossibilidade de alteração da legislação vigente à época por norma infraconstitucional, maiormente quando há vedação expressa de utilização da medida provisória.

VII – Acolhida a arguição de inconstitucionalidade do artigo 1º, da Medida Provisória n. 517/94 e suas reedições.

Consta no voto da ilustre e saudosa relatora Juíza Lúcia Figueiredo manifestação da auditoria independente Arthur Andersen revelador do real motivo da presente demanda: *a exclusão das receitas financeiras da base de cálculo do PIS devido por instituições financeiras. A base de cálculo do PIS é a sua receita bruta operacional da pessoa jurídica.*

Eis o mencionado trecho extraído do “parecer” da referida auditoria:

[...]

Admitindo-se a hipótese aventada (inclusão dos ingressos financeiros brutos na ‘receita bruta operacional’), e não havendo previsão para se proceder às exclusões ou deduções previstas nas MP’s referidas, notadamente no que tange a se poder deduzir as despesas de captação, a base de cálculo da contribuição ao PIS seria de tal forma ampliada que elevaria a carga tributária relativa ao PIS a patamares bastante elevados, que efetivamente poderiam superar mesmo os montantes devidos a título de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o lucro, inviabilizando eventualmente a atividade social.”

Contra o aludido acórdão, como já assinalado, foi interposto o presente recurso extraordinário no qual se pugna pela higidez constitucional da MP 517/94 e suas reedições, *no sentido do reconhecimento das receitas financeiras como receita bruta operacional de instituição financeira, em atendimento à finalidade colimada com a instituição do cogitado Fundo Social de Emergência, instituído pela ECR 1/94.*

Eis os pertinentes enunciados da Emenda Constitucional de Revisão n. 1/94:

Art. 1º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...].

III – a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

[...]

V – a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

Art. 73. Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição.

A razão de ser da instituição do FSE, pelo legislador constituinte derivado, foi o aumento da arrecadação tributária com vistas ao indispensável saneamento financeiro da administração pública federal. *Portanto, o ponto de partida para uma adequada interpretação do problema tem essa premissa: incremento da receita fiscal para viabilizar a execução das políticas sociais do Estado brasileiro* (art. 71, ADCT).

Para concretizar esse objetivo, dentre outras ações, o constituinte derivado modificou a sistemática de recolhimento do PIS de instituição financeira, e passou a exigí-lo à alíquota de 0,75% sobre a sua receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto de renda (Art. 72, V, ADCT).

Os elencados contribuintes do PIS estão arrolados no citado § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, cujo enunciado, àquela época, tinha o seguinte teor:

1º. No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

A malsinada MP 517/94, decretada inconstitucional pelo Egrégio TRF 3, tinha a seguinte redação:

Art. 1º Para efeito exclusivo de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, vedada a aplicação das disposições previstas na Lei nº 8.398, de 7 de janeiro de 1992, e nos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 29 de junho de 1988 e 21 de julho de 1988, respectivamente, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, as seguintes exclusões da receita bruta operacional:

I – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas.

II – valores correspondentes a diferenças positivas:

a) entre o valor de mercado e o custo de aquisição corrigido monetariamente, no caso de ouro, ativo financeiro, em poder do contribuinte;

b) decorrentes de variações nos ativos objetos dos contratos, no caso de operações de swap ainda não liquidadas.

III – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas de captação;

b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do exterior;

- c) despesas de cessão de créditos com coobrigação;
- d) despesas de câmbio;
- e) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
- f) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional.

IV – no caso de empresas de seguros privados;

- a) cosseguro e resseguro cedidos;
- b) valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios;
- c) parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- d) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.

V – no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas;

- a) parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.

VI – no caso de empresas de capitalização:

- a) parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.

§ 1º Consideram-se despesas ou encargos, para fins do disposto neste artigo, a variação monetária ou cambial, vedada a dedução de juros incorridos, de prejuízos e de qualquer despesa administrativa.

§ 2º A correção monetária do imobilizado de arrendamento mercantil e do ouro, ativo financeiro, será deduzida do valor das despesas e encargos de que tratam as alíneas a a d do inciso III.

§ 3º No caso das empresas de arrendamento mercantil, a dedução de que trata o parágrafo anterior é limitada pela relação entre os recursos que deram origem às deduções de que tratam as alíneas a a c do inciso III e o imobilizado de arrendamento mercantil.

§ 4º Nas operações realizadas em mercados futuros, sujeitos a ajustes diários, a base de cálculo da contribuição ao PIS é o resultado positivo dos ajustes ocorridos no mês.

§ 5º As exclusões e deduções previstas neste artigo restringem-se a operações autorizadas às empresas ou entidades nele referidas, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente.

Art. 2º Aplica-se o disposto no artigo anterior às pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, obrigadas à contribuição de que trata a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Art. 3º Esta medida provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de junho de 1994.

Art. 4º Ficam revogados o art. 5º da Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, e a alínea a do § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.445, de 1988, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 1988.” – negritamos.

Após inúmeras reedições, houve a conversão das multimencionadas medidas provisórias na Lei n. 9.701/98, cuja redação originária estava vazada nos seguintes termos:

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

I – reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

II – valores correspondentes a diferenças positivas decorrentes de variações nos ativos objetos dos contratos, no caso de operações de “swap” ainda não liquidadas;

III – no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

- a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;
- b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;
- c) despesas de câmbio;
- d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
- e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

IV – no caso de empresas de seguros privados:

- a) cosseguro e resseguro cedidos;
- b) valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas;
- c) a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

V – no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas, a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

VI – no caso de empresas de capitalização, a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

§ 1º É vedada a dedução de prejuízos, de despesas incorridas na cessão de créditos e de qualquer despesa administrativa.

§ 2º Nas operações realizadas em mercados futuros, sujeitos a ajustes diários, a base de cálculo da contribuição para o PIS é o resultado positivo dos ajustes ocorridos no mês.

§ 3º As exclusões e deduções previstas neste artigo restringem-se a operações autorizadas às empresas ou entidades nele referidas, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente.

Art. 2º A contribuição de que trata esta Lei será calculada mediante a aplicação da alíquota de zero vírgula setenta e cinco por cento sobre a base de cálculo apurada nos termos deste ato.

Art. 3º As contribuições devidas pelas empresas públicas e sociedades de economia mista referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, serão calculadas e pagas segundo o disposto nesta Lei.

Art. 4º O pagamento da contribuição apurada de acordo com esta Lei deverá ser efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

[...]

Art. 6º Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.674-56, de 25 de setembro de 1998.

Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 8º Ficam revogados o art. 5º da Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, e os arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.398, de 7 de janeiro de 1992.”

Em síntese, as instituições financeiras alegam que as referidas medidas provisórias alargaram, indevidamente, a base de cálculo do PIS a ser recolhido por essas pessoas jurídicas, desbordando do limite estabelecido pelo art. 72, V, ADCT, que fixou a incidência dessa cogitada contribuição social sobre a receita bruta operacional, conforme definida na legislação do imposto de renda.

Também aludem que, além de alargarem indevidamente a base de cálculo do PIS determinada pela ECR 1/94, visto como dispositivo constitucional auto-aplicável, as indigitadas medidas provisórias violaram o art. 73 do ADCT, que impede que a regulamentação do FSE pudesse ser feita por tal instrumento normativo: medida provisória (art. 59, V, CF).

Na ementa do acórdão recorrido estampa-se o acolhimento integral desses dois fundamentos.

Malgrado a respeitabilidade do Egrégio TRF 3, será demonstrada a inexistência de vícios formais ou materiais da MP 517/94 e reedições.

Certo. A ilustre e saudosa relatora da combatida Arguição de Inconstitucionalidade n. 95.03.052376-1, Juíza Lúcia Figueiredo, encampou a tese de que a edição da MP 517/94 contrariou o disposto no art. 73, ADCT.

Entendeu a digna julgadora que a indigitada MP regulava o FSE e, por conseqüência, violava o art. 73, ADCT. A maioria de seus eminentes pares acompanhou esse entendimento.

Entretanto, no plano formal é equivocado, *ênia permissa*, o argumento de que a MP 517/94 violou o disposto no art. 73 do ADCT (*Na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição*).

De efeito, a determinação constitucional proibitiva da utilização de Medida Provisória (art. 59, V, CF) está adstrita à regulação do FSE, e deve ser interpretada à luz do disposto no parágrafo único do art. 71, ADCT (*Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição*).

Está prescrito no referido art. 165, § 9º, II, CF:

Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

[...]

§ 9º Cabe à lei complementar:

[...]

II – estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

A regulamentação do FSE está relacionada às normas de gestão financeira e patrimonial, bem como sua própria instituição e funcionamento.

Nessa linha, a vedação do art. 73, ADCT, em sintonia com o disposto no parágrafo único do art. 71, ADCT, induz que não poderia o Poder Executivo editar medida provisória para os fins estabelecidos no art. 165, § 9º, II, CF, nem haveria necessidade de lei complementar para esse mesmo desiderato.

A regulamentação do FSE, nessa perspectiva, poderia ser feita mediante os outros instrumentos normativos disponíveis, sem necessidade de lei complementar e sem a possibilidade de medida provisória.

A inquinada MP 517/94, em hipótese alguma, regulamentou o aludido FSE, visto que não tratou de sua gestão financeira e patrimonial, nem de sua administração direta ou indireta, e, tampouco, cuidou de sua instituição e funcionamento.

Insista-se, a surpreendida MP 517/94 não regulamentou o FSE no sentido de lhe propiciar a fiel execução de suas finalidades institucionais, conforme estabelecidas na ECR 1/94. A referida Medida Provisória tratou de deduções e exclusões relacionadas à contribuição social do PIS incidente sobre as pessoas jurídicas constantes no art. 22, § 1º, Lei 8.212/91, e mencionadas no art. 72, V, ADCT. Isso não equivale, reitera-se, na regulamentação do aludido FSE.

A divergência inaugurada pelo ilustre Juiz Baptista Pereira enfrentou essa questão e assertou:

[...]

Ainda, outro óbice seria quanto à proibição contida no Art. 73 da Emenda Constitucional n. 1/94, a qual, segundo o fundamento exposto, vedaria o emprego do instrumento legislativo anômalo da Medida Provisória para regular o Fundo Social de Emergência, como no Art. 71 da revisão se o criou. Realmente, é regrado que ‘na regulação’ daquele não cabe o uso de tal recurso normativo excepcional. Contudo, no primeiro passo, a ilação que sobressai da disposição em comento é quanto a proibição da MP para aplicação dos recursos o Fundo Social de Emergência, ou seja, é defeso ao Executivo tentar eliminar os seus objetivos, como se contém na própria dicção do mesmíssimo Art. 71, por intermédio da edição de diploma, com força legal, daquela natureza. Vale dizer encontra-se atado o Executivo quanto às finalidades do Fundo, não podendo, sem anuência do Congresso Nacional, dispor por si só e, na maioria das vezes de efeito irreversível, com MP sobre a destinação de tais recursos. Ainda, como já se mencionou, a legislação editada constitui em benefício para o contribuinte, eis que permite facultativamente – ‘poderão deduzir ou excluir’ – o abatimento da base de cálculo do PIS. Aliás, a tese engendrada nesse sentido até pareceria ilógica, caso não omitisse a sua verdadeira intenção, vez que não se aplicando na MP combatida estar-se-ia possibilitando o aumento do tributo e não sua diminuição. Seria a primeira ocasião na qual o contribuinte ingressaria em Juízo para pagar mais contribuição do que a devida! Assim, é cúmulo do absurdo atribuir-se qualquer efeito deletério na MP editada. (fl. 215 do acórdão).

A eminente Juíza Suzana Camargo, no aspecto da validade formal da MP 517/94, também divergiu do entendimento majoritário e pontificou:

Efetivamente, restou estatuído no artigo 73 do ADCT que ‘na regulação do Fundo Social de Emergência não poderá ser utilizado o instrumento previsto no inciso V do art. 59 da Constituição’- **negrito no original.**

Mas, saliente-se que a vedação da utilização da medida provisória diz respeito à regulação do Fundo Social de Emergência, nada havendo no sentido de proibir possam ser concedidas exclusões ou deduções na base de cálculo da contribuição para o PIS, até porque como a própria legislação do imposto de renda prevê esses benefícios, a sua concessão somente tem o condão de favorecer os contribuintes.

Desse modo, falece até mesmo interesse processual aos contribuintes no sentido de afastar as deduções e exclusões relativas à receita bruta operacional previstas nas medidas provisórias em tela, já que, consoante enfatizado anteriormente, não houve alteração da base de cálculo prevista pelo artigo 72, V, do ADCT, pelo que, como são obrigados a recolher sobre a totalidade dos elementos, evidente que melhor é a ocorrência da sua diminuição.

Assim, mesmo que se admitisse esta o artigo 73 do ADCT impedindo a utilização de toda e qualquer medida provisória, mesmo daquelas que concedessem benefícios aos contribuintes, dado afetar, em última análise, a regulação do Fundo Social de Emergência que fora instituído, ainda nesse caso não poderia ser acolhida a arguição de inconstitucionalidade, face a ausência de legítimo interesse de parte dos beneficiários.

De sorte que, neste particular, não há nem mesmo como ser conhecida a apontada inconstitucionalidade. (fls. 243-244 do acórdão).

Essa adequada compreensão da validade formal – e material – da MP 517/94 e suas reedições foi percebida pela 3ª Turma do TRF 2 ao apreciar o tema (AMS 9502260945, Relator Juiz Federal Convocado França Neto, J. 17.09.2002, DJ 15.10.2002), em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS – MEDIDA PROVISÓRIA QUE SE LIMITA A ESTABELECER DEDUÇÕES E EXCLUSÕES – CONSTITUCIONALIDADE – A VEDAÇÃO DO ART. 73 DO ADCT, RESTRINGE-SE À REGULAÇÃO DO FUNDO SOCIAL DE EMERGÊNCIA.

1. A Medida Provisória 781/94, e suas sucessivas reedições, ao estabelecerem forma diferente da prevista na Lei 8398/92, para as deduções e exclusões, não altera a base de cálculo da contribuição. Portanto não são inconstitucionais.

2. A vedação constante do art. 73, do ADCT, restringe-se à regulação do Fundo Social de Emergência. Assim, não pode ter sua interpretação ampliada para abranger situações diversas.

3. Apelação improvida, à unanimidade.

É de ver, portanto, que inexistente o apontado vício de inconstitucionalidade formal da MP 517/94 e reedições, uma vez que esse instrumento normativo não foi utilizado para regulamentar o FSE, na linha do disposto no art. 165, § 9º, II, CF.

A inquinada MP 517/94 ao tratar das hipóteses de exclusões e deduções da base de cálculo do PIS, segundo o novo regime tributário instituído pelo FSE, a ser cobrado das instituições financeiras, não colidiu com o disposto no art. 73 do ADCT, com a devida vênia.

Ultrapassado o óbice formal de constitucionalidade da MP 517/94, no aspecto material não houve mácula alguma, vez que inexistente o cogitado alargamento da base de cálculo do PIS (art. 72, V, ADCT), visto que mantida a receita bruta operacional das pessoas jurídicas mencionadas no art. 22, § 1º, Lei 8.212/91, como base de cálculo do aludido tributo.

Reitera-se que a MP 517/94 cuidou, exclusivamente para efeitos de determinação da base de cálculo do PIS, das deduções relativas à receita bruta operacional daquelas pessoas jurídicas contribuintes, sem que houvesse modificação dessa hipótese de incidência tributária.

Nada obstante, o acórdão recorrido partiu da premissa de que do enunciado constante no art. 72, V, ADCT, dimanava norma constitucional auto-aplicável, na linha da classificação doutrinária encetada por José Afonso da Silva, que dispensaria normatização infraconstitucional.

Segundo a ilustrada Relatora, à época da edição da ECR 1/94, o conceito de receita bruta operacional, conforme definido na legislação do imposto de renda, era dado pelo art. 44 da Lei n. 4.506, de 30.11.1964, art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 30.12.1977, e 226 do Decreto n. 1.041 (Regulamento do Imposto de Renda), de 11.1.1994.

Nesse passo, qualquer instrumento legislativo infraconstitucional que normatizasse acerca da “receita bruta operacional” seria inconstitucional, posto que teria havido uma “constitucionalização” da “legislação do imposto de renda” (Lei 4.506/64, DL 1.598/77 e RIR/94), com a cristalização dessas normas.

De efeito, o art. 72, V, ADCT, estabeleceu a incidência do PIS à alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto de renda, cobrada das referidas pessoas jurídicas contribuintes.

A controvérsia reside no alcance normativo do termo “receita bruta operacional” e da expressão “como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza”.

Com efeito, as instituições financeiras postulam uma verdadeira “petrificação” dos enunciados constantes na legislação do imposto de renda relacionados à “receita bruta operacional”. Ou seja, defendem que no período de vigência do FSE (ECR 1/94) era defeso legislar sobre o PIS e sobre “receita bruta operacional”, sendo inconstitucionais quaisquer normas que dispusessem sobre esses temas.

A prevalecer essa tese (*petrificação da legislação infraconstitucional reguladora da receita bruta operacional dos contribuintes do PIS*), criar-se-á uma nova figura no ordenamento jurídico nacional: *legislação infraconstitucional pétrea ou legislação infraconstitucional alçada ao nível de norma constitucional. O absurdo da proposição leva à sua invalidade.*

Concessa ênia, é equivocada a tese de que o art. 72, V, ADCT, seja norma constitucional auto-aplicável, na linha do magistério professado por José Afonso da Silva.

Em verdade, à luz da clássica doutrina, para que a norma constitucional seja auto-aplicável há a dispensa da intermediação de qualquer normatividade infraconstitucional. Ela basta em si. A norma oferece o direito e por si só viabiliza o seu exercício, dispensando-se outras normas infraconstitucionais para seu gozo.

A norma constitucional reduzida ou limitada pressupõe a intervenção normativa infraconstitucional para ser usufruída, a norma constitucional plena dispensa, repita-se, qualquer outra norma jurídica.

À guisa de exemplo de norma constitucional auto-aplicável tenha-se o disposto no art. 14, § 1º, I e II, CF. Para votar, basta o brasileiro completar 16 anos. Para ser obrigado a votar, basta ser maior de 18

anos. Para que o voto seja facultativo, “basta” ser analfabeto ou maior de 70 anos ou maior de 16 e menor de 18 anos. Ou seja, a concretização desse direito constitucional dispensa a intermediação do legislador.

No presente caso, a própria Constituição remete-se à legislação infraconstitucional, como estabelece o art. 72, V, ADCT. Não é norma constitucional auto-aplicável aquela que busca na legislação infraconstitucional subsídios para sua concretização. Esse tipo de norma, segundo José Afonso da Silva, é norma constitucional limitada ou reduzida, como foi dito.

Na senda doutrinária aberta por José Afonso da Silva, a norma constitucional de eficácia reduzida ou limitada é aquela que somente se concretiza ou se realiza plenamente com a intervenção do legislador infraconstitucional. É aquela que por si só não é bastante nem suficiente para permitir o exercício do direito constitucional ofertado.

Na situação sob exame, a cobrança do PIS das instituições financeiras à alíquota de 0,75% incidente sobre a receita bruta operacional teria como parâmetro as definições constantes na legislação do imposto de renda (art. 72, V, ADCT).

Essa referida legislação do imposto de renda não se apresentava codificada ou sistematizada, nem servia plenamente para as instituições financeiras, dotadas de nuances tributárias e comerciais específicas, em relação às demais pessoas jurídicas.

Daí porque houve a necessidade de edição da inquinada MP 517/94 para conformar adequadamente a legislação infraconstitucional e concretizar o mandamento constitucional que determinou a cobrança do PIS sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras. A cogitada MP 517/94, ao afastar outras normas infraconstitucionais, não cometeu nenhuma inconstitucionalidade.

Eis os dispositivos legais alcançados explicitamente pela MP 517/94:

Lei 8.398/92:

Art. 1º A pessoa jurídica tributada pelo imposto sobre a renda poderá reduzir a base de cálculo das contribuições devidas ao Fundo de Investimento Social (Finsocial) e ao PIS/Pasep, mediante estorno da receita que tiver incluída na mesma base, produzida pelos títulos emitidos por entidades de direito público, que permanecerem sob sua titularidade, ininterruptamente, por mais de vinte e oito dias.

§ 1º No caso das instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, poderá ser excluída da base de cálculo das contribuições referidas a receita produzida pelos títulos emitidos por entidades de direito público, independentemente do prazo de permanência sob titularidade daquelas, ficando essa exclusão limitada ao valor dos rendimentos apropriados em cada período.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos títulos emitidos e operações efetuadas a partir da data de vigência desta lei.

§ 3º Fica vedado deduzir da base de cálculo das contribuições de que trata este artigo os encargos com a captação de recursos de terceiros, qualquer que seja a forma, aplicados na aquisição de títulos da espécie.

Art. 2º As instituições financeiras poderão excluir da base de cálculo das contribuições devidas ao Finsocial e ao PIS/Pasep as receitas produzidas em operações vinculadas ao crédito rural, nos termos da regulamentação em vigor.

§ 1º Fica vedada a dedução da base de cálculo das contribuições de que trata este artigo da variação monetária passiva dos recursos captados do público destinados a operações de crédito rural.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se às operações contratadas a partir da data de vigência desta lei, bem como a operações contratadas anteriormente, desde que vinculadas ao custeio da safra de verão 1991/92.

Art. 3º As instituições financeiras poderão excluir da base de cálculo das contribuições devidas ao Finsocial e ao PIS/Pasep as receitas produzidas em operações de empréstimo e de financiamento realizadas com pessoas jurídicas, com prazo não inferior a trinta dias.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se às operações contratadas a partir da vigência desta lei.

§ 2º Fica vedada a dedução da base de cálculo de que trata este artigo dos encargos com a captação de recursos de terceiros, inclusive em operações de repasse e refinanciamento, destinadas à aplicação nas operações mencionadas no caput deste artigo.

Lei 7.691/88:

[...]

Art. 5º Nas exclusões de que trata a alínea a do § 2º do art. 1º do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, serão também admitidos os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Decreto-Lei 2.445/88, com a redação do DL 2.449/88:

[...]

“§ 2º Para os fins do disposto nos itens III e V, considera-se receita operacional bruta o somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional, na forma da legislação do imposto de renda, admitidas as exclusões e deduções a seguir:

as reversões de provisões, as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas e o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;”

Além dessas normas explicitamente afastadas pela MP 517/94, na esteira do decidido pelo acórdão recorrido, também foram alcançados os seguintes dispositivos legais:

Lei 4.506/64:

[...]

Art. 44 – Integram a receita bruta operacional:

I – o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II – o resultado auferido nas operações de conta alheia;

III – as recuperações ou devoluções de custo, deduções ou provisões;

IV – as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

DL 1.598/77:

[...]

Art 12 – A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Regulamento do Imposto de Renda/1994:

[...]

Art. 226. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 12).

§ 1º Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506/64, art. 44).

§ 2º Não integram a receita bruta os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

Convém lembrar que o Senado Federal, via Resolução n. 49, de 9.10.1995, em atendimento à decisão do STF, nos autos do *RE 148.754* (Redator Ministro Francisco Rezek, J. 24.6.1993, DJ. 4.3.1994), espancou do ordenamento jurídico os aludidos DDL n. 2.445 e 2.449, de sorte que em relação a esses diplomas normativos não serão tecidas considerações.

Com efeito, a MP 517/94 afastou explicitamente, para as pessoas jurídicas destinatárias do art. 71, V, do ADCT, a aplicação das Leis ns. 7.691/88 e 8.398/92 e os Decretos-Leis ns. 2.445/88 e 2.449/88. Além desses, segundo o acórdão recorrido, também foram alcançados a Lei 4.506/64, o DL 1.598/77 e o RIR/94.

Esses mencionados diplomas legislativos cuidavam, dentre outras matérias, também da contribuição do PIS, de sua base de cálculo (receita bruta operacional) e de seus contribuintes, de modo assistemático, ensejador de insegurança e incerteza jurídicas, especialmente porque não tratavam das singularidades próprias das instituições financeiras, sobretudo se comparadas às demais pessoas jurídicas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços não-financeiros.

Por força do disposto no art. 71, V, ADCT, houve a edição da mencionada MP 517/94 com vistas a racionalizar a cobrança do PIS das instituições financeiras, segundo o novo regime estabelecido no FSE.

Do voto divergente do Juiz Baptista Pereira, no cogitado julgamento do TRF 3, extraem-se passagens altamente valiosas que visitam esse aspecto das peculiaridades das instituições financeiras em vista do novo regime tributário do PIS incidente sobre a receita bruta operacional, incluídas as receitas financeiras:

[...]

Em verdade, sou obrigado vez mais repetir, a lide esconde o que se pretende na realidade. Ela não está assentada na MP, mas sim no desígnio de só se adimplir no PIS quanto ao faturamento dos serviços prestados pelas instituições financeiras, os quais, até recentemente sequer eram cobrados dos seus clientes, por não representarem absolutamente ‘nada’ em relação ao principal rendimento ou atividade dessas sociedades, o qual se hospeda na ‘intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros’, nos termos do Art. 17, da Lei 4.595/64.

Para tanto, a impetração traz à baila a colocação de que a Emenda de Revisão conceituou diversamente receita bruta operacional que não seria a mesma coisa que receita operacional bruta, tudo conforme a legislação do imposto de renda.

Ora, isso só poderia ter algum abrigo para as empresas comerciais ou industriais, jamais para as instituições financeiras que são regidas diversamente daquelas, tanto é que o diploma principal que as regulamenta é a cognominada e acima citada Lei do Sistema Financeiro Nacional. Um banco comercial não é igual a ‘casa de secos e molhados’, inda que esta última constitua em também uma sociedade anônima. O primeiro possui o exclusivo desiderato de lucrar, tão-somente, por aquela intermediação de recursos financeiros, enquanto a outra jamais assim pode ser vista, senão seria um banco e não estabelecimento de comércio ou de indústria. Os últimos poderiam até obter as chamadas ‘receitas financeiras’ como atividades acessórias, quando aplicam seus recursos no mercado de capital, mas nunca poderiam ‘intermediar’ tais recursos havendo isso como suas atividades principais.

O PIS, como claríssimo dita o mandamento constitucional, das instituições financeiras deve ser recolhido com base de cálculo na receita bruta, entendida tal como a somatória das atividades principais e acessórias, sabidamente disposto na legislação do IR, destarte, aplicações dos recursos financeiros como atividades principais de tais instituições, aparenta ser mui mais razoável juridicamente que, ao inverso do que se postula, integra aquele, mais os serviços, o cálculo da contribuição sob exame.

Aliás, até ser acrescido o tópico com o estudo do assunto em tela do analista tributário Hiromi Higuchi, quando diz que: ‘Tratando-se de empresas comerciais e industriais, há nítida distinção entre receita bruta operacional e receita operacional bruta porque aquela está compreendida nesta, ou seja, o campo de abrangência da receita operacional bruta é bem maior. Nas empresas comerciais e industriais, as receitas financeiras não estão compreendidas na receita bruta operacional mas estão dentro da receita operacional bruta. Isso não ocorre nas instituições financeiras’.

Após analisar tal tema em face da legislação do IR, acrescenta que: ‘Por outro lado, nas instituições financeiras, as receitas financeiras têm natureza de receitas de serviços por não se tratarem de simples ganhos financeiros como ocorrem nas empresas comerciais e industriais. As instituições financeiras têm toda uma organização para prestação de serviços inseparáveis dos ganhos financeiros’. (fls. 215-219 do acórdão recorrido).

O eminente Juiz Baptista Pereira rechaçou de modo contundente a tese de que o art. 44 da Lei 4.509/64 aplica-se integralmente às instituições financeiras, porquanto se válida essa proposição, de exclusão das receitas financeiras da receita bruta operacional de instituição financeira, o valor a ser recolhido a título do PIS incidiria apenas sobre os serviços bancários dessas pessoas jurídicas.

Quanto aos aspectos conceituais da “receita bruta operacional” e às peculiaridades das receitas das instituições financeiras, o eminente Juiz Baptista Pereira assinalou:

É inelutável, portanto, que receita bruta operacional não é um conceito retirado de um só dispositivo, senão do conjunto de regras que abrangem todo o resultado da atividade empresarial.

Também não há confusão semântica entre receita bruta operacional e receita operacional bruta. Na lei para as instituições financeiras temos apenas duas conceituações: receita operacional e receita bruta operacional.

Na realidade, tanto do ponto de vista técnico-contábil como do tributário temos em caráter amplo receita operacional, correspondente à totalidade das receitas operacionais que são compostas da receita bruta operacional, adicionada de eventuais outras receitas operacionais, ou sejam aquelas diretas ou indiretamente ligadas aos objetivos sociais.

A receita bruta operacional é aquela originária da venda de bens e serviços da concretização dos objetivos sociais do contribuinte, que se confunde com o faturamento.

Outras receitas operacionais não têm relação direta à concretização dos objetivos sociais do contribuinte. São receitas auferidas por reflexo, de natureza secundária em relação aos objetivos sociais. É o caso, a exemplo, das receitas financeiras percebidas por empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços, as quais surgem em função das disponibilidades financeiras temporárias geradas pela própria venda de bens ou serviços.

No que se refere às instituições financeiras, de modo geral, a receita bruta operacional tem origem na venda de produtos ou serviços financeiros, em gênero denominados contabilmente de receitas de intermediação financeira, tais como: rendas de operações de crédito, rendas de arrendamento mercantil, rendas de câmbio, rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez, rendas de títulos e valores mobiliários, rendas de prestação de serviços e rendas de participações, as quais, somadas a eventuais outras receitas operacionais, chega à denominada receita operacional. – Negritou-se.

Ademais, quando utiliza-se a expressão ‘bruta’ significa que se está referindo às receitas operacionais auferidas pelo contribuinte, antes de quaisquer deduções operacionais, na medida que, o que se pretende, seja contábil ou tributariamente, é mensurar o lucro operacional. Tal é corriqueiro nos demonstrativos contábeis das sociedades industriais, comerciais e de prestação de serviços, entretanto incomum às instituições financeiras. Isto por força da normatização contábil a que estão sujeitas pelo Banco Central, onde as receitas originárias da concretização direta ou indireta dos objetivos sociais são chamadas, genericamente, de receitas operacionais (Circular BCB n. 1.273/81 – COSIF).

Assim, receita bruta é equivalente para qualquer empresa ao seu faturamento, enquanto receita bruta adicionada do termo ‘operacional’ resulta do universo das receitas pertinentes às atividades principais e acessórias da sociedade.

Pelo verificado, Senhor Presidente e eminentes Juízes, seja considerando as receitas financeiras como venda de serviços ou operações e seja considerando que receita bruta operacional se resume na somatória de atividades das instituições financeiras, o que dá origem ao lucro operacional, não me convenço da procedência dada à postulação, de que o PIS só incide sobre os serviços, excluídos os ganhos financeiros, o

que é, suma, o que pretendem ver reconhecido à causa e, da mesma forma, encontra-se agasalhado no voto da Relatoria e nos demais proferidos que estão a lhe sustentar.

Acrescente-se, também, desabonando à tese em cenário teríamos outros fundamentos, ora metajurídicos, como se aprovou numa Emenda Constitucional, em razão da situação excepcional relatada na sua exposição de motivos, para que tais instituições financeiras recolhessem a menor do que pagariam caso mantido, durante o período, o PIS na forma da Lei Complementar n. 7/70, pois isto haveria de acontecer caso prevalecente à arguição; noutra visão, seria a primeira vez que a base de cálculo da contribuição ficaria exposta à vontade do contribuinte, porquanto os serviços bancários, apesar de tarifados no seu limite por normas do Banco Central do Brasil, são cobrados facultativamente pelas instituições. É de ser ver que tal não é sensato nem razoável. (fls. 222-224 do acórdão recorrido).

Nada obstante, é forçoso reconhecer que a combatida MP 517/94, em seu núcleo normativo, veicula regras permissivas. Não há normas proibitivas nem normas obrigatórias, mas normas facultativas. Isso pode ser verificado na parte final do respectivo artigo 1º ao dispor que “*as pessoas referidas..., poderão efetuar, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, as seguintes exclusões da receita bruta operacional...*”

Por conseguinte, as contribuintes do PIS, em tese, poderiam, se fosse de seu interesse, deixar de efetuar as exclusões legalmente permitidas na receita bruta operacional. O aparente cinismo do argumento só revela que não houve a pretendida modificação na base de cálculo da referida contribuição social.

Isso porque o art. 72, V, ADCT, determinou que a base de cálculo do PIS a ser cobrado das respectivas pessoas jurídicas contribuintes fosse a “receita bruta operacional”, conforme definida na legislação do imposto de renda. A objurgada MP 517/94 não modificou essa grandeza econômica como base de cálculo, mas sistematizou as hipóteses de incidência, sem inovar-lhe substancialmente o conteúdo.

Impedir ao legislador infraconstitucional a possibilidade de dar uma nova conformação ao estatuto legal do tributo, racionalizando seu regime de apuração e cobrança, sob o argumento de que inválida qualquer normatização sobre o tema, por suposta “constitucionalização”, é dotar o disposto no art. 72, V, ADCT, de um elastério inaceitável.

Ademais, é imperioso recordar que as contribuintes do PIS, na modalidade estabelecida no referido art. 72, V, ADCT, as receitas brutas operacionais são compostas das suas receitas financeiras, objeto de suas atividades empresariais típicas, além das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

A atacada MP 517/94 conformou adequadamente essa base de cálculo (receita bruta operacional) à situação específica das contribuintes do PIS, uma vez que além dos resultados obtidos com a eventual venda de mercadorias e prestação de serviços, também, no caso delas, *os resultados financeiros compõem sua receita bruta operacional*.

Por isso que, seja no aspecto formal (idoneidade do instrumento normativo), seja no aspecto material (conformidade do conteúdo normativo), a MP 517/94 e suas reedições são constitucionalmente sadias.

Se acaso o STF não der provimento ao recurso fazendário, ainda assim as instituições financeiras não estarão eximidas do recolhimento do PIS sobre a sua receita bruta operacional, incluídas as receitas financeiras.

Mesmo que o STF venha a reconhecer a inconstitucionalidade formal por descabimento de MP em face do art. 73, ADCT, ou material da MP 517/94 e reedições, por violação ao art. 72, V, ADCT, por ser norma constitucional auto-aplicável, não há que se falar em inconstitucionalidade da inclusão das receitas financeiras na receita bruta operacional das instituições financeiras.

Nesse particular, calha o entendimento da Juíza Suzana Camargo manifestado em sua divergência ao sufragado pela parelha majoritária nos autos do acórdão recorrido (fls. 231-243):

Enfim, a legislação do imposto de renda, vigente à época da instituição do Fundo Social de Emergência para os anos de 1994 e 1995, continha os elementos identificadores da receita bruta operacional, sendo que por definição legal compreendia ‘o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria; o resultado auferido nas operações de conta alheia; as recuperações ou devoluções de custo, deduções ou provisões; as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais’.

Diante disso resulta inelutável que, estando a base de cálculo compreendida, dentre outros aspectos, pelo produto da venda dos bens e serviços nas transações e operações de conta própria, bem como pelo resultado auferido nas operações de conta alheia, não há como deixar de entender, data ênia, que nesses elementos estão englobadas, também, as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas, inclusive

pelas instituições financeiras, pois é a própria legislação do imposto de renda que assim determinou ao estabelecer a definição de receita bruta operacional. – Negritos no original.

[...]

Portanto, não há como concluir, data ênia, que, ao restar estabelecido na legislação do imposto de renda que a receita bruta operacional é também constituída pelo produto da venda dos bens, estaria sendo afastada a atividade desenvolvida pelos bancos, consistente na comercialização de dinheiro, pois, na expressão venda de bens está compreendida desde a troca de mercadorias, títulos de crédito, de imóveis, por dinheiro, como a própria troca de dinheiro presente por dinheiro futuro, sendo esta última atividade a realizada primordialmente pelos bancos.

[...]

Mas, a verdade é que mesmo que se entendesse que o alcance das expressões contidas na legislação do imposto de renda, expressas no ‘produto da venda de bens e serviços nas transações’ não estaria a englobar as receitas financeiras, decorrentes da comercialização do bem, expresso no dinheiro, no capital; e se se adotasse uma interpretação mais restritiva para o disposto no artigo 44, I, da Lei n. 4.506/64, ou mesmo no artigo 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, além do artigo 226 do Regulamento do Imposto de Renda, ainda assim tais operações estariam enquadradas na definição de receita bruta operacional.

[...]

Vê-se, assim, que há uma perfeita identificação das atividades dos bancos com o conceito de ‘operações’, pelo que, realizada uma interpretação meramente literal do artigo 44 da Lei n. 4.506/64, também não há como deixar de reconhecer que as receitas financeiras, que justamente constituem o resultado, o produto de operações por conta própria e por conta alheia integram a receita bruta para os fins do artigo 72, V, do ADCT.

[...]

Assim, com a precisão desses conceitos, não há como entender tenha a Medida Provisória n. 517/94 e suas reedições alterado a base de cálculo da contribuição para o PIS na forma concebida pelo artigo 72, V, do ADCT, pois, nesses textos não deixou de ser considerado que as operações financeiras constituem também a receita bruta operacional, pelo que, ao invés de violarem a Carta Magna, ao contrário, apresentam-se em perfeita consonância com os seus ditames.

[...]

Portanto, o que se há de ter em consideração para a definição da receita bruta operacional não é a topografia da norma, mas os elementos dados pelo legislador no artigo 44 da Lei n. 4.506/64 para identificação de seu alcance e extensão e, a partir daí, constatar, inclusive nos demais instrumentos legislativos editados, se ocorreu ou não alteração conceitual.

E assim considerando, é dado adotar como primeira conclusão, que não se registra, data ênia, a argüida inconstitucionalidade, posto que as Medidas Provisórias apontadas encontram-se em coadunância com o artigo 72, V, do ADCT, dado que não vieram a alterar a base de cálculo da contribuição para o PIS com o fim de integrar o Fundo Social de Emergência, expresso na receita bruta operacional, pois nela estão englobados não somente os serviços prestados, mas igualmente, os resultados auferidos nas operações financeiras no que tange aos bancos.

Certeiro o entendimento da ilustre Juíza Suzana Camargo no sentido de que não há nenhuma vedação, legal ou constitucional, à inclusão das receitas financeiras na receita bruta operacional das instituições financeiras.

Nessa toada, somente se o STF julgar inconstitucional a inclusão das receitas financeiras na composição da receita bruta operacional das instituições financeiras, torna-se possível o pretendido recolhimento do tributo em desconformidade com o regime instituído pela ECR 1/94 (Fundo Social de Emergência).

Por fim, são essas as conclusões da Fazenda Nacional:

1ª. Inexistente o apontado vício de inconstitucionalidade formal da MP 517/94 e reedições, uma vez que esse instrumento normativo não foi utilizado para regulamentar o FSE, na linha do disposto no art. 165, § 9º, II, CF.

2ª. A inquinada MP 517/94 ao tratar das hipóteses de exclusões e deduções da base de cálculo do PIS, segundo o novo regime tributário instituído pelo FSE, a ser cobrado das instituições financeiras, não colidiu com o disposto no art. 73 do ADCT.

3ª. A MP 517/94 cuidou, exclusivamente para efeitos de determinação da base de cálculo do PIS, das deduções relativas à receita bruta operacional daquelas pessoas jurídicas contribuintes, sem que houvesse modificação dessa hipótese de incidência tributária.

4ª. No presente caso, a própria Constituição remete-se à legislação infraconstitucional, como estabelece o art. 72, V, ADCT. Não é norma constitucional auto-aplicável aquela que busca na legislação infraconstitucional subsídios para sua concretização. Esse tipo de norma, segundo José Afonso da Silva, é norma constitucional limitada ou reduzida.

5ª. Houve a necessidade de edição da inquinada MP 517/94 para conformar adequadamente a legislação infraconstitucional e concretizar o mandamento constitucional que determinou a cobrança do PIS sobre a receita bruta operacional das instituições financeiras.

6ª. As pessoas jurídicas destinatárias e contribuintes do PIS, em tese, poderiam, se fosse de seu interesse, deixar de efetuar as exclusões legalmente permitidas na receita bruta operacional.

7ª. Para se aferir a inconstitucionalidade do conteúdo normativo da inquinada MP 517/94, mister se faz confrontá-la com o disposto nos outros diplomas normativos. Isso torna em indireta a suposta ofensa à Constituição, como assinalado na jurisprudência amíúde do STF.

8ª. Para as contribuintes do PIS, na modalidade estabelecida no referido art. 72, V, ADCT, as receitas brutas operacionais são compostas das suas receitas financeiras, objeto de suas atividades empresariais típicas, além das vendas de mercadorias e da prestação de serviços.

9ª. Mesmo que o STF venha a reconhecer a inconstitucionalidade formal por descabimento de MP em face do art. 73, ADCT, ou material da MP 517/94 e reedições, por violação ao art. 72, V, ADCT, por ser norma constitucional auto-aplicável, não há que se falar em inconstitucionalidade da inclusão das receitas financeiras na receita bruta operacional das instituições financeiras.

10ª. A relevância da controvérsia enseja o reconhecimento de sua repercussão geral.

Ante tudo quanto foi exposto, requer a Fazenda Nacional a submissão da presente controvérsia ao exame do Plenário do Tribunal para analisar a repercussão geral do presente recurso extraordinário.

Requer, ainda, a Fazenda Nacional o conhecimento e o provimento de seu recurso extraordinário com a reforma do acórdão recorrido, *reconhecendo-se a constitucionalidade da MP 517/94 e reedições, bem como a validade da inclusão das receitas financeiras na receita bruta operacional das instituições financeiras, sujeitas à incidência do PIS, porquanto sejam as decorrentes das atividades empresariais típicas, habituais e regulares das cogitadas pessoas jurídicas.*

O ADICIONAL DE 2,5% DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 598.572

Constitucional. Tributário. Contribuição Social. Folha de Salários. Adicional de 2,5% dos Bancos. Art. 22, § 1º, Lei 8.212/91. Art. 195, § 9º, CF.

Não se demonstrou nem se comprovou a inaceitabilidade, a inadequação, a desnecessidade e a incompatibilidade do mencionado adicional tributário.

Em favor da isonomia, é possível estabelecer tratamento tributário distinto entre os contribuintes, desde que essa diferenciação não agrida os postulados da “razoabilidade e da proporcionalidade”.

Em obediência ao mandamento constitucional da “equidade no custeio” da seguridade social, é válida a tributação a mais de setor econômico de grande capacidade contributiva.

Memorial fazendário pelo desproimento do recurso extraordinário.

I. OBJETO E OBJETIVO DO PRESENTE MEMORIAL

O memorial tem como objetivo defender, com a devida vênia, a manutenção do acórdão recorrido emanado da egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 3ª Região, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 1999.61.00.012182-1, relatoria Juiz Henrique Herkenhoff, que julgou constitucionalmente válida a contribuição adicional de 2,5%, em relação à contribuição social incidente sobre a “folha de salários”, cobrada das instituições financeiras, nos termos do art. 22, § 1º, da Lei n. 8.212/91.

Extraí-se do relatório do Ministro Ricardo Lewandowski, que apreciou a existência de repercussão geral da presente controvérsia, a demarcação precisa do objeto desta questão constitucional:

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que julgou constitucional o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91, que estabeleceu uma contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de salários, a ser paga por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

O acórdão impugnado entendeu que não fere o princípio da isonomia e tampouco o da capacidade contributiva reconhecer que as empresas de ramos diferentes têm margens de lucro distintas e, dessa forma, atribuir alíquotas diferenciadas segundo a atividade desenvolvida. Acrescenta, ainda, que essa situação foi autorizada pela própria Constituição, em seu art. 195, § 9º.

Neste RE, interposto com base no art. 102, III, a, da Constituição Federal, alegou-se a inconstitucionalidade da referida contribuição adicional, por ofensa aos arts. 5º, caput, 60, § 4º, IV, 145, § 1º, 154, I, 195, caput, § 4º, da mesma Carta.

[...].

A Fazenda Nacional demonstrará a insubsistência das pretensões do banco recorrente e apresentará fundamentos normativos e argumentos jurídicos reveladores da absoluta higidez constitucional da combatida exação fiscal, *permissa ênia*.

II. A DECISÃO RECORRIDA

O referido acórdão do egrégio TRF 3 tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONSTITUCIONALIDADE. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – ADICIONAL DE 2,5% - LEI N. 8.212/91 – ISONOMIA, IGUALDADE E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

1 – O artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/91, que prevê a obrigatoriedade de instituições financeiras e demais relacionadas na norma legal recolherem, além das contribuições já previstas na legislação, uma contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento (2,5%) sobre a base de cálculo é constitucional.

2 – O referido adicional foi criado pela Lei 7.787/89 e repetido na Lei 8.212/91, art. 22, § 1º, cuja redação atual é dada pela Lei 9.876/99.

3 – Não viola a isonomia reconhecer que empresa de ramos diferentes tem margens de lucro distintas e que, portanto, faz sentido atribuir alíquotas diferenciadas segundo a atividade desenvolvida.

4 – É a CR/88 (art. 195, § 9º) que autoriza a adoção de alíquotas com bases de cálculo diferenciadas segundo a atividade econômica do contribuinte e não há conflito entre esse dispositivo e o artigo 5º, caput, da Magna Carta.

5 – Agravo improvido.

O citado acórdão manteve-se fiel a jurisprudência daquela egrégia Corte Regional pontificada nos autos dos Embargos Infringentes em Apelação Cível n. 97.03.088060-6, relatoria Juíza Ramza Tartuce, cuja ementa do mencionado julgado tem o subsequente teor:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS – ADICIONAL DE 2,5% - LEIS 7.787/89 E 8.212/91 – PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E IGUALDADE TRIBUTÁRIA – CAPACIDADE CONTRIBUTIVA – PRINCÍPIO DA CORRELAÇÃO ENTRE CUSTEIO E BENEFÍCIO – LEI COMPLEMENTAR – DESNECESSIDADE – CONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO – EMBARGOS IMPROVIDOS.

1. O art. 195 da Constituição Federal, desde sua promulgação, em 1988, impõe o financiamento da Seguridade Social por meio de recursos provenientes de toda a sociedade, de forma direta ou indireta, dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

2. As contribuições sociais devidas pelo empregador, empresa e entidade a ela equiparada, independentemente das alterações ocorridas no referido artigo, pela EC n. 20, de dezembro de 1998, incidem ora sobre a folha de salários, no seu sentido lato, ora sobre a receita ou o faturamento ou sobre o lucro.

3. A contribuição adicional de 2,5%, a ser suportada pelas Instituições Financeiras, foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei 7.787/89 e pela Lei 8.212/91 que a repetiu em seu art. 22, parágrafo 1º.

4. A Lei Complementar n. 84/96, que instituiu fonte de custeio para manutenção da seguridade social, na forma do par. 4º do art. 195 da Constituição Federal, reproduziu em seu texto a exigência do adicional de 2,5% devido pelas instituições financeiras.

5. A mesma norma foi prevista na Lei 9.876/99.

6. O adicional, portanto, vem sendo exigido desde 1989, sendo destinado ao custeio da Seguridade Social e sempre incidente sobre a folha de salários, no seu conceito mais amplo e não sobre sua receita, faturamento ou lucro.

7. As contribuições sociais têm natureza tributária e são qualificadas pela finalidade que se pretende alcançar. Assim, o adicional de 2,5% exigido das empresas está em harmonia com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

8. As instituições financeiras têm condições de suportar a carga tributária, consubstanciada na alíquota adicional, independentemente de cogitar-se de lucro ou faturamento ou de se estabelecer comparação com outros grupos econômicos.

9. A comparação entre as entidades financeiras oneradas com o referido adicional e as demais, deve levar em conta não as desigualdades jurídicas, mas sim as desigualdades fáticas e globais.

10. Não restou violado o princípio da equidade, posto que este se subsume ao princípio mais amplo da isonomia tributária.

11. Permanece incólume o princípio da capacidade contributiva, como base da contribuição, por parte dos empregadores, acrescida agora da possibilidade de serem cobradas diferenças em razão de aspectos específicos das empresas contribuintes.

12. Embargos infringentes improvidos.

À luz das referidas ementas, é possível deduzir que para o egrégio TRF 3 a combatida contribuição adicional de 2,5% cobrada das instituições financeiras é plenamente constitucional.

A sentença, que também se encontra desafiada no presente feito, da lavra do Juiz Federal Ricardo de Castro Nascimento, denegou a segurança e, no ponto que interessa, apreciou o tema controvertido não apenas do ângulo da isonomia, mas também dos prismas da capacidade contributiva e da equidade do custeio, a saber:

A impetrante formula sua tese formula sua tese, tomando o princípio da isonomia como o único e absoluto princípio do sistema tributário nacional esculpido pela Constituição de 1988. Desconsidera, assim, a interpretação constitucional sistemática, pela qual os vários princípios formadores do sistema devem ser harmonizados, pois não há palavras inúteis no texto maior.

Assim, à guisa de exemplo, não podemos interpretar a legislação infra-constitucional somente à luz do princípio da isonomia, sem levarmos em conta os princípios da capacidade contributiva e da equidade do custeio.

Malgrado o indiscutível acerto normativo das referidas decisões judiciais, o impetrante atacou o aludido acórdão por meio do presente recurso extraordinário, nos termos que se passam a expor.

III. A PRETENSÃO DO BANCO RECORRENTE

O contribuinte, forte em autorizado magistério doutrinário, alega que o adicional de 2,5% agrediu os seguintes dispositivos constitucionais: artigos 5º, *caput*; 150, II; 145, § 1º; 195, *caput* e § 4º; 60, § 4º, IV; e 154, I.

Os dispositivos constitucionais supostamente agredidos têm os seguintes enunciados:

Art. 5º, caput. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:...

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:.. II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;...

Art. 145, § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

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

Art. 195, § 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Art. 60, § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir a: ... IV – os direitos e garantias individuais.

Art. 154, I. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

A partir desses fundamentos normativos, o contribuinte desenvolve os seus argumentos jurídicos e constrói a sua tese constitucional.

O recorrente defende que o combatido adicional de 2,5% violou o princípio constitucional da isonomia, uma vez que a instituição de contribuição social pressupõe a contraprestação que beneficie diretamente ao contribuinte.

O contribuinte invoca passagem de voto do eminente Ministro Celso de Mello, proferido nos autos da *ADI 3.105*, cuja manifestação singular favoreceria a sua pretensão.

Defende o impetrante que considerando o fato de os seus empregados não receberem tratamento diferenciado da Seguridade Social em relação aos demais contribuintes da exação, em que pese seja maior o seu encargo, revela a ausência de pertinência lógica entre os efeitos da norma e o fator de discriminação.

Aduz o contribuinte que há diversos setores da economia que possuem uma “folha de pagamentos” superior à das instituições financeiras, mas que não estão alcançados pelo questionado adicional de 2,5%.

A instituição financeira entende que a diferenciação de alíquotas entre segmentos econômicos é inconstitucional, uma vez que não representaria capacidade contributiva objetiva, mas subjetiva, bem como haveria uma presunção de sua superior capacidade econômica. O contribuinte aduz estudo segundo o qual o setor financeiro ocuparia a 12ª posição no *ranking* rentabilidade, no ano de 2007, sendo que o primeiro lugar seria ocupado pelo setor de bebidas e fumo.

O impetrante colaciona passagem do voto do eminente Ministro Cezar Peluso, nos autos da já citada *ADI 3.105*, que, ferindo o tema da igualdade, supostamente agasalharia a pretensão deduzida, porquanto tenha se manifestado no sentido de que as arbitrariedades do Poder Constituinte Originário não seriam suportadas pela Constituição da República.

O contribuinte aduz, por êniaüência, que seria inconstitucional a Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, que incluiu o § 9º ao art. 195, que reconheceu a possibilidade de diferenciação de alíquotas ou de bases de cálculo na cobrança de contribuições sociais da seguridade social. Eis o teor do citado dispositivo constitucional:

Art. 195. § 9º. As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Assim, além da cogitada Lei 8.212/91 também seria inválida a aludida EC 20/98, por violação ao magno princípio da isonomia tributária, agredindo a “cláusula pétrea” contida no o art. 60, § 4º, IV, que protege os “direitos e garantias individuais”.

Segundo o contribuinte, o princípio constitucional da solidariedade, informador da combatida exação adicional de 2,5%, deve estar relacionado com os princípios da proporcionalidade e da igualdade, de sorte que sem essa indispensável correspondência, o referido adicional torna-se juridicamente viciado.

O contribuinte aduz a violação aos arts. 195, § 4º; e 154, I, CF, uma vez que, sob o rótulo de adicional, teria havido a instituição de nova contribuição social, haja vista a inexistência de lei complementar reguladora dessa verdadeira nova contribuição, rotulada de adicional.

Esses são os principais fundamentos normativos e argumentos jurídicos apresentados pelo impetrante na defesa de seus interesses.

IV. OS FUNDAMENTOS E ARGUMENTOS FAZENDÁRIOS

Sem embargo do brilhantismo revelado pelo causídicos patrocinadores do impetrante, no presente caso, *concessa ênia*, não será possível assentir com as suas postulações, pois é plenamente válido, tanto nos aspectos formais quanto nos aspectos materiais, o objurgado adicional de 2,5% da contribuição social incidente sobre a “folha de salários”.

No plano formal, a questionada redação do art. 22, § 1º, II, da Lei 8.212/91, decorreu de modificação encetada pela Lei 9.876/99 alterando dispositivos da LC 84/96. Sucede, todavia, que as mencionadas alterações foram realizadas sob a égide da EC 20/98, que alterou a redação e o sentido do art. 195, I, “a”, CF, dispensando-se a exigência de lei complementar para a discutida contribuição social.

Ou seja, antes da EC 20/98, a exação inquinada foi veiculada pela LC 84/96. Após a EC 20/98 não havia mais a necessidade de lei complementar regulando a atacada contribuição social. Assim, sem qualquer violação à Constituição, poderia a lei ordinária regular o adicional do tributo objeto da presente demanda.

Nessa linha, aplica-se a consolidada e mansa jurisprudência do STF sobre esse tema, no sentido da plena validade constitucional de lei ordinária que cuide de matéria de lei ordinária, mas que esteja formalmente disciplinada em lei complementar (*ADC 1, RE 377.457 e RE 527.602*).

No tocante ao argumento de que a contribuição social pressupõe a contraprestação que beneficie diretamente ao contribuinte, com a devida vênia não encontra eco na jurisprudência dessa Suprema Corte, como restou confirmado no julgamento da citada *ADI 3.105*, que estabeleceu o caráter contributivo e solidário e equitativo das contribuições sociais da seguridade social.

Assim, não se sustenta o argumento da necessária correspondência entre a contribuição e o benefício social, com a devida vênia.

No citado julgamento, que discutiu a incidência de contribuição previdenciária sobre os proventos e pensões dos servidores aposentados ou de pensionistas, o Supremo Tribunal Federal não acolheu a tese de que a instituição de contribuição social esteja direta e imediatamente vinculada a benefício voltado para o contribuinte.

Dentre as justificativas da Corte, tenham-se os critérios da universal solidariedade, equidade no custeio e diversidade do financiamento.

Nessa linha, nada obstante a respeitabilidade e a ilustração do eminente Ministro Celso de Mello, a tese da correspondência da contribuição com o benefício não foi sufragada pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse passo, o referido acórdão da *ADI 3.105*, ao invés de alicerçar a construção jurídica do banco recorrente, serve em favor da pretensão fazendária, no sentido de que o questionado adicional de 2,5% encontra guarida no texto constitucional.

Certo. Dentre os critérios constitucionais das contribuições sociais o que poderia suscitar maiores dificuldades interpretativas, haja vista a complexidade das situações fáticas, é o da “equidade no custeio”. Com efeito, citado mandamento constitucional consubstancia os postulados da “proporcionalidade e da razoabilidade” na instituição de tributos financiadores da seguridade.

Isso tem como ênuaência o fato de que na instituição da exação tributária o legislador pode levar em consideração os aspectos objetivos e subjetivos, ou seja, pode o tributo vir a ser cobrado distintamente, a depender das “circunstâncias fáticas” ou das “pessoas envolvidas”.

O que a Constituição veda e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal rechaça é a cobrança “desproporcional e desarrazoada”.

Em que hipóteses isso ocorre? Quando o tributo é cobrado de modo *inaceitável, inadequado, incompatível e desnecessário*. Ou seja, quando a exação é descabida por maltratar a realidade econômica, os valores sociais e os enunciados constitucionais, ela é inconstitucional.

Com a devida vênia das opiniões dissidentes, sem maiores esforços, é perceptível que o hostilizado adicional de 2,5% é aceitável, adequado, compatível e necessário para fazer face às excelsas missões constitucionais da seguridade social: saúde, previdência e assistência.

Com todo o respeito e consideração, não é argumento para ser levado a sério dizer que os ingressos obtidos com o combatido adicional não são aceitáveis, adequados, compatíveis e necessários, uma vez que se cobra a mais de todo um setor econômico que representa alta rentabilidade e lucratividade.

A Constituição autoriza o legislador fiscal a cobrar mais de quem possa contribuir com mais, desde que não crie o embaraço do “confisco”.

Ora, Excelências, ninguém ousaria dizer que o atacado adicional tem caráter confiscatório e que esse “*plus*” tributário implicará a inviabilidade das atividades empresarias, afetando a competitividade e a sobrevivência econômica dos contribuintes. A insatisfação do banco recorrente não tem como amparo a ilicitude do adicional tributário, mas a sua pretensão de não querer pagar esse referido adicional.

Sem embargo da boa qualidade argumentativa do banco recorrente, não há demonstração convincente de que o objurgado adicional desrespeitou a indispensável “equidade no custeio” da seguridade social, ferindo de morte os postulados da “razoabilidade e da proporcionalidade”, pois a questionada exação, repita-se, é aceitável, necessária, adequada e compatível.

Reitera-se, nem toda contrariedade a interesses é ilícita ou injusta.

O fundamento de que a inclusão do § 9º ao artigo 195, CF, violou “cláusula pétrea” é manifestamente improcedente, *concessa ênia*.

O atacado § 9º deve ser compreendido em consonância com o disposto no § 1º do artigo 145, CF, que autoriza, sempre que possível, a imposição diferenciada de gravame tributário. O acolhimento da invalidade constitucional do aludido § 9º ensejaria a inconstitucionalidade do mencionado § 1º.

Sucedee, todavia, que o referido § 1º é dispositivo originário do texto constitucional, insuscetível, portanto, de questionamento judicial. As normas emanadas do constituinte originário não são passíveis de aferição de sua validade, como assinalou o Supremo Tribunal Federal no julgamento da *ADI 815*.

Logo, percebe-se o caráter expletivo do citado § 9º, posto que, à luz da redação originária do texto constitucional, é possível extrair mandamento normativo que autorize o tratamento tributário diferenciado, tendo como perspectiva aspectos objetivos e subjetivos (capacidade contributiva e isonomia tributária).

Em suma, a inclusão do § 9º explicitou o que estava implícito: a possibilidade de tratamento diferenciado na cobrança de contribuições sociais. Não houve inovação normativa, mas tão somente enunciação prescritiva de norma constitucional já existente.

Assim, estão afastados, *permissa ênia*, os fundamentos e argumentos manejados pela instituição financeira, com a demonstração da idoneidade constitucional do questionado adicional de 2,5% da contribuição social sobre a “folha de salários”.

Cuide-se que em 31.5.2007, o Plenário da Suprema Corte, nos autos da *AC 1109*, entendeu, ainda quem em juízo cautelar, constitucionalmente válida a multicitada alíquota adicional de 2,5%. Eis a ementa do referido acórdão:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ADICIONAL. § 1º DO ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91. A sobrecarga imposta aos bancos comerciais e às entidades financeiras, no tocante à contribuição previdenciária sobre a folha de salários, não fere, à primeira vista, o princípio da isonomia tributária, ante a expressa previsão constitucional (Emenda de Revisão nº 1/94 e Emenda Constitucional nº 20/98, que inseriu o § 9º no art. 195 do Texto permanente). Liminar a que se nega referendo. Processo extinto.

V. REQUERIMENTO FAZENDÁRIO

Ante todo o exposto, a Fazenda Nacional pugna pela manutenção do acórdão recorrido e requer o desprovimento do recurso extraordinário do banco contribuinte.

O CREDITAMENTO DO ATIVO PERMANENTE DO IPI E O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS NS. 480.648 E 491.262

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. ATIVO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE.

O princípio da não-cumulatividade aplica-se na aquisição de insumo onerado com o IPI diretamente envolvido na cadeia produtiva que resultará em produto industrializado sobre o qual incidirá o tributo na saída do estabelecimento industrial.

Não há direito de creditamento na hipótese de insumo desonerado na entrada do estabelecimento industrial; Nem há direito de creditamento na hipótese de produto desonerado na saída do estabelecimento industrial.

Não há direito de creditamento na hipótese da aquisição de bens tributados que sejam destinados ao ativo permanente e que não sejam diretamente envolvidos nas etapas de industrialização dos produtos posteriormente tributados.

O direito de creditamento do IPI em face do ativo permanente reclama, em homenagem aos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, IV, CF, a edição de lei federal específica concedendo esse benefício fiscal.

A correção monetária dos créditos escriturais do IPI exige lei específica e enseja a aplicação de técnica contábil de equalização entre créditos e débitos, em favor da não-cumulatividade.

I. OBJETO E OBJETIVO DO MEMORIAL

O presente memorial tem como objeto o tema do *direito ao creditamento do IPI nas aquisições de bens para integrar o ativo permanente e de materiais de uso e consumo*.

O objetivo desta manifestação fazendária é demonstrar que a ausência do direito de creditamento nessas hipóteses não viola o princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, Constituição Federal).

Nessa perspectiva, a Fazenda Nacional defende a manutenção dos acórdãos recorridos, que restaram injustamente atacados nos respectivos *Recursos Extraordinários ns. 480.648 e 491.262*.

II. OS ACÓRDÃOS RECORRIDOS

De efeito, nos autos do *RE 480.648*, o acórdão recorrido, emanado da Egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 5ª Região, decidiu que não há direito a creditamento do IPI em face da integração do ativo permanente. Tenha-se a sua respectiva ementa:

TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO DE PRODUTOS DESTINADOS AO ATIVO FIXO, AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DA LEI Nº 9.779/99 C/C DECRETO Nº 2544, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2002. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 153, § 3º, II DA C.F. PRECEDENTES JUDICIAIS. PRELIMINAR DE ILEGITIMIDADE PASSIVA REJEITADA.

1. Há preliminar de ilegitimidade passiva do Delegado da Receita Federal em Alagoas. A peça vestibular refere-se, genericamente, aos estabelecimentos industriais situados na Bahia, Alagoas e São Paulo. As notas fiscais constantes aos autos são, unicamente, de estabelecimentos localizados no Estado de Alagoas. Preliminar rejeitada.

2. A sistemática do IPI não comporta, por sua essência, em direito de crédito pela aquisição de produtos industriais destinados ao ativo fixo. O objetivo da não-cumulatividade é impedir que o IPI seja sucessivamente pago nas várias etapas de produção, encarecendo os bens com o pagamento cumulativo dos impostos.

3. Os bens adquiridos pela indústria destinados ao ativo fixo ao serem utilizados como bens de produção, não sofrem repasses residuais de seus valores em etapas produtivas seguintes, de modo que a estes bens, pela própria função econômica que eles representam, não se dirige o comando do Art. 153 § 3º, II, da C.F.

4. A empresa que adquire bens destinados ao uso e ao consumo também não pode utilizar os valores recolhidos ao IPI como crédito, uma vez que os referidos bens não integram o processo produtivo da empresa, bem como pelo fato de que a adquirente, no caso, é considerada como destinatária final do produto, obviamente não se aplicando o princípio da não-cumulatividade.

Precedente do STF: RE 195894 /RS E DA 1ª TURMA DESTE TRIBUNAL: AG Nº 37967.5. Apelação improvida. Sentença mantida. – NEGRITADO.

No *RE 491.262*, o acórdão recorrido, oriundo da Egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 4ª Região, trilhou o mesmo sentido da decisão fustigada no *RE 480.648*, ao negar ao contribuinte a pretensão de utilização de créditos do IPI na aquisição de bens destinados ao ativo permanente e materiais de uso e consumo da empresa. A ementa está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO – IPI – BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA – MATERIAIS DE USO E CONSUMO – CREDITAMENTO – IMPOSSIBILIDADE.

1. Se a pretensão da empresa recorrida não objetiva a repetição do indébito tributário, mas à declaração do creditamento extemporâneo do IPI, é inaplicável o art. 166 do CTN.

2. Inexiste permissão à utilização de créditos do IPI oriundos da aquisição de bens destinados ao ativo permanente da empresa e materiais de uso e consumo. Aplicação do art. 147, I, do Decreto nº 2.637/98.

Os venerandos arestos, indevidamente objurgados, *concessa ênia*, não se afastaram de *remansosa jurisprudência* desse Excelso Tribunal que entende inexistente o desrespeito ao princípio da não-cumulatividade na hipótese de ausência de creditamento de tributo na aquisição de bens ao ativo permanente ou de materiais de uso e consumo da empresa: *AAII 460.422 e 488.374; RREE 195.894 e 301.103*, à guisa de exemplo.

Registre-se, por oportuno e necessário, que essa referida jurisprudência foi construída em redor do ICMS. Nada obstante, em face das similitudes desse cogitado tributo estadual com o IPI, especialmente no tocante ao discutido princípio da não-cumulatividade, as soluções judiciais reclamadas podem ser análogas.

Essa orientação jurisprudencial tem sido perfilhada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça e pelos cinco Egrégios Tribunais Regionais Federais. A confirmar a asserção fazendária:

RESP 886.249 (STJ – www.stj.jus.br);

AMS 2004.33.00.017276-7 (TRF 1 – www.trf1.jus.br);

AMS 2004.51.02.004224-6 (TRF 2 – www.trf2.jus.br);

AMS 2005.61.14.003189-2 (TRF 3 – www.trf3.jus.br);

AMS 2004.70.00.000554-6 (TRF 4 – www.trf4.jus.br); e

AMS 2001.80.00.005495-0 (TRF 5 – www.trf5.jus.br)

A interpretação da instância judicial tem sido reproduzida no contencioso administrativo-tributário, representada pelo respeitável Conselho de Contribuintes, cujas decisões resolvem os conflitos no sentido da impossibilidade de creditamento do IPI em face de ativo permanente:

Recurso Voluntário n. 138.743 (3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes – www.conselhos.fazenda.gov.br)

Nessa perspectiva, forte na jurisprudência do STF, em relação ao ICMS, na presente espécie aplicável analogicamente ao IPI, e estribado nas manifestações de outras instâncias judiciais e administrativas, a Fazenda Nacional demonstrará que falece razão jurídica à pretensão das contribuintes.

III. A PRETENSÃO DAS CONTRIBUINTE

As contribuintes, em peças diversas e patrocinadas por distintos advogados, postulam, em síntese, o direito de se creditarem no IPI nas aquisições de bens destinados ao ativo permanente e de materiais de uso de consumo da pessoa jurídica.

Explicam que os bens destinados ao ativo permanente são os necessários à manutenção da atividade produtiva, com prazo de vida útil superior a um ano, tais como maquinários, móveis etc. Por sua vez, os materiais de uso e consumo representam as mercadorias adquiridas pelo estabelecimento e que são usadas ou consumidas por ele na sua atividade, tais como o material de escritório, de limpeza, de manutenção de máquinas e equipamentos etc.

Em linhas gerais, entendem que as disposições contidas nos arts. 153, § 3º, II, CF, e 49, do Código Tributário Nacional, ao cuidarem do princípio da não-cumulatividade, proíbem qualquer tipo de limitação ao reivindicado direito de creditamento, à vista de sua enunciação normativa:

Art. 153, § 3º, II, CF – O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

Art. 49, CTN – O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Nessa trilha, evocam a invalidade da legislação infraconstitucional que veda o reivindicado creditamento do IPI na aquisição de bens e materiais integrantes do ativo permanente; no caso os sucessivos Regulamentos desse imposto federal: *Decreto n. 83.263/1979*, *Decreto n. 87.981/1982*, *Decreto n. 2.637/1998* e *Decreto n. 4.544/2002*.

Tenham-se os dispositivos normativos atacados pelos contribuintes:

Decreto 83.263/1979 – Regulamento IPI 1979

Art. 66. Os estabelecimentos industriais, e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se (Lei n. 4.502/64, arts. 25 a 30, e Decreto-lei n. 34/66, art. 2º, al. 8ª):

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Decreto 87.981/1982 – Regulamento IPI 1982

Art. 82. Os estabelecimentos industriais, e os que lhe são equiparados, poderão creditar-se:

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, exceto as de alíquota zero e os isentos, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente (Lei n. 4.502/64, art. 25);

Decreto 2.637/1998 – Regulamento IPI 1998

Art. 147. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

Decreto 4.544/2002 – Regulamento IPI 2002

Art. 164. Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a MP, PI e ME, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando

ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

A pedra angular sobre a qual está fundamentada a construção jurídica dos contribuintes é a ausência das limitações constitucionais do princípio da não-cumulatividade do IPI (art. 153, § 3º, II, CF) em face das limitações constitucionais existentes em relação ao ICMS (art. 155, § 2º, itens, CF).

Ou seja, segundo os contribuintes, os aludidos dispositivos regulamentares, ao vedarem o creditamento do IPI em face do ativo permanente, estiolam o princípio da não-cumulatividade em relação a esse imposto federal, haja vista inexistirem quaisquer óbices constitucionais, diversamente do que sucede com as limitações do ICMS:

Art. 155, § 2º. O ICMS atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Concessa ênia, malgrado o costumeiro brilhantismo dos patrocinadores dessa tese, na presente controvérsia essa aludida fundamentação é frágil e descabida.

De efeito, as limitações constitucionais explícitas ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, inexistentes em relação ao IPI, não dizem respeito à possibilidade de creditamento do tributo na aquisição de bens e mercadorias integrantes do ativo permanente.

É de meridiana percepção que as citadas restrições cuidam das exonerações, via isenção ou não incidência, do tributo estadual.

Nesse compasso, à míngua de pertinência temática ou de correspondência normativa entre o direito de creditamento na aquisição de mercadorias isentas ou não tributadas em relação ao suposto direito de creditar-se na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente, esse alicerce jurídico não sustenta a pretensão dos contribuintes, visto cuidarem de hipóteses diversas para tributos distintos.

Com as vênias de estilo, a ausência de limitações do IPI, em comparação com as limitações do ICMS, em face do creditamento na aquisição de bens isentos ou não tributados, não se presta sequer para reclamar aplicação analógica, dada a estranheza das situações fiscais empolgadas.

Nada obstante, além dessa repelida fundamentação, os contribuintes invocam outros fundamentos em favor de suas pretensões.

A rigor, pretendem os contribuintes emprestar ao princípio da não-cumulatividade um raio de alcance que vai além dos insumos – tributados pelo IPI – utilizados na industrialização de produtos sobre os quais incidam o cogitado imposto.

A Fazenda Nacional discorda frontalmente dessa hermenêutica constitucional-tributária em relação a normatividade do multicitado princípio da não-cumulatividade.

A força constitucional do aludido princípio consiste no direito do contribuinte de creditar-se do IPI cobrado na aquisição de insumos utilizados diretamente na industrialização de produtos que sofram tributação na saída do estabelecimento industrial, sendo devido o mencionado imposto federal.

Portanto, defende a Fazenda Nacional, não tem cabida invocar-se a não-cumulatividade se não há envolvimento direto da cadeia produtiva abarcando os bens e mercadorias oneradas com o IPI.

Nessa toada, os colacionados Regulamentos do IPI (*Decretos ns. 83.263/1979; 87.981/1982; 2.637/1998 e 4.544/2002*) não cometeram qualquer desrespeito em relação ao princípio da não-cumulatividade, seja em face da atual Constituição de 1988 (art. 153, § 3º, II), seja em face da Carta Política de 1967/1969 (art. 21, § 3º: “O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não-cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores”).

Os contribuintes clamam em socorro de suas pretensões a regra da depreciação dos bens do ativo fixo para fins de imposto de renda, segundo disposições contidas no art. 57 da Lei 4.506/64 e no art. 305 do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda:

Lei 4.506/64

Art. 57. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.

Decreto 3.000/99 – RIR

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

Articulam que a possibilidade de dedução do valor da depreciação dos bens do ativo imobilizado representa o reconhecimento de que os mesmos são economicamente consumidos e incorporados às mercadorias industrializadas, ainda que indiretamente.

Nessa linha, assinalam que ao longo de sua existência, os bens do ativo permanente são consumidos e perdem gradativamente seu valor, até a sua total depreciação, de sorte que essa depreciação deva ser contabilizada como despesa operacional ou custo.

À luz da referida legislação do imposto de renda, pedem tratamento similar na legislação do IPI, conferindo o respectivo de direito de crédito, visto que tal tributo também integra o preço do produto vendido.

Finalizam, nesse tópico, aduzindo as regras contábeis em redor da formação do lucro, dos custos e despesas, para extrair a necessidade de creditamento dos valores do IPI na aquisição de bens ao ativo permanente, sob pena de clara ofensa à não-cumulatividade, incidindo IPI sobre base de cálculo que já contém IPI.

A Fazenda Nacional rebaterá esses argumentos utilizando como linha de raciocínio a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, a pretensão dos contribuintes de que a legislação do IPI contivesse determinação similar à contida na legislação do IRPJ atenderia à prescrição constitucional referida nos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, IV, CF, porquanto se tratar de concessão de benefício fiscal (*creditamento de IPI em face do ativo permanente*), a reclamar expressa determinação legal.

Nesse prisma, a postulação dos contribuintes deve ser analisada não sob a ótica do princípio da não-cumulatividade (art. 153, § 3º, II, CF), mas sob o ângulo da concessão de benefício fiscal (arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, IV, CF).

No tocante à incidência de tributo sobre tributo, tese defendida pelos contribuintes para inquinar de inconstitucional a vedação de creditamento em face do ativo permanente, a jurisprudência do STF já afastou e superou essa discussão no julgamento paradigmático do RE 212.209 (Redator Ministro NELSON JOBIM, J. 23.06.1999, DJ. 14.02.2003):

Constitucional. Tributário. Base de cálculo do ICMS: inclusão no valor da operação ou da prestação de serviço somado ao próprio tributo. Constitucionalidade. Recurso desprovido.

Assim, ainda que se entendesse a existência da cobrança de tributo sobre tributo (o que não é o caso em hipótese alguma), não haveria qualquer jaça de inconstitucionalidade nessa técnica de cobrança do IPI. Repita-se, por absoluto amor à verdade, que a cobrança do IPI não se dá nesses moldes apontados: tributo sobre tributo.

Além do reivindicado creditamento, os contribuintes postulam a correção monetária dos créditos do IPI, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco federal.

Sem embargo da ilustração dos motivos elencados pelos contribuintes, a Fazenda Nacional se insurge contra essa pretensão de correção monetária dos créditos escriturais fiscais, sem previsão legal, com esteio na jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal, a saber: *RE 308.114* (Relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA, J. 18.12.2002, DJ. 03.05.2002):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ. CREDITAMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Correção monetária de créditos fiscais eventualmente verificados e comprovados. Direito que, por não estar previsto na legislação estadual, não pode ser deferido pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Agravo regimental não provido.

Por consequência, seja na reivindicação ao creditamento do IPI na aquisição de bens destinados para o ativo permanente e materiais de uso e consumo, seja na súplica à correção monetária desses supostos créditos fiscais, a Fazenda Nacional confia na manutenção da jurisprudência da Suprema Corte que, em situações análogas, tem rechaçado as obsecrações das empresas.

IV. O ATIVO PERMANENTE E O CREDITAMENTO DO ICMS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A discussão do creditamento do ICMS na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo permanente das empresas produziu uma jurisprudência pacificada no seio da Suprema Corte, no sentido de que a ausência desse creditamento não viola qualquer mandamento constitucional.

Nesse particular, dadas as similitudes do IPI e do ICMS, mormente em redor do princípio da não-cumulatividade, vale transcrever os mais recentes precedentes de ambas as Turmas do STF sobre esse tema:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO N. 497.405 (Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, 1ª Turma, J. 29.04.2008, DJ. 23.05.2008):

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. ICMS. BENS DESTINADOS AO CONSUMO OU ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. AGRAVO IMPROVIDO.

I – Ausência de prequestionamento da questão constitucional suscitada. Incidência das Súmulas 282 e 356 do STF.

II – A jurisprudência desta Corte é no sentido de que a entrada de bens destinados ao consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento não implica crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes.

III – Agravo regimental improvido.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTAL N. 602.998 (Relator Ministro EROS GRAU, 2ª Turma, J. 08.05.2007, DJ. 01.06.2007):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENS DESTINADOS A CONSUMO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PRODUÇÃO. PROVAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL.

1. Não implica crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes, a entrada de bens destinados a consumo ou a integração no ativo fixo do estabelecimento. 2. Se não há saída do bem, ainda que na qualidade de componente de produto industrializado, não há falar-se em cumulatividade tributária. Precedentes.

3. O acórdão que mantém o indeferimento de diligência probatória tida por desnecessária não ofende o artigo 5º, LV, da Constituição do Brasil. 4. Correção Monetária. Controvérsia decidida à luz de legislação infraconstitucional. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. Agravo regimental a que se nega provimento.

Além dessas colacionadas decisões gremiais, recordem-se feitos nos quais houve manifestações monocráticas dos eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal:

Ministro AYRES BRITTO: AI 468.888;

Ministra CÁRMEN LÚCIA: AI 595.881;

Ministro CELSO DE MELLO: AI 562.701;

Ministro CEZAR PELUSO: RE 514.641;

Ministra ELLEN GRACIE: AI 548.977;

Ministro EROS GRAU: RE 417.811;

Ministro GILMAR MENDES: AI 538.003;

Ministro JOAQUIM BARBOSA: RE 295.887;

Ministro MARCO AURÉLIO: AI 664.906;

Ministro RICARDO LEWANDOWSKI: AI 707.409.

A despeito dessa aturada jurisprudência, os contribuintes evocam o *RE 200.379*, que seria um precedente da Corte favorável às suas pretensões.

Sucedee, todavia, que o mencionado feito guarda uma peculiaridade que o distingue do caso sob exame e da copiosa jurisprudência colecionada: os bens, a despeito de integrarem o ativo permanente, foram consumidos no processo de produção das mercadorias. É o que extrai da leitura da ementa do acórdão que julgou os embargos declaratórios do aludido feito (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, 2ª Turma, J. 22.03.1999, DJ. 11.06.1999):

ICMS – MÁQUINAS – ATIVO FIXO – DESGASTE NA INDUSTRIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS – CRÉDITO. Uma vez comprovado nos autos, em confirmação do que normalmente ocorre, o desgaste de máquinas na produção de mercadoria, cumpre reconhecer o direito ao crédito do ICMS recolhido quando da aquisição. A ordem natural das coisas direciona no sentido de, no preço das mercadorias, inserir-se o custo decorrente do desgaste.

Ainda que se enxergue no referido julgamento do *RE 200.379* um precedente favorável às teses dos contribuintes, fácil de ver que se tratou de um julgamento isolado e superado, haja vista a orientação jurisprudência estabelecida pela Corte em relação a esse tema do creditamento do ICMS em face do ativo permanente: o STF não reconhece essa pretensão.

Nessa óptica, a jurisprudência consolidada em relação ao ICMS deve ser estendida analogamente ao IPI, vedando-se o creditamento do imposto recolhido na aquisição de produtos destinados ao ativo permanente ou de bens e materiais de consumo.

V. O CREDITAMENTO DO IPI NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E O ATIVO PERMANENTE DAS EMPRESAS

É intuitivo que somente deve haver o creditamento fiscal se houver oneração tributária da cadeia produtiva.

Com efeito, esse tem sido o fio-condutor estampado na recente jurisprudência do Supremo Tribunal em sede de creditamento do IPI em face da aquisição de insumos desonerados: *RREE 370.682 e 353.657*:

RE 370.682 (Relator Ministro GILMAR MENDES, Pleno, J. 25.06.2007, DJ. 19.12.2007):

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.

RE 353.657 (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Pleno, 25.06.2007, DJ. 07.03.2008):

IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO – INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica.

Na hipótese de o produto industrializado sair desonerado do estabelecimento empresarial, há velha jurisprudência da Corte que surpreendeu o tema e aplicou aquela suscitada máxima da necessidade de oneração da cadeia produtiva: *RREE 99.825 e 109.047*.

RE 109.047 (Relator Ministro OCTÁVIO GALLOTTI, 1ª Turma, J. 29.08.1986, DJ. 26.09.1986):

Imposto sobre Produtos Industrializados. Alíquota zero. Creditamento. Ao negar o direito ao crédito do IPI, incidente sobre embalagens destinadas ao acondicionamento de produto sujeito à alíquota zero, no momento de saída do estabelecimento industrial, o acórdão recorrido não contrariou a regra constitucional da não-cumulatividade (art. 21, § 3º), nem tampouco negou a vigência do art. 49 do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial não configurado. Recurso Extraordinário de que não se conhece.

RE 99.825 (Relator Ministro NÉRI DA SILVEIRA, 1ª Turma, J. 22.03.1985, DJ. 05.09.1986):

IPI. Constituição, art. 21, § 3º, e CTN, art. 49. Princípio da não cumulatividade. Crédito de IPI, em importação de mercadoria. Alíquota zero. O Decreto-lei n. 1686/1979, não ofende o princípio da não-cumulatividade. Inexistência de ofensa, pelo acórdão, aos dispositivos acima referidos. Dissídio pretoriano não demonstrado. Recurso extraordinário não conhecido.

Nesses mencionados feitos, o Supremo Tribunal Federal afastou o suposto direito ao creditamento do IPI uma vez que na entrada (*RREE 370.682 e 353.657*) ou na saída (*RREE 99.825 e 109.047*) os insumos ou produtos foram desonerados.

Ou seja, à luz do texto constitucional (art. 153, § 3º, II), da legislação infraconstitucional (art. 49 do CTN) e da jurisprudência do STF, o *princípio da não-cumulatividade*, reitera-se, implica o direito de o contribuinte de creditar-se do imposto cobrado na aquisição de insumos diretamente utilizados e consumidos no processo de industrialização de produtos que saiam do estabelecimento industrial onerados pelo respectivo tributo.

Nesse esquadro, se o “bem” (insumo) não é diretamente envolvido no processo de industrialização do produto, ainda que haja tributação, não há que se falar em envolvimento do ventilado princípio da não-cumulatividade, pois a finalidade desse mandamento constitucional é diminuir a “tributação regressiva” ocorrida com o denominado “efeito cascata”.

Como é cediço, o princípio constitucional da não-cumulatividade é vocacionado para diminuir, sobre o consumidor final, a inflição de ônus econômico que torne a carga tributária insuportável, por meio do cogitado direito de creditamento dos valores fiscais devidos nas várias etapas do processo produtivo.

É fora de toda a dúvida que os bens destinados ao ativo permanente não integram as etapas da cadeia produtiva, tampouco são diretamente consumidos no processo de industrialização de produtos onerados com o IPI.

Dessa sorte, não há que se falar, insista-se cansativamente, no envolvimento da não-cumulatividade, haja vista a ausência da ligação direta entre o bem adquirido e a industrialização do produto.

VI. A CORREÇÃO MONETÁRIA DOS CRÉDITOS ESCRITURAIS FISCAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Outro tema que também foi surpreendido na presente controvérsia diz respeito à correção monetária sobre os créditos escriturais fiscais. Sobre essa específica questão, a jurisprudência do Excelso Supremo Tribunal Federal não dá eco às pretensões dos contribuintes.

De efeito, à maneira de exemplo, no *RE 195.643* (Relator Ministro ILMAR GALVÃO), nos *RREE 205.453 e 223.521* (Relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA) e no *RE 120.961* (Relator Ministro MOREIRA ALVES), o Supremo Tribunal Federal decidiu que não incide correção monetária sobre os créditos escriturais fiscais, à míngua de expressa autorização legal.

Outrossim, a questão da correção de créditos escriturais fiscais enseja a aplicação da “técnica de contabilização para viabilizar a equação entre débitos e créditos, para fazer valer o princípio da não-cumulatividade”. (RE 386.475, Redatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, Pleno, J. 18.10.2006, DJ 22.06.2007).

Nessa perspectiva, a correção monetária dos supostos créditos escriturais fiscais do IPI ensejaria a transgressão do cogitado princípio da não-cumulatividade.

Tampouco serve em favor dos contribuintes o julgamento do *RE 282.120* em defesa da discutida correção monetária.

Com efeito, no *RE 282.120* (Relator Ministro MAURÍCIO CORRÊA, 2ª Turma, J. 15.10.2002, DJ. 06.12.2002), o STF reconheceu o direito à correção monetária porquanto se tratava de ação proposta por contribuinte, em face do Fisco paranaense, que pleiteava a correção monetária de créditos de ICMS com esteio na Lei Complementar n. 65/1991.

Naquele precedente havia lei (LC 65/91) autorizando o creditamento. O Estado do Paraná cumpria com esse benefício fiscal. Sucede que por força de medida liminar nos autos da *ADI 600* (Relator Ministro MARCO AURÉLIO), o mencionado benefício foi suspenso. Ante esse quadro, o Fisco estadual deixou de creditar o ICMS e determinou o seu estorno. Posteriormente, em decisão definitiva, o STF chancelou a plena validade da LC 65/91.

Nessa perspectiva, o contribuinte impetrou mandado de segurança para recuperar a referida correção monetária correspondente ao período entre a data do estorno e aquela em que a Fazenda permitiu a correção dos créditos, em face das decisões resultantes da *ADI 600*.

Calha colacionar trecho do voto do Ministro MAURÍCIO CORRÊA, relator do *RE 282.120*, que explica bem a situação e revela a diferença entre a presente controvérsia e o sugerido precedente:

20. Com efeito, a pretensão inicial não era que os créditos fossem corrigidos monetariamente por se referirem a imposto recolhido em data anterior ao lançamento, situação típica reiteradamente enfrentada por esta Corte e rejeitada quando inexistente lei estadual autorizadora.

21. O pedido e a causa de pedir aqui são diversos. O que pretende a empresa é que, uma vez reconhecido que os créditos lançados não produziram seus efeitos compensatórios concretos na época própria por vedação imposta pela Fazenda Estadual, para que obtenha o retorno da situação ao status quo anterior, atingindo-se a finalidade da norma legítima, imprescindível a atualização monetária dos valores.

22. Ora, a decisão que reconheceu a constitucionalidade da norma complementar autorizadora do lançamento efetivo do crédito para fins de compensação (ADI 600, Marco Aurélio, DJ 30/06/95), produz, como se sabe, efeitos ex tunc, ou seja, o dispositivo legal é tido por legítimo desde a sua edição, sem embargo da suspensão cautelar. Para que a lei produza os efeitos que deveria ter gerado na época própria e pretérita, é essencial que se lancem os créditos não pelo valor histórico e sim pelo atual, devidamente corrigido.

23. Caso contrário haverá enriquecimento ilícito da Fazenda do Estado. Isso pela circunstância de que a compensação não se realizou na época própria, permitindo uma arrecadação superior a que seria devida se os efeitos da lei, posteriormente declarada constitucional pelo Tribunal, não estivessem suspensos. Para que esse excesso seja restituído a que, sem qualquer culpa, foi impedido de creditar-se do imposto pago, é necessário que a compensação se faça de forma atualizada. Ressalto que não existirá prejuízo ao Fisco, que, amparado por decisão liminar, arrecadou indevidamente mais no passado, e restituirá o que é devido pelo valor real, restabelecendo-se, desse modo, a situação original.

Por esse ângulo, o mencionado *RE 282.120*, ao entender da Fazenda Nacional, não se presta como precedente favorável à possibilidade de correção monetária dos eventuais créditos escriturais do IPI discutidos na presente demanda, devendo, por consequência, ser mantida a abundante jurisprudência da Corte que nega essa referida correção monetária.

VII. CONCLUSÕES

Ao fim e ao cabo, a Fazenda Nacional apresenta suas conclusões:

1ª O princípio da não-cumulatividade aplica-se na aquisição de insumo onerado com o IPI diretamente envolvido na cadeia produtiva que resultará em produto industrializado sobre o qual incidirá o tributo na saída do estabelecimento industrial;

2ª Não há direito de creditamento na hipótese de insumo desonerado na entrada do estabelecimento industrial; Nem há direito de creditamento na hipótese de produto desonerado na saída do estabelecimento industrial;

3ª Não há direito de creditamento na hipótese da aquisição de bens tributados que sejam destinados ao ativo permanente e que não sejam diretamente envolvidos nas etapas de industrialização dos produtos posteriormente tributados;

4ª O direito de creditamento do IPI em face do ativo permanente reclama, em homenagem aos arts. 150, § 6º, e 153, § 3º, IV, CF, a edição de lei federal específica concedendo esse benefício fiscal;

5ª A correção monetária dos créditos escriturais do IPI exige lei específica e enseja a aplicação de técnica contábil de equalização entre créditos e débitos, em favor da não-cumulatividade.

VIII. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede o desprovisionamento dos recursos extraordinários e a manutenção dos acórdãos recorridos, em homenagem à jurisprudência da Corte que reconhece a não-cumulatividade na oneração tributária direta dos insumos e produtos industrializados e afasta a correção monetária dos créditos escriturais fiscais.

O CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI

MEMORIAL COMPLEMENTAR DA FAZENDA NACIONAL RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS NS. 537.459, 577.302 E 577.348

1. *O benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI foi extinto em 30.06.1983, em face do rigor jurídico-constitucional.*
2. *Todavia, se acaso não reconhecida sua extinção na referida data, é de se reconhecer que foi extinto em 01.05.1985, em homenagem ao princípio da boa-fé.*
3. *Alternativamente, se acaso não for reconhecida sua extinção em 30.06.1983 ou em 01.05.1985, é de se reconhecer que foi extinto em 05.10.1990, à luz do art. 41, § 1º, ADCT/CF88.*
4. *A decretação de inconstitucionalidade da delegação normativa contida nos DDL 1724/79 1894/81 não teve o condão de restaurar, sine die, o referido benefício fiscal.*
5. *Memorial pelo desprovemento dos recursos extraordinários.*

I. OBJETO E OBJETIVO DO MEMORIAL

1.O tema objeto desta controvérsia é a extinção do CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI, benefício fiscal instituído pelo Decreto-Lei n. 491, de 05.03.1969.

Com efeito, dispunha o art. 1º do referido DL 491/69 que as “empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados gozarão a título estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.”

Posteriormente, adveio o Decreto-Lei n. 1.658, de 24.01.1979, que determinou a redução gradual do referido estímulo fiscal até sua total extinção em 30.06.1983. Eis a redação desse mencionado DL 1.658/79:

Art. 1º - O estímulo fiscal de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção.

§ 1º - Durante o exercício financeiro de 1979, o estímulo será reduzido:

- a) a 24 de janeiro, em 10% (dez por cento);
- b) a 31 de março, em 5% (cinco por cento);
- c) a 30 de junho, em 5% (cinco por cento);
- d) a 30 de setembro, em 5% (cinco por cento);
- e) a 31 de dezembro, em 5% (cinco por cento).

§ 2º - A partir de 1980, o estímulo será reduzido em 5% (cinco por cento) a 31 de março, a 30 de junho, a 30 de setembro e a 31 de dezembro, de cada exercício financeiro, até sua total extinção a 30 de junho de 1983.

§ 3º - Tomar-se-á, como base para cálculo do montante das reduções de que tratam os parágrafos anteriores, a alíquota do estímulo fiscal aplicável na data da entrada em vigor do presente Decreto-lei.

Art. 2º - Este Decreto-lei entrará em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Em 3.12.1979 foi editado o Decreto-Lei n. 1.722 que modificou a redação contida no aludido DL 1.658/79, mantendo, todavia, a extinção do cogitado benefício fiscal para a mesma data (30.6.1983), de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda. Eis o enunciado prescritivo:

Art.3º - O § 2º, do art.1º, do Decreto-Lei nº 1.658, de 24 de janeiro de 1979, passa a vigorar com a seguinte redação:

“§ 2º O estímulo será reduzido de vinte por cento em 1980, vinte por cento em 1981, vinte por cento em 1982 e de dez por cento até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda”.

Em 7.12.1979 foi editado o Decreto-Lei n. 1.724, que autorizou o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir o indigitado estímulo fiscal estabelecido no art. 1º do DL 491/69. Eis o dispositivo:

Art. 1º. 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 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Em 16.12.1981 foi editado o Decreto-Lei n. 1.894, que manteve ao Ministro de Estado da Fazenda a delegação normativa em relação ao apreciado benefício fiscal. Transcrevem-se os dispositivos pertinentes:

Art. 1º - Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado:

I – o crédito do imposto sobre produtos industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos;

II – o crédito de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

[...]

Art. 3º - O Ministro da Fazenda fica autorizado, com referência aos incentivos fiscais à exportação, a:

I – estabelecer prazo, forma 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.

Art. 4º - Este Decreto-lei entrará em vigor 30 (trinta) dias após sua publicação, revogados o artigo 4º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969 e o Decreto-lei nº 1.456, de 07 de abril de 1976.

Parágrafo único – As empresas comerciais exportadoras, que exportarem mercadorias adquiridas antes da vigência deste Decreto-lei, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, farão jus ao crédito previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, calculado pela aplicação da alíquota vigente na data de embarque sobre a diferença entre o preço FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, e o preço de aquisição das referidas mercadorias.

À vista dessa delegação normativa ao Ministro de Estado da Fazenda, o excelso Supremo Tribunal Federal, nos autos dos *Recursos Extraordinários ns. 180.828, 186.359, 186.623 e 250.288*, decretou a inconstitucionalidade da mencionada delegação concedida ao Ministro da Fazenda para reduzir, suspender ou extinguir o aludido benefício fiscal.

A confirmar o sentido desse entendimento pretoriano as ementas dos acórdãos dos citados recursos extraordinários:

RE 186.623 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 26.11.2001, DJ. 12.04.2002):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I. C.F./1967.

– É inconstitucional o artigo 1º do D.L. 1.724, de 7.12.79, bem assim o inc. I do art. 3º do D.L. 1.894, de 16.12.81, que autorizaram o Ministro de Estado da Fazenda a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou restringir os estímulos fiscais concedidos pelos artigos 1º e 5º do D.L. nº 491, de

05.3.69. Caso em que tem-se delegação proibida: CF/67, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II. – R.E. conhecido, porém não provido (letra b).

RE 250.288 (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 12.12.2001, DJ. 19.04.2002):

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALÍNEA “B” DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O fato de a Corte de origem haver declarado a inconstitucionalidade de lei federal autoriza, uma vez atendidos os pressupostos gerais de recorribilidade, o conhecimento do recurso extraordinário interposto com alegada base na alínea “b” do permissivo constitucional.

TRIBUTO – REGÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA – GARANTIA CONSTITUCIONAL DO CIDADÃO. Tanto a Carta em vigor, quanto – na feliz expressão do ministro Sepúlveda Pertence – a decaída encerram homenagem ao princípio da legalidade tributária estrita. Mostra-se inconstitucional, porque conflitante com o artigo 6º da Constituição Federal de 1969, o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, no que implicou a esdrúxula delegação ao Ministro de Estado da Fazenda de suspender – no que possível até mesmo a extinção – “estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969”.

RE 186.359 (Relator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 14.03.2002, DJ. 10.05.2002):

TRIBUTO – BENEFÍCIO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA.

Surgem inconstitucionais o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, e o inciso I do artigo 3º do Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, no que implicaram a autorização ao Ministro de Estado da Fazenda para suspender, aumentar, reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os incentivos fiscais previstos nos artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

RE 180.828 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 14.03.2002, DJ. 14.03.2002):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. INCENTIVOS FISCAIS: CRÉDITO-PRÊMIO: SUSPENSÃO MEDIANTE PORTARIA. DELEGAÇÃO INCONSTITUCIONAL. D.L. 491, de 1969, arts. 1º e 5º; D.L. 1.724, de 1979, art. 1º; D.L. 1.894, de 1981, art. 3º, inc. I. C.F./1967.

– Inconstitucionalidade, no art. 1º do D.L. 1.724/79, da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e, no inciso I do art. 3º do D.L. 1.894/81, inconstitucionalidade das expressões “reduzi-los” e “suspendê-los ou extingui-los”. Caso em que se tem delegação proibida: C.F./67, art. 6º. Ademais, matérias reservadas à lei não podem ser revogadas por ato normativo secundário.

II. – R.E. conhecido, porém não provido (letra b).

Em face dessas colacionadas decisões, o augusto Senado da República, com esteio no art. 52, X, CF, editou a Resolução n. 71, de 26.12.2005, que suspendeu a execução, no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e, no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, das expressões “reduzi-los” e “suspendê-los ou extingui-los”. Eis o seu teor:

O Senado Federal, no uso de suas atribuições que lhe são conferidas pelo inciso X do art. 52 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto em seu Regimento Interno, e nos estritos termos das decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal,

Considerando a declaração de inconstitucionalidade de textos de diplomas legais, conforme decisões definitivas proferidas pelo Supremo Tribunal Federal nos autos dos Recursos Extraordinários nºs 180.828, 186.623, 250.288 e 186.359,

Considerando as disposições expressas que conferem vigência ao estímulo fiscal conhecido como “crédito-prêmio de IPI”, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, em face dos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972; dos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, assim como do art. 18 da Lei nº 7.739, de 16 de março de 1989; do § 1º e incisos II e III do art. 1º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, e, ainda, dos arts. 176 e 177 do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002; e do art. 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2002; Considerando que o Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, declarou a inconstitucionalidade de termos legais com a ressalva final dos dispositivos legais em vigor, RESOLVE:

Art. 1º É suspensa a execução, no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, da expressão “ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir”, e, no inciso I do art. 3º do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, das expressões “reduzi-los” e “suspendê-los ou extingui-los”, preservada a vigência do que remanesce do art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Ante esse quadro jurisprudencial e legislativo, os contribuintes postulam a restauração (manutenção) da normatividade do art. 1º do DL 491/69.

Ou seja, os contribuintes defendem que as reconhecidas inconstitucionalidades dos DDLL 1.724/79 e 1.894/81 restabeleceram, sem prazo definido, o porfiado benefício fiscal.

Por seu turno, a Fazenda Nacional defende a extinção desse benefício em 30.6.1983, uma vez que as inconstitucionalidades das delegações normativas ao Ministro da Fazenda não alcançaram os DDLL 1.658/79 e 1.722/79, que estabeleceram aquela data como limite da vigência do crédito-prêmio de IPI.

O objetivo desta manifestação fazendária é demonstrar, com a devida vênia, o equívoco da tese que pugna pela não extinção do referido benefício fiscal em 30.06.1983, sob a justificativa de que as aludidas decretações de inconstitucionalidade restauraram, *sine die*, a vigência do multicitado art. 1º do DL 491/69, permanecendo, portanto, em vigor, o discutido estímulo fiscal do crédito-prêmio do IPI.

Nessa perspectiva, a Fazenda Nacional postula pelo desprovemento dos *Recursos Extraordinários ns. 577.302, 577.348 e 537.459*.

Cuide-se que o *RE 537.459*, sob relatoria do Ministro CEZAR PELUSO, fere o tema da extinção do benefício do crédito-prêmio do IPI em *30.06.1983*.

Já os *RREE 577.302 e 577.348*, ambos sob a relatoria do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, que tiveram sua repercussão geral reconhecida, surpreendem o tema da extinção do discutido benefício fiscal em *4.10.1990*.

Nessa linha, conquanto não tenha sido o aludido *RE 537.459* objeto de reconhecimento de repercussão geral, considerando que a sua discussão alcança maiores alternativas processuais que a discussão empolgada nos citados *RREE 577.302 e 577.348*, convém ao Tribunal, com a devida vênia, apreciar, em conjunto, esses três feitos.

Com essa medida de economia processual, poderá o excelso Supremo Tribunal Federal decretar a extinção do benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI em *30.06.1983*, ou acolher a jurisprudência do colendo Superior Tribunal de Justiça, que decretou extinto o aludido benefício em *4.10.1990*, ou, se assim entender a Suprema Corte, decidir pela continuidade desse cogitado benefício fiscal, acolhendo as pretensões dos contribuintes.

Nada obstante a afetação plenária desta específica controvérsia, com o reconhecimento de sua indiscutível relevância jurídico-social, haja vista o impacto econômico dos valores envolvidos, esse tema já foi ferido, por meio de decisões monocráticas do Ministro GILMAR MENDES (*AIII 617.694, 603.344 e 614.650*) vazadas, no que interessam, nos seguintes termos:

Dessa forma, acompanho a dissidência iniciada com o voto de Marco Aurélio (*RE 208.260*) e, nos termos da jurisprudência desta Corte, declaro a inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto-lei n. 1.724, de 07.12.79, que autoriza o Ministério da Fazenda ‘a aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei n. 491, de 5 de março de 1969’.

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% (10% em 24 de janeiro, 5% em 31 de março, 5% em 30 de junho, 5% em 30 de setembro e 5% em 31 de dezembro); em 1980, redução de 20%; em 1981, redução de 20%; em 1982, redução de 20% e 10% até 30 de junho de 1983.

Nessa perspectiva, a Fazenda Nacional confia que esse entendimento manifestado, ainda que em *obiter dictum* pelo Ministro GILMAR MENDES, sofrerá a chancela definitiva do Colegiado Maior, no sentido de que o *benefício fiscal do crédito-prêmio de IPI restou extinto em 30.06.1983*.

Daí que se faz imperioso visitar os principais aspectos constitucionais relacionados à extinção do benefício fiscal do crédito-prêmio de IPI, rebatendo-se, na medida do possível, todos os fundamentos e argumentos esgrimidos pelos contribuintes, *permissa ênia*.

II. OS ACÓRDÃOS RECORRIDOS

Nos autos do *RE 537.459* (Relator Ministro CEZAR PELUSO) o acórdão recorrido, emanado da Egrégia 2ª Turma do Tribunal Federal da 4ª Região, sob a relatoria do Juiz DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, decidiu pela extinção do benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI em 30.06.1983. Tenha-se a sua ementa:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N. 2002.71.07.016225-7 (Relator Juiz Dirceu de Almeida Soares, J. 23.09.2003, DJ. 15.10.2003):

TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO IPI. ART. 1º DL 491/69. EXTINÇÃO EM JUNHO DE 1983 PELOS DL 1.658/79 E 1.722/79.

1. O crédito-prêmio do IPI, instituído pelo art. 1.º do DL 491/69 foi reduzido gradualmente até ser extinto em junho de 1983, conforme determinou o DL 1.658/79, com a redação dada pelo DL 1.722/79.

2. Ainda que se considerasse que os DL 1.724/79 e 1.894/81 tivessem revogado tacitamente os DL 1.658/79 e 1.722/79, com a declaração de inconstitucionalidade daqueles, estes teriam pleno vigor, operando a extinção.

3. O DL 1.894/81 não estendeu o incentivo debatido, pois a empresa comercial exportadora já era beneficiada com o crédito-prêmio desde 1976, havendo apenas reorganização e redirecionamento do incentivo em determinada situação já parcialmente contemplada.

4. Ainda que não extinto na forma acima, com a promulgação do Código de Subsídios e Medidas Compensatórias, em 1987, resultante do Acordo GATT/79, ficaram afastadas as regras de direito interno que concediam o crédito-prêmio, em função do disposto no art. 98 do CTN e art. 9.º do Acordo.

5. A Lei n.º 8.402/92 não restabeleceu, nem expressa, nem tacitamente, o crédito-prêmio – e nem poderia tê-lo feito, pois editada em cumprimento ao disposto no art. 41 ADCT e limitada pelo disposto no art. 98 do CTN. Conexos ao debate dos autos, restaram revigorados: a) ao industrial exportador, o crédito do IPI incidente sobre os insumos empregados na industrialização; b) à empresa comercial exportadora, o crédito do IPI incidente na aquisição de produtos manufaturados destinados à exportação. O crédito-prêmio, tal como concebido pelo art. 1.º do DL 491/69 não mais subsiste.

6. O Acordo GATT/94 manteve a vedação anterior de concessão de subsídios diretos à exportação. Desta feita, ainda que de alguma forma fosse possível ter-se o incentivo restabelecido pela Lei n.º 8.402/92, um novo acordo internacional, confirmando os termos, no ponto, de acordo anterior, novamente vedou a concessão de incentivos a exportação, ficando afastada a incidência do crédito-prêmio. Foi editada norma interna – Decreto n.º 1.751/95 – regulamentando parcialmente o Acordo, que determinou o procedimento a ser adotado para a imposição de medidas compensatórias aplicáveis à concessão de subsídios em descompasso com as disposições do Acordo firmado. Seria, então, inaceitável admitir que o País editasse norma interna buscando a sanção de subsídio vedado pelo Acordo, concedido por outro signatário, e mantivesse, ele próprio, o mesmo tipo de incentivo cuja norma editada buscou sancionar.

7. Os precedentes do STF sobre a matéria referem-se à delegação havida no DL 1.724/79 e 1.894/81, nos quais discutiu-se a suspensão do incentivo mediante portaria, entre 1980 e 1981, quando ainda em vigor, pois só foi extinto em 1983. A declaração de inconstitucionalidade da delegação não restaura o crédito-prêmio para depois desta data.

8. Em síntese, o crédito-prêmio do IPI, instituído pelo art. 1.º do DL 491/69, foi extinto em 30 de junho de 1983, conforme determinaram os Decretos-Leis n.º 1.658/79 e 1.722/79, e não houve restabelecimento posterior, nem legal, nem resultante de decisão judicial.

Nos autos do *RE 577.302* (Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI) o acórdão recorrido, emanado da Colenda 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria da Ministra DENISE ARRUDA, decidiu pela extinção do benefício do crédito-prêmio do IPI em 05.10.1990. Tenha-se sua ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL N. 671.454 (Relatora Ministra Denise Arruda, J. 28.08.2007, DJ. 04.10.2007):

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO-PRÊMIO DO IPI. EXTINÇÃO.

1. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento dos EREsp 396.836/RS (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/ acórdão Min. Castro Meira, DJ de 8.3.2006), acolheu a tese no sentido de que o crédito-prêmio do IPI foi extinto em 5 de outubro de 1990.

2. O prazo prescricional das ações que objetivam o recebimento do crédito-prêmio do IPI é quinquenal, regido pelo Decreto 20.910/32, porquanto não se trata de compensação ou de repetição de indébito tributário.

3. Na hipótese, malgrado o TRF da 4ª Região tenha adotado a tese no sentido de que o incentivo fiscal em comento foi extinto em 30 de junho de 1983, mostra-se indiferente a aplicação do entendimento da corrente majoritária, pois a demanda foi ajuizada tão-somente em 20 de agosto de 2002, razão pela qual é manifesta a ocorrência da prescrição.

4. Agravo regimental desprovido.

Como já anunciado, a tese discutida no *RE 577.348* (Relator Ministro RICARDO LEWANDOWSKI) coincide com a tese no aludido *RE 577.302*.

Nos autos do *RE 537.459* (Relator Ministro CEZAR PELUSO), o acórdão hostilizado manteve a bem lançada sentença monocrática lavrada pelo Juiz Federal DANIEL MACHADO DA ROCHA, da 1ª Vara Federal de Caxias do Sul – RS, denegatória da segurança postulada pela contribuinte, sob o fundamento de que o estímulo fiscal do crédito-prêmio restou extinguido em 30.06.1983.

Merece transcrição o fundamento precípua da citada decisão judicial:

No caso dos autos, a impetrante pretende ver reconhecido seu direito de auferir os mencionados estímulos fiscais até a data atual. Ocorre que, nos termos da fundamentação acima exposta, não merece prosperar tal pretensão. Com efeito, como restou fartamente demonstrado, o prazo final da vigência do crédito-prêmio do IPI, criado pelo Decreto-Lei n. 491/69, expirou-se em 30 de junho de 1983, nos termos no artigo 1º do Decreto-Lei n. 1.658/79, com a redação do artigo 3º do Decreto-Lei n. 1.722/79, porquanto manteve a redação original do caput do artigo, em que se lê: será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção. E a extinção, nos termos do § 2º, dar-se-ia em 30 de junho de 1983, última data prevista para a redução gradual do incentivo.

Ademais, nesse caso, não se há de afirmar a impossibilidade de extinção do referido benefício, uma vez que, criado por Decreto-Lei (n. 491/69), foi extinto por força também de Decreto-Lei (n. 1.658/79 e 1.722/79), ou seja, por ato normativo de mesma valoração, de modo que a pretensão veiculada na inicial não merece prosperar.

O aludido pronunciamento judicial também enfrentou a questão à luz da Lei n. 8.402, de 8.1.1992, que dispôs no seu art. 1º o restabelecimento dos benefícios fiscais do IPI, mas não cuidou do crédito-prêmio do IPI instituído pelo art. 1º do DL 491/69. Eis o teor do mencionado art. 1º da Lei 8.402/92, no que pertine:

Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

[...]

II – manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

III – crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados de que trata o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981; [...]

O mencionado art. 1º, I, DL 1.894/81, não tratava do discutido benefício fiscal disposto no art. 1º do DL 491/69, isso estava disposto no inciso II, a saber:

Art. 1º Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado:

I – o crédito do imposto sobre produtos industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos;

II – o crédito de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969.

Nessa toada, a apreciada sentença monocrática surpreendeu esse tema do seguinte modo:

Por óbvio que, em se tratando de norma específica, com indicação de hipóteses taxativas de restabelecimento de diversos benefícios fiscais, se o legislador não fez menção expressa àquele benefício previsto no artigo 1º do Decreto-Lei n. 491/69 ou no artigo 1º, inciso II, do Decreto-Lei n. 1.894/81, é porque não pretendia a sua revalidação. Com efeito, tendo-se presente que o Decreto-Lei n. 491/69 instituiu dois benefícios diferentes, um previsto no seu artigo 1º, e outro, no seu artigo 5º, e considerando-se que a Lei n. 8.402/92 não referiu expressamente o primeiro deles, tendo revalidado unicamente aquele que se refere ao crédito do IPI relativo aos insumos utilizados no processo de industrialização, teria incidido, in casu, a regra do artigo 41, § 1º, do ADCT, pelo que o pedido da parte impetrante também por este fundamento carece de pertinência.

Saliento, por oportuno, que acima utilizei-me da expressão ‘teria incidido’, porque, consoante já tive oportunidade de discorrer no item anterior, tenho convicção de que o benefício fiscal em comento foi definitivamente extinto por força do Decreto-Lei n. 1.658/79, com a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.722/79, na data de 30 de junho de 1983. O que ressalto é que, em nenhuma das hipóteses suscitadas (seja porque reconhecida a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis ns. 1.724/79 e 1.894/81, seja porque advinda a Lei n. 8.402/92) o pedido da parte demandante merece guarida.

É de ver, portanto, que fortes e convincentes os argumentos manejados pelo ilustre magistrado escoteiro no sentido da extinção, em 30.06.1983, do benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI instituído pelo art. 1º do DL 491/69.

No entanto, nos autos dos *RREE 577.302 e 577.348*, a trilha palmilhada pelos acórdãos recorridos exarados pelo colendo Superior Tribunal de Justiça, leva a extinção do apreciado benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI em 5.10.1990.

De efeito, os mencionados arestos recorridos do STJ estribaram-se no precedente estabelecido pela 1ª Seção daquele Sodalício nos autos dos *Embargos Divergentes no Recurso Especial n. 396.836* (Redator Ministro CASTRO MEIRA, J. 08.03.2006, DJ. 05.06.2006), cujo acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/69. ART. 1º. VIGÊNCIA. PRAZO.

1. A Segunda Turma, no aresto embargado, concluiu que o crédito-prêmio de IPI vigora por prazo indeterminado, pois a declaração de inconstitucionalidade do art. 1º do DL 1.724/79 e do art. 3º do DL n.º 1.894/81 tornou sem efeito o cronograma de extinção do benefício previsto no art. 1º do DL n.º 1.658/79.

2. A Primeira Turma, no acórdão paradigma, entendeu que o crédito-prêmio foi extinto em 30.06.83, porquanto o cronograma de extinção do benefício fixado no art. 1º do DL n.º 1.658/79 não foi revogado por norma posterior nem atingido pela declaração de inconstitucionalidade do art. 1º do DL n.º 1.724/79 e do art. 3º do DL n.º 1.894/81.

3. Para a tese que se sagrou vencedora na Seção no julgamento do REsp n.º 652.379/RS, o benefício fiscal foi extinto em 04.10.1990 por força do art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, segundo o qual se considerarão “revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei”. Assim, por constituir-se o crédito-prêmio de IPI em benefício de natureza setorial (já que destinado apenas ao setor exportador) e não tendo sido confirmado por lei, fora extinto no prazo a que alude o ADCT.

4. O crédito-prêmio do IPI, embora não se aplique às exportações realizadas após 04.10.90, é aplicável às efetuadas entre 30.06.83 e 05.10.90 (voto médio).

5. Na hipótese, a autora, ora embargada, postulou o reconhecimento do direito ao crédito-prêmio de IPI tão-somente até 05 de outubro de 1990, portanto, dentro do biênio previsto no art. 41, § 1º, do ADCT.

6. Embargos de divergência improvidos.

Segundo o STJ, o crédito-prêmio do IPI constitui-se em benefício fiscal de natureza setorial. Dessa sorte, por força do disposto no art. 41, § 1º, ADCT, o mencionado benefício restou extinto em 05.10.1990, porquanto não tenha havido a edição de lei específica que o confirmasse. Transcreve-se o art. 41, parágrafos, do ADCT:

Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.

Ou seja, para o STJ, o benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI – por ter natureza setorial –, em vez de extinto em 30.6.1983, foi revogado em 5.10.1990, haja vista a ausência de lei que o confirmasse, à luz do enunciado contido no art. 41, § 1º, ADCT.

A Fazenda Nacional, nada obstante a respeitabilidade desse entendimento pretoriano, *insiste na extinção do crédito-prêmio de IPI em 30.6.1983*.

Alternativamente, se acaso entender-se que o mencionado benefício fiscal não foi extinto naquela referida data, considerando o caráter jurídico de benefício setorial, *a Fazenda Nacional defende a jurisprudência do STJ no sentido da revogação em 5.10.1990*.

III. A PRETENSÃO DAS CONTRIBUÍNTES

As contribuintes, em peças distintas e representadas por advogados diversos, postulam, em síntese, o direito de usufruir o benefício fiscal do crédito-prêmio de IPI, estabelecido no art. 1º do DL 491/69.

O fundamento jurídico da aludida pretensão das contribuintes alicerça-se na premissa de que as citadas decisões do STF, que decretaram as inconstitucionalidades constantes nos DDLL 1.724/79 e 1.894/81, tornaram insubsistentes os DDLL 1.658/79 e 1.722/79, restaurando integralmente a vigência do art. 1º do DL 491/69, e, conseqüentemente, o estímulo fiscal do crédito-prêmio do IPI, desde então.

Aduzem, também, que o art. 1º, II, DL 1.894/81, que não foi atacado judicialmente, restaurou, sem prazo definido, o cogitado benefício fiscal do crédito-prêmio disposto no art. 1º do DL 491/69.

IV. TESES FAVORÁVEIS À VIGÊNCIA DO ART. 1º DO DL 491/69

O tema da presente discussão tem merecido a atenção de destacados juristas, com apresentação de pareceres, memoriais, artigos e, inclusive, de livros.

Nada obstante a nomeada de muitos desses juristas luminares do direito pátrio, não será possível rebater a todos os argumentos suscitados. Todavia, a Fazenda Nacional demolirá os principais alicerces de suas respeitáveis construções doutrinárias, com a devida vênia. O primeiro alicerce fincado pelos doutrinadores é o da *segurança jurídica*. Defendem que o eventual reconhecimento judicial da extinção do crédito-prêmio de IPI em 1983 violaria esse *sobreprincípio* do ordenamento jurídico brasileiro, a começar do manejo *ilegítimo* de Decreto-Lei, durante o regime constitucional decaído, ou de Medida Provisória no atual regime constitucional, em sede de direito tributário.

Com todo o respeito e consideração, esse tipo de abordagem deve ser utilizado com temperos. Isso porque o cogitado benefício fiscal foi instituído por um *Decreto-Lei*. Ou seja, se não deveria o Fisco lançar mão de Decreto-Lei (ou hodiernamente de Medida Provisória) para instituir ou majorar tributo, também não poderia, por uma questão de coerência, utilizar desses instrumentos normativos para instituir benefícios ou exonerações fiscais.

Cogita-se, também, que eventual reconhecimento judicial da extinção do benefício fiscal ora sob exame implicaria desrespeito aos postulados da segurança jurídica, por instilar incertezas jurídico-normativas que surpreenderiam negativamente os contribuintes.

Com a devida vênia, esse argumento não deve ser considerado. Isso porque desde 24.1.1979, com a edição do DL 1.658/79, todos os contribuintes sabiam que em 30.6.1983 o benefício fiscal do crédito-prêmio seria extinto.

A permanência do tema tem sido considerada como um “cadáver insepulto”, *concessa ênia*, em decorrência dos questionamentos judiciais contra a decisão governamental de extinguir o cogitado benefício fiscal em 30.6.1983.

Daí que, *ênia permissa*, não procede o argumento no sentido de que o art. 4º da Lei 11.051, de 29.12.2004, ao alterar o art. 74, § 12, inciso II, alínea *b*, da Lei 9.430, de 27.12.1996, ao expressamente mencionar o “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do DL 491/69, tenha reconhecido a sua permanência, não estando, por *ênia*ência, extinto.

Raia a irrisão esse argumento, sem qualquer ironia. A demonstrar a sua insubsistência, basta transcrever os dispositivos legais empolgados:

Lei 9.430/1996.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

[...]

II – em que o crédito:

seja de terceiros;

refira-se a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-lei 491, de 5 de março de 1969;

refira-se a título público;

seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou

não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF;

tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei que não tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade, nem tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal.

Não é possível supor que a inclusão da aludida alínea *b* ensejasse o reconhecimento legal da vigência do “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do DL 491/69, como defendem alguns doutrinadores.

Em verdade, o legislador protege a erário federal ao não admitir a compensação tributária de “*crédito podre*”. Dentre esses “*créditos podres*” está o “crédito-prêmio” sob exame, justamente porque restou extinto em 30.06.1983. Assim, qualquer tentativa de aproveitamento desse “crédito-prêmio” esbarra em expressa vedação legal. E, doravante, esbarrará em decisão plenária do STF, com a devida vênia.

Nada obstante, em relação à subsistência do crédito-prêmio, há quem defenda, com esteio na teoria geral do direito, no tópico relativo à “*conservação dos atos jurídicos*”, que a decretação de inconstitucionalidade dos DDLL 1.724/79 e 1.894/81 limitou-se apenas à delegação de competência ao Ministro da Fazenda, de sorte que as disposições restantes desses DDLL 1.724/79 e 1.894/81 não foram contaminadas pela irregularidade reconhecida judicialmente.

Nessa linha, continua o defensor dessa tese, o crédito-prêmio de IPI continuou, pois, a vigor com prazo indeterminado, permanecendo, assim, até que seja extinto por nova lei.

Com a devida vênia, esse argumento de que houve a decretação de inconstitucionalidade apenas da delegação normativa ao Ministro da Fazenda, sem prejuízo dos demais dispositivos legais, vai ao encontro do que defendido pela Fazenda Nacional.

Com efeito, o § 2º do art. 1º do DL 1.658/79, na redação estabelecida pelo DL 1.722/79, teve decretada a inconstitucionalidade da expressão “*de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda*”, mas manteve íntegro o sentido político-normativo estabelecido desde sempre, qual seja a sua extinção em 30.06.1983.

Eis o enunciado sob discussão:

§ 2º O estímulo será reduzido de vinte por cento em 1980, vinte por cento em 1981, vinte por cento em 1982 e de dez por cento até 30 de junho de 1983, de acordo com ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Esse é o fato jurídico-tributário incontroverso e inquestionável: o sentido normativo de extinção do benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI em 30.6.1983.

Todavia, em homenagem ao princípio da boa-fé, pode-se argumentar que o referido benefício fiscal, em vez de extinto em 30.6.1983, restou prorrogado até 1º.5.1985, por força das Portarias ns. 252/82 e 176/84, ambas do Ministério da Fazenda, que estendiam o citado benefício até esse prazo de 1º.5.1985.

Cuide-se, a bem da verdade, que houve comunicações oficiais do Governo brasileiro destinadas aos organismos internacionais que estipulavam aquela data (1º.5.1985) como limite para a vigência do referido benefício fiscal.

Nessa perspectiva, se acaso não se entender que o benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI não foi extinto em 30.6.1983, indubitavelmente foi eliminado do sistema tributário brasileiro em 1º.5.1985. E aqui, com a devida vênia, por uma questão de coerência principiológica.

De efeito, a Fazenda Nacional defendeu a validade constitucional das delegações normativas ao Ministro de Estado da Fazenda relacionadas ao cogitado benefício fiscal do crédito-prêmio do IPI. Essas delegações foram decretadas inconstitucionais nos mencionados julgados do STF (*RREE 180.828, 186.359, 186.623 e 250.288*).

Ora, dentre os poderes delegados ao Ministro da Fazenda estavam o aumentar ou reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir o discutido benefício do crédito-prêmio do IPI.

Nessa perspectiva, toda a delegação foi fulminada, não apenas a que diz respeito aos interesses fazendários, mas inclusive a que favoreceria aos interesses dos contribuintes.

Ou seja, Excelências, a decretação de inconstitucionalidade da delegação normativa concedida ao Ministro de Estado da Fazenda não afetou apenas os interesses do Fisco federal, mas a inquinada delegação, no que beneficiaria aos contribuintes, também foi afastada pelo édito judicial da Suprema Corte.

Tenha-se, por oportuno e necessário, que os DDLL 1.724/79 e 1.894/81 não dispuseram, nem expressa nem implicitamente, sobre o termo final do crédito-prêmio do IPI. Os diplomas legais que dispuseram sobre o termo final foram os DDLL 1.658/79 e 1.722/79, que estabeleceram 30.6.1983 como prazo fatal de existência do cogitado benefício fiscal.

Nesse prisma, se acaso o Tribunal entender que não houve a extinção do crédito-prêmio de IPI em 30.6.1983, a Fazenda Nacional pede o reconhecimento de sua extinção em 1º.5.1985, pelos motivos suso demonstrados.

Se, por eventualidade, a Suprema Corte entender que não houve a extinção do aludido benefício fiscal em 30.6.1983 ou em 1º.5.1985, alternativamente, com espreque no art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, a Fazenda Nacional indica 5.10.1990 como marco definitivo de vigência do aludido crédito-prêmio do IPI.

Como já mencionado, o colendo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do *ERESp 396.836*, sufragou esse entendimento, sob o fundamento de tratar o crédito-prêmio de IPI de incentivo fiscal setorial que não foi confirmado expressamente por lei posterior à Constituição de 1988.

Essa perspectiva do STJ foi ressonância de decisão do STF, nos autos dos *RE 280.294 (Relator Ministro CARLOS VELLOSO, J. 14.5.2002, DJ. 21.6.2002)* e *RE 161.354 (Relator Ministro ILMAR GALVÃO, J. 7.11.1995, DJ. 1º.12.1995)*, que deu interpretação extensiva ao art. 41, § 1º, ADCT/88.

Com efeito, nenhuma lei posterior a 5.10.1988 confirmou, expressa ou implicitamente, a manutenção do benefício fiscal estabelecido no art. 1º do DL 491/69.

A cancelar essa realidade normativa, tenha-se a Lei 8.402/92, em cujo art. 1º, inciso II, restabeleceu o art. 5º do DL 491/69. A confirmação foi do art. 5º e não do art. 1º.

Como já referido, houve a edição da Lei 11.051/2004, que acrescentou o § 12, inciso II, alínea *b*, ao art. 74, da Lei 9.430/96, e inseriu o crédito-prêmio do IPI do art. 1º do DL 491/69 como “crédito podre”, haja vista as ilegais tentativas de aproveitamento desses “créditos” na compensação de tributos federais.

Com a devida vênia, como assinalado, não é possível extrair da mencionada Lei 11.051/2004 reconheceu a contínua vigência do aludido benefício fiscal.

Além desses argumentos, há dezenas de “teses” sustentadas por eminentes justributaristas. Todavia, em linhas gerais, essas são as mais significativas.

Outrossim, no alentado memorial fazendário da lavra do eminente Procurador TADEU ALENCAR, que já foi submetido ao conhecimento de Vossas Excelências, a Fazenda Nacional desfila argumentos contundentes contrários às postulações dos contribuintes, com a devida vênia.

V. CONCLUSÕES

Alfim, eis as conclusões fazendárias:

- a) As normas fiscais válidas estabeleceram a data de 30.6.1983 como marco definitivo de vigência do crédito-prêmio de IPI disciplinado no art. 1º do DL 491/69;
- b) Acaso não reconhecida esse aludido marco temporal, por uma questão de boa-fé, deve-se reconhecer a data de 1º.5.1985 como marco definitivo desse referido benefício fiscal, haja vista a edição de Portarias ministeriais e as comunicações oficiais do Governo brasileiro aos organismos internacionais;
- c) Alternativamente, se a Corte entender que o cogitado benefício fiscal não foi extinto em 30.6.1983 ou em 1º.5.1985, é de se reconhecer a sua extinção em 5.10.1990, haja vista o disposto no art. 41, § 1º, ADCT/CF88.

VI. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede o total desprovimento dos recursos extraordinários, reconhecendo o Tribunal a extinção do crédito-prêmio do IPI em 30.6.1983. Alternativamente, pede o parcial provimento das postulações dos contribuintes, na hipótese de o Tribunal reconhecer extinto o aludido benefício fiscal em 1º.5.1985. Ou o parcial provimento das pretensões dos contribuintes, se o Tribunal julgar extinto o cogitado incentivo fiscal em 5.10.1990.

O VALOR ADUANEIRO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS IMPORTAÇÃO: A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 7º, I, LEI 10.865/2004

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS NS. 559.607 E 565.886

PIS. COFINS. Importação. Valor Aduaneiro. Constitucionalidade do art. 7º, I, Lei 10.865/2004.

O art. 149, § 2º, III, a, CF, autoriza o legislador a instituir contribuições sociais sobre as importações com alíquotas que poderão ser ad valorem tendo por referência, no caso de importações, o valor aduaneiro.

A base de cálculo do PIS/COFINS Importação é o valor aduaneiro acrescido do ICMS e das próprias contribuições.

Essa tributação atende aos mandamentos constitucionais da igualdade e da livre concorrência, entre produtos nacionais e importados.

O fato gerador do PIS/COFINS importação é o registro de declaração de importação de bens, e não a chegada no porto de desembarque.

I. OBJETO E OBJETIVO

O presente memorial tem como objeto o art. 7º, I, da Lei 10.865, de 30.4.2004, que discriminou a base de cálculo do PIS/COFINS incidente sobre as importações de serviços ou produtos estrangeiros, com esteio nos arts. 149, § 2º, II e III, a, e 195, IV, da Constituição Federal.

Os aludidos dispositivos normativos têm a subseqüente enunciação:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL:

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

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

[...]

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

III – poderão ter alíquotas:

ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

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

[...]

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

LEI 10.865/2004:

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, II, e 195, IV, da Constituição Federal, observado o disposto no art. 195, § 6º.

[...]

Art. 7º A base de cálculo será:

I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; [...]

Nada obstante, o Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região, nos autos das Apelações em Mandados de Segurança ns. 2004.70.08.001477-6/PR e 2004.72.00.010971-0/SC, deu provimento aos apelos dos contribuintes (ora recorridos), e com espeque na *Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível n. 2004.72.05.003314-1/SC*, decretou *inconstitucional* o art. 7º, I, da Lei 10.865/2004.

A referida decisão, que ora se combate, determinou a exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS o valor do ICMS e das próprias contribuições incidentes sobre as *importações*, sob o fundamento de que a base de cálculo dessas contribuições deve ser o valor aduaneiro, segundo o disposto nos arts. 75 a 83 do Decreto n. 4.543/2002.

Eis a ementa do acórdão da aludida Arguição de Inconstitucionalidade na AC n. 2004.72.05.003314-1/SC:

INCIDENTE DE ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – PIS E COFINS – IMPORTAÇÃO – ART. 7º, I, DA LEI N. 10.865/2004.

1 – A Constituição, no seu art. 149, § 2º, III, “a”, autorizou a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de bens ou serviços, com alíquotas ad valorem sobre o valor aduaneiro.

2 – Valor aduaneiro é expressão técnica cujo conceito encontra-se definido nos arts. 75 a 83 do Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que instituiu o novo Regulamento Aduaneiro.

3 – A expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inc. I do art. 7º da Lei n. 10.865/2004, desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro, como tal considerado aquele empregado para o cálculo do imposto de importação, violando o art. 149, § 2º, III, “a”, da Constituição.

Objetiva-se demonstrar que o referido *art. 7º, I, da Lei 10.865/2004* é dispositivo válido, em perfeita harmonia com os preceitos da Constituição. Nessa perspectiva, equivocada a combatida decisão da Egrégia Corte regional, *data ênia*.

O acórdão recorrido na citada AMS n. 2004.72.00.010971-0 (autos do *RE 559.607*) tem ementa vazada nos subseqüentes termos:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PIS. COFINS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade na AC n. 2004.72.05.003314-1/SC, em que foi relator o e. Des. Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira, cujo acórdão foi publicado no Diário Eletrônico de 14-03-2007, a Corte Especial deste Tribunal concluiu pela inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inc. I do art. 7º da Lei n. 10.865/2004,

porquanto “desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro, como tal considerado aquele empregado para o cálculo do imposto de importação, violando o art. 149, § 2º, III, “a”, da Constituição”.

2. Em face da sucumbência recíproca equivalente, devem as custas processuais serem rateadas igualmente entre as partes, devendo a União reembolsar à parte impetrante as custas por ela adiantadas, na medida de sua sucumbência (parágrafo único do art. 4º, da Lei n. 9.289/96).

3. Sentença parcialmente reformada.

O acórdão recorrido na mencionada AMS n. 2004.70.08.001477-6 (autos do *RE 565.886*) tem a seguinte ementa:

PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. BASE DE CÁLCULO. INCISO I, ART. 7º, LEI N. 10.865/2004. INCONSTITUCIONALIDADE. VALOR ADUANEIRO. MOMENTO DO FATO GERADOR.

A lei considera como momento de ocorrência do fato gerador a data do registro da declaração de importação e não a entrada das mercadorias no país – inciso I do art. 4º da Lei n. 10.865/04.

Segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal, não se exige lei complementar para as contribuições destinadas à seguridade social que tenham sua fonte prevista nos incisos do art. 195 da Constituição. Essa é situação teor do inciso IV do referido dispositivo constitucional, que prevê a cobrança “do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”.

A Corte Especial acolheu arguição de inconstitucionalidade e declarou a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, prevista no inciso I do art. 7º da Lei n. 10.865/2004. A base de cálculo aplicável deve ser o valor aduaneiro, segundo o disposto nos arts. 75 a 83 do Decreto n. 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que instituiu o Regulamento Aduaneiro, artigos esses que seguem as normas contidas no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994.

Além da discussão acerca do art. 7º, I, Lei 10.865/2004, no *RE 565.886*, a contribuinte alega que os seus produtos aportaram antes de 1º.5.2004, data na qual a mencionada lei passou a produzir efeitos, conforme o disposto no art. 27 da Medida Provisória n. 164, de 29.1.2004.

II. O PIS/COFINS IMPORTAÇÃO

Em 29.1.2004 foi editada a referida MP n. 164, posteriormente convertida na citada Lei 10.865/2004, que instituiu a cobrança do PIS/COFINS Importação, com espeque nos aludidos arts. 149, § 2º, II e III, *a*, e 195, IV, CF.

Extremamente úteis são passagens da Exposição de Motivos n. 8/2004 do Ministério da Fazenda com as razões justificadoras da edição da mencionada MP 164/2004:

[...]

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

[...]

12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC n. 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País.

Perceptível que a intenção política que forjou a edição da aludida MP 164/2004, convertida na Lei 10.865/2004, foi o do tratamento isonômico entre os serviços e bens produzidos no Brasil e entre os importados, visando não prejudicar a produção nacional, o nível de emprego e a geração de renda dos brasileiros. Um verdadeiro estímulo e garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II, CF).

A tributação dos bens e serviços importados encontra apoio constitucional, além dos dispositivos transcritos, na soberania nacional (arts. 1º, I, e 170, I), na independência nacional (art. 4º, I) e na livre concorrência (art. 170, IV).

O sistema econômico internacional, em avançada comunicação com o mercado interno, induziu o legislador pátrio (constituente derivado e infraconstitucional) a promulgar as Emendas Constitucionais ns. 33/2001 e 42/2003 e a multicitada Lei 10.865/2004, viabilizando a incidência de contribuições sobre bens e serviços importados.

Nesse quadro, o art. 7º, I, da Lei 10.865/2004, estabeleceu o *valor aduaneiro* como base de cálculo das discutidas contribuições da seguridade social, *acrescido* do valor do ICMS e das próprias contribuições, em consonância com o modelo adotado na cobrança do PIS/COFINS sobre a receita decorrente da venda de bens e da prestação de serviços internos.

Com efeito, nos termos do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, inclui-se na base de cálculo do PIS/COFINS o valor recolhido a título de ICMS, na operação interna. Considerando o disposto no art. 155, II, CF, que permite a incidência do ICMS, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, nada mais justo e correto que na base de cálculo do PIS/COFINS do importador também se inclua o ICMS no valor aduaneiro.

O cogitado espírito isonômico que animou a confecção das normas constitucionais e infraconstitucionais foi materializado por essa medida de política fiscal, na defesa dos interesses nacionais, em respeito, inclusive, à plena concorrência, uma dos postulados contidos nos acordos internacionais.

III. O CONCEITO JURÍDICO DE VALOR ADUANEIRO

O principal argumento esgrimido contra a validade do art. 7º, I, Lei 10.865/2004 reside na idéia de *petrificação* ou *cristalização* do conceito jurídico de *valor aduaneiro*.

Com efeito, em momento algum o atacado art. 7º, I, Lei 10.865/2004 modificou o conceito de valor aduaneiro, que para efeitos tributários tem servido como base de incidência do Imposto de Importação, nos termos legislação respectiva (Decreto-Lei 37/1966; Decreto 1.355/1994; e Decreto 4.543/2002).

Reitere-se, a Lei 10.865/2004 não alterou o significado jurídico de valor aduaneiro estampado no art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994 (*GATT – General Agreement on Tariffs and Trade*). O valor aduaneiro, base de cálculo do PIS/COFINS importação, é o mesmo que serve como base de cálculo para o Imposto de Importação.

Os acréscimos dos valores recolhidos a título de ICMS ou das próprias contribuições não descaracterizam o conceito de valor aduaneiro.

Com a devida vênia, a melhor interpretação ao art. 149, § 2º, III, a, CF, é que autoriza o legislador a instituir contribuições sociais sobre as importações com alíquotas que *poderão* ser *ad valorem* tendo por *referência*, no caso de importações, o *valor aduaneiro*.

A Constituição não determinou que a base de cálculo das contribuições sobre as importações seja o valor aduaneiro, mas que as alíquotas *poderão* ser *ad valorem* e *poderão* ter como referência o valor aduaneiro.

Nada obstante, ainda que se entenda que o texto constitucional tenha determinado que a base de cálculo das contribuições sobre as importações seja o valor aduaneiro, em uma leitura restritiva, *ênia permissa*, sem possibilidade de inclusão de outros valores ou grandezas econômicas, a despeito da busca de concretização do magno princípio da igualdade, isso não tisna de inconstitucional a norma indevidamente hostilizada.

De efeito, dentro da liberdade de conformação política do legislador fiscal, é possível que para efeitos tributários específicos tenha o legislador autoridade para modificar *conceitos legais*. E valor aduaneiro é um conceito legal.

Se coube ao legislador formular o conceito de um instituto, o próprio legislador pode modificá-lo ou extingui-lo, ou inclusive adaptá-lo para eventualidades ou especificidades.

Nessa linha, não há qualquer *inconstitucionalidade* no direito legislativo que para efeitos de tributação do PIS/COFINS importação modifica o conceito legal de valor aduaneiro. Valor aduaneiro não é um conceito constitucional. É um conceito legal, *data ênia*.

IV. O FATO GERADOR DAS CONTRIBUIÇÕES

Nos autos do *RE 565.886*, a contribuinte alega que os seus produtos aportaram antes de 1º.5.2004, data na qual a mencionada lei passou a produzir efeitos, conforme o disposto no art. 27 da Medida Provisória n. 164, de 29.1.2004. E, por consequência, não poderia o Fisco cobrar-lhe as discutidas exações.

Todavia, a incidência tributária ocorre no registro de declaração de importação de bens, como se depreende da leitura dos arts. 3º e 4º da Lei 10.865/2004:

Art. 3º O fato gerador será:

I – a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

[...]

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

[...]

Nesse prisma, sem maiores esforços, vê-se que não há que se falar em inconstitucionalidade, mas em correta aplicação da lei fiscal. Não é chegada dos produtos o critério de incidência, mas o seu registro de de declaração de importação de bens.

V. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento de seus recursos extraordinários, com o reconhecimento da constitucionalidade do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004.

A SÚMULA 283 DO STF E A SUA ADEQUADA APLICAÇÃO PROCESSUAL

PETIÇÃO DE EMBARGOS DIVERGENTES DA FAZENDA NACIONAL

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 609.072

I. FINALIDADE DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA

O acórdão que ora se embarga foi publicado em 21.5.2010. A Fazenda Nacional foi intimada em 18.6.2010, sendo este recurso tempestivo.

Os presentes embargos divergentes visam, com a devida vênia, reformar respeitável decisão da egrégia 2ª Turma que aplicou a *Súmula 283* desse excelso Tribunal em manifesta divergência com o soberano Plenário, com a egrégia 1ª Turma e em dissonância com o comando normativo contido na aludida *Súmula 283*: *É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles*.

Malgrado o costumeiro acerto e a indiscutível correteza das decisões emanada dessa augusta Casa, *no presente caso*, com o devido respeito e consideração, a egrégia 2ª Turma decidiu *contrariamente ao que prescreve a mencionada Súmula 283 e em divergência com o que tem decidido o Plenário e a egrégia 1ª Turma*, pois, reitera-se, *houve a impugnação do fundamento legal*.

Com efeito, *nada obstante a interposição de recurso especial*, em simultaneidade ao recurso extraordinário, impugnando-se, por consequência, nas vias próprias todos os fundamentos normativos do acórdão, os infraconstitucionais via especial, e os constitucionais via extraordinário, a 2ª Turma entendeu de aplicar a referida *Súmula 283* em manifesta divergência com os precedentes da Corte.

II. O ACÓRDÃO EMBARGADO

Trata-se de acórdão da egrégia 2ª Turma que negou provimento ao agravo regimental fazendário em decisão que restou assim ementada:

EXCEPCIONAIS QUE POSSUEM DOMÍNIOS TEMÁTICOS PRÓPRIOS – ACÓRDÃO EMANADO DE TRIBUNAL DE JURISDIÇÃO INFERIOR QUE SE APÓIA EM DUPLO FUNDAMENTO (UM, DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL E OUTRO, DE CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL) – PRECLUSÃO QUE SE OPEROU, NA ESPÉCIE, EM RELAÇÃO AO FUNDAMENTO DE ÍNDOLE MERAMENTE LEGAL – SÚMULA 283/STF – RECURSO IMPROVIDO.

- O recurso extraordinário e o recurso especial são institutos de direito processual constitucional. Trata-se de modalidades excepcionais de impugnação recursal, com domínios temáticos próprios que lhes foram constitucionalmente reservados. Assentando-se, o acórdão emanado de Tribunal inferior, em duplo fundamento, e tendo em vista a plena autonomia e a inteira suficiência daquele de caráter infraconstitucional, mostra-se inadmissível o recurso extraordinário em tal contexto (*Súmula 283/STF*), eis que a decisão contra a qual se insurge o apelo extremo revela-se impregnada de condições suficientes para subsistir autonomamente, considerada, de um lado, a preclusão que se operou em relação ao fundamento de índole meramente legal e, de outro, a irreversibilidade que resulta dessa específica situação processual. Precedentes.

No relatório do aludido acórdão, da lavra do Ministro Celso de Mello, consta relevante passagem:

A decisão agravada, com fundamento na jurisprudência desta Corte, reconheceu a incidência da *Súmula 283/STF*, diante da existência, no acórdão recorrido, de fundamento infraconstitucional autônomo, tornado irreversível em face de sua preclusão, motivada, no caso, pelo não-provimento do agravo de instrumento interposto contra a decisão que inadmitiu o recurso especial deduzido pela parte recorrente.

O Relator, em seu voto-condutor, assinalou:

É que está a incidir, na espécie, como obstáculo insuperável ao conhecimento do recurso extraordinário em causa, o enunciado inscrito na *Súmula 283/STF*, cujo teor revela ser inadmissível o apelo extremo, quando a decisão recorrida – como no caso – assenta-se em mais de um fundamento suficiente, apto, por si só, a conferir, a tal ato decisório, existência autônoma.

Com efeito, o acórdão em questão, não obstante o fundamento de natureza constitucional, também possui outro, de índole meramente ordinária, que ao ser mantido pelo E. Superior Tribunal de Justiça, tornou-se

irreversível, viabilizando, desse modo, a subsistência autônoma da decisão questionada em sede recursal extraordinária.

Sua Excelência invoca variados precedentes do Tribunal que chancelariam seu respeitável entendimento. Com a devida vênia, a Fazenda Nacional infirmará, oportunamente, essa interpretação, em que pese o brilhantismo de seu intérprete constitucional.

Após a transcrição de jurisprudência, Sua Excelência concluiu:

Em suma: assentando-se, o acórdão emanado de Tribunal inferior, em duplo fundamento, e tendo em vista a plena autonomia e a inteira suficiência daquele de caráter infraconstitucional, mostra-se inadmissível o recurso extraordinário em tal contexto (Súmula 283/STF), eis que a decisão contra a qual se insurge o apelo extremo revela-se impregnada de condições suficientes para subsistir autonomamente, considerada, de um lado, a preclusão que se operou em relação ao fundamento de índole meramente legal e, de outro, a irreversibilidade que resulta dessa específica situação processual.

Forte nesses fundamentos, o Relator votou no sentido do desprovimento do agravo fazendário, no que foi acompanhado unanimemente pelos Ministros Eros Grau e Ellen Gracie, não conhecendo o presente recurso extraordinário.

Em face dessa respeitável decisão, a Fazenda Nacional, com o devido respeito e acatamento que sempre tem devotado à egrégia 2ª Tuma, se insurge, com esteio na *expressa dicção da Súmula 283* e na jurisprudência do Pleno e da 1ª Turma, uma vez que o aresto partiu de premissa processual equivocada.

No presente caso, *houve a impugnação de todos os fundamentos normativos, como reconhece o acórdão ora embargado, sobre os quais se assentava o acórdão regional recorrido, de sorte que não deveria incidir a referida Súmula 283.*

III. A SÚMULA 283 DO STF E A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL

A Fazenda Nacional pede licença para novamente evocar o enunciado constante no verbete da multicitada *Súmula STF n. 283*:

É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.

De efeito, a cogitada *Súmula 283* afasta a admissão do recurso extraordinário na hipótese de o acórdão recorrido assentar-se em mais de um fundamento e o apelo extremo não atacar a todos esses fundamentos. Tenha-se que a aludida Súmula 283 foi editada em 13.12.1963, época que competia ao STF a guarda do *direito federal constitucional e infraconstitucional*.

Como é de sobejo conhecimento, com a criação do colendo Superior Tribunal de Justiça, por ocasião da promulgação da Constituição de 1988, *a guarda do direito federal infraconstitucional comum* (excetuados o direito eleitoral, o trabalhista e o penal-militar) passou a ser de competência do STJ, segundo se extrai da leitura do art. 105, incisos, CF.

Nessa toada, após 1988, em face de acórdão de Tribunal de Justiça ou de Tribunal Regional Federal, a parte irresignada poderá interpor recurso extraordinário atacando os fundamentos constitucionais e recurso especial atacando os fundamentos infraconstitucionais.

O colendo Superior Tribunal de Justiça, diante dessa peculiaridade recursal e na linha do contido na indefectível Súmula 283/STF editou a *Súmula 126* com o seguinte enunciado:

É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na aplicação da indigitada Súmula 283 é implacável no sentido de não conhecer do recurso extraordinário se no acórdão recorrido consta mais de um fundamento (constitucional e infraconstitucional) e a parte recorrente *não impugna* todos os fundamentos.

A comprovar, eis jurisprudência da 1ª Turma do STF:

AI 570.778, Rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, J. 22.9.2009, DJ. 29.10.2009:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXTENSÃO DE REAJUSTE SOBRE A COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. EX-FERROVIÁRIOS DA REDE FERROVIÁRIA FEDERAL – RFFSA. CONTROVÉRSIA DECIDIDA EXCLUSIVAMENTE À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. CONSTOU DO ARESTO IMPUGNADO FUNDAMENTO AUTÔNOMO SUFICIENTE QUE NÃO FOI IMPUGNADO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. Caso em que entendimento diverso do adotado pelo aresto impugnado demandaria o reexame da legislação ordinária aplicada à espécie. Providência vedada na instância extraordinária. 2. É de se aplicar a Súmula 283 do STF. 3. Incidem, de mais a mais, as Súmulas 282 e 356 do STF. 4. Agravo regimental desprovido.

AI 489.247, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, J. 14.12.2006, DJ. 16.2.2007:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DE TODOS OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. INVIABILIDADE DO AGRAVO. SÚMULA 283 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Inviável o agravo de instrumento que não ataca todos os fundamentos autônomos da decisão recorrida (Súmula 283 do Supremo Tribunal Federal). Agravo não provido.

RE 452.959, Rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, J. 21.2.2006, DJ. 5.5.2006:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. PRESSUPOSTOS. FATOS E PROVAS. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES. 1. Os pressupostos para a concessão de medida cautelar estão prescritos na lei processual. O reexame da questão implica revolvimento de matéria fático-probatória. Incidência da Súmula n. 279/STF. 2. Se a decisão agravada tem dois fundamentos autônomos e suficientes para a sua manutenção e a parte impugna apenas um deles, incide o óbice da Súmula n. 283 do Supremo. Agravo regimental a que se nega provimento.

RE 455.217, Rel. Min. Cezar Peluso, 1ª Turma, J. 11.10.2005, DJ. 10.2.2006:

EMENTAS: 1. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Jurisprudência assentada. Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões novas, decisão fundada em jurisprudência assente na Corte. 2. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Acórdão recorrido. Art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Fundamento autônomo e suficiente não atacado no extraordinário. Agravo regimental improvido. Aplicação da súmula 283. É inadmissível recurso extraordinário contra acórdão que contém fundamento não atacado, mas suficiente “per se” para a manutenção do julgado. 3. RECURSO. Embargos de declaração. Caráter infringente. Embargos recebidos como agravo. Jurisprudência assentada sobre a matéria. Caráter meramente abusivo. Litigância de má-fé. Imposição de multa. Aplicação do art. 557, § 2º, cc. Arts. 14, II e III, e 17, VII, do CPC. Quando abusiva a interposição de recursos, manifestamente inadmissíveis ou infundados, deve o Tribunal condenar o agravante a pagar multa ao agravado.

RE 318.090, Rel. Min. Ellen Gracie, 1ª Turma, J. 8.10.2002, DJ. 6.12.2002:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. FUNDAMENTO SUFICIENTE NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283. É infraconstitucional a discussão acerca da nulidade do julgamento dos embargos de declaração opostos na instância de origem, por suposta deficiência de sua fundamentação. Precedentes: REED 195.884 e RE 199.182. O acórdão recorrido apoiou-se nos incisos II, IV e § 6º do art. 37 da Lei Maior, todos fundamentos autônomos suficientes para sua manutenção. Limitando-se a petição do extraordinário ao ataque de apenas um desses três argumentos, incide à espécie a Súmula STF nº 283. Agravo regimental improvido.

Eis jurisprudência da 2ª Turma:

RE 597, Rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, J. 1º.12.2009, DJ. 17.12.2009:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPUGNAÇÃO QUE NÃO SE INSURGE CONTRA TODOS OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO STF. Acórdão recorrido que se assenta em mais de um fundamento suficiente para a manutenção do julgado. Recurso extraordinário que não se insurge contra todos eles. Inadmissibilidade do recurso por incidência da Súmula 283 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.

AI 591.920, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, J. 1º.4.2008, DJ. 18.4.2008:

EMENTA: Agravo regimental em agravo de instrumento. 2. Acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido com base em fundamentos constitucional e infraconstitucional. Fundamento infraconstitucional não impugnado. Incidência da Súmula 283 do STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

RE 533.884, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, J. 27.11.2007, DJ. 19.12.2007:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Jurisprudência assentada. Fundamento infraconstitucional suficiente. Recurso especial não interposto. Súmula 283. Ausência de razões novas. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões novas, decisão fundada em jurisprudência assente na Corte.

AI 366.277, Rel. Min. Nelson Jobim, 2ª Turma, J. 6.8.2002, DJ. 4.10.2002:

EMENTA: Não impugnação de todos os fundamentos suficientes do acórdão recorrido. Incidência da Súmula 283. Regimental não provido.

À luz desses precedentes, *contrario sensu*, se o recurso tiver impugnado todos os fundamentos não incide a Súmula 283:

RE 501.174, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, J. 8.9.2009, DJ. 8.10.2009:

EMENTAS:

1. RECURSO. Extraordinário. Ausência de impugnação dos fundamentos do acórdão recorrido. Súmula 283. Não caracterização. Não vinga aplicação da Súmula 283 quando a parte recorrente ataca todos os fundamentos do acórdão recorrido.

2. RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Jurisprudência assentada. Ausência de razões consistentes. Decisão mantida. Agravo regimental improvido. Nega-se provimento a agravo regimental tendente a impugnar, sem razões consistentes, decisão fundada em jurisprudência assente na Corte.

3. RECURSO. Agravo. Regimental. Jurisprudência assentada sobre a matéria. Caráter meramente abusivo. Litigância de má-fé. Imposição de multa. Aplicação do art. 557, § 2º, cc. Arts. 14, II e III, e 17, VII, do CPC. Quando abusiva a interposição de agravo, manifestamente inadmissível ou infundado, deve o Tribunal condenar o agravante a pagar multa ao agravado.

Antes da Constituição de 1988 a jurisprudência do Tribunal palmilhava idêntico sendeiro:

RE 86.471, Rel. Min. Cunha Peixoto, Pleno, J. 15.12.1976, DJ 15.4.1977:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO ELEITORAL. É INADMISSÍVEL O RECURSO EXTRAORDINÁRIO, QUANDO A DECISÃO RECORRIDA ASSENTA EM MAIS DE UM FUNDAMENTO SUFICIENTE E O RECURSO NÃO ABRANGE TODOS ELES (SÚMULA 283), MORMENTE QUANDO UM DAQUELES FUNDAMENTOS EXAMINOU PRELIMINAR PREJUDICIAL DOS DEMAIS E NÃO FOI SEQUER VENTILADA NO APELO EXTREMO.

RE 71.778, Red. Thompson Flores, Pleno, J. 7.6.1972, DJ. 9.5.1975:

EMENTA

PROFESSOR CATEDRÁTICO DA UNIVERSIDADE ESTADUAL DE SÃO PAULO APOSENTADO VOLUNTARIAMENTE. PEDIDO DE REVERSAO DESATENDIDO PELO MAGNÍFICO REITOR.

II. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, O QUAL, PREDOMINANTEMENTE, APLICANDO LEIS DO ESTADO QUE CONSIDEROU ADEQUADAS, CONCLUIU PELA INEXISTÊNCIA DO DIREITO A REVERSAO.

III. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBORA ADMITIDO PELO DESPACHO PRESIDENCIAL POR 'MOTIVO DE RELEVANTE INTERESSE', NÃO OFERECE CONDIÇÕES DE CONHECIMENTO.

E QUE O FUNDAMENTO PARA SEU PROCESSAMENTO NÃO ENCONTRA APOIO NA CONSTITUIÇÃO, ART. 119, III; INOCORRE, ADEMAIS, QUESTÃO FEDERAL A SOLVER; A CONTROVERSIA REVE DESFECHO COM APLICAÇÃO, APENAS, DE LEIS LOCAIS, SEM AFETAR A CONSTITUIÇÃO OU LEIS FEDERAIS, ASSENTANDO, OUTROSSIM, O DECISÓRIO IMPUGNADO EM MAIS DE UM FUNDAMENTO SUFICIENTE, E O RECURSO NÃO COMPREENDEU A TODOS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA NS. 280 E 283.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. VOTOS VENCIDOS.

RE 90.589, Rel. Min. Leitão de Abreu, Pleno, J. 4.5.1979, DJ. 25.5.1979:

EMENTA

PROMESSA DE COMPRA E VENDA. NOTIFICAÇÃO PREVIA DA MULHER CASADA. ACÓRDÃO COM DUPLO FUNDAMENTO, UM DOS QUAIS NÃO ATACADO (SÚMULA 283). IMPERFEIÇÃO FORMAL DO RECURSO, NÃO ESTANDO, ADEMAIS, CONFIGURADO O DISSÍDIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.

RE 82.683, Rel. Min. Cunha Peixoto, Pleno, J. 82.683, DJ. 1º.4.1977:

EMENTA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. POSSUINDO O ACÓRDÃO EMBARGADO DOIS FUNDAMENTOS, SUFICIENTES, E SENDO IMPUGNADO APENAS UM DELES, É INADMISSÍVEL O EXAME DA PRETENDIDA DIVERGÊNCIA. EMBARGOS NÃO CONHECIDOS.

Logo, com a devida vênia, se o acórdão da instância ordinária assentar-se em fundamento constitucional e infraconstitucional e o recorrente atacar esses fundamentos não há que se falar em incidência da multirreferida Súmula 283. *Somente se não houver impugnação é que incide a referida Súmula, com a devida vênia.*

IV. O MODELO BRASILEIRO DOS RECURSOS EXCEPCIONAIS

Certo. A presente discussão diz respeito ao extravagante modelo recursal brasileiro, em relação aos feitos que tramitam pelos Tribunais de Justiça dos Estados e pelos Tribunais Regionais Federais, que enseja situações jurídico-processuais peculiares.

Contra os acórdãos dos julgamentos definitivos das causas sob apreciação ou dos TRFs ou dos TJs, as partes interessadas podem (ou devem) interpor recurso especial (art. 105, III, CF) ou recurso extraordinário (art. 102, III, CF), segundo a regulação estabelecida no art. 541, *caput*, CPC:

Art. 541. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas, que conterão:

I – a exposição do fato e do direito;

II – a demonstração do cabimento do recurso interposto;

III – as razões do pedido de reforma da decisão recorrida.

Como é cediço, o recurso especial interposto atacará os fundamentos infraconstitucionais do acórdão recorrido. O recurso extraordinário atacará os fundamentos constitucionais do mesmo acórdão. Nada obstante, ambos visam o mesmo desiderato: *ou a cassação ou a reforma do acórdão objurgado.*

Assim, se acaso ao REsp for dado provimento, cassando-se ou reformando-se o acórdão recorrido, a finalidade da insurgência da parte foi concretizada com a insubsistência da decisão guerreada.

Todavia, se acaso não for dado provimento ao REsp (ou não tenha sido conhecido), ainda resta para a parte o julgamento do RE, que pode vir a cassar ou reformar o acórdão recorrido, por fundamentos constitucionais. Mas, repita-se, só há interesse no julgamento do RE se não for dado provimento ao REsp, pois se o especial foi provido, há o prejuízo do julgamento do extraordinário, pois a parte já alcançou o seu objetivo: cassação ou reforma do acórdão. Salvo se o provimento do especial tiver sido parcial, pois ainda resta a possibilidade de integral provimento no extraordinário.

O art. 543, § 1º, CPC, não dá azo à outra interpretação, com a devida vênia. Pede-se licença para transcrevê-lo:

Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º Concluído o julgamento do recurso especial, serão os autos remetidos ao Supremo Tribunal Federal, para apreciação do recurso extraordinário, se este não estiver prejudicado.

Por esse ângulo não se faz necessário o provimento do REsp no STJ para viabilizar o conhecimento do RE no STF, com a devida vênia. Basta a insurgência contra os fundamentos infraconstitucional e constitucional para o conhecimento dos aludidos recursos excepcionais.

No presente caso, em face do acórdão do TRF 4 a Fazenda Nacional aviou recurso especial e recurso extraordinário. Este foi admitido e é objeto da presente insurgência que ora desafia o respeitável acórdão da Turma, com o devido respeito.

No entanto, o Recurso Especial não foi admitido. Para “destrancar” o REsp foi interposto Agravo n. 2009.04.00.024408-1, que foi tombado no STJ sob AG n. 1.225.777 e distribuído à relatoria da Ministra Eliana Calmon.

No egrégio STJ a decisão desproveu o agravo de instrumento fazendário, de sorte que o recurso especial da Fazenda Nacional não obteve provimento. Ante o desprovimento do REsp, os autos ascenderam a essa Excelsa Corte.

Nada obstante a aludida sistemática processual dos recursos especial e extraordinário, o relator Ministro Celso de Mello assinalou:

Isso significa, portanto, presente o contexto em exame, que a ausência de impugnação do fundamento legal subjacente ao acórdão recorrido, que se revelava suscetível de impugnação em sede recursal adequada, basta para conferir, por si só, em qualquer das situações acima referidas, subsistência autônoma à decisão ora questionada nesta causa, precisamente em decorrência da preclusão do fundamento infraconstitucional mencionado, tal como adverte o magistério jurisprudencial que o Supremo Tribunal Federal firmou na matéria (RTJ 151/261-262 – AI 237.774-AgR/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – RE 168.517/RS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – RE 273.834/RJ, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.).

Malgrado o inquestionável e exuberante brilhantismo de Sua Excelência, a Fazenda Nacional, com todas as vênias, ousou discordar dos aludidos fundamentos.

Com efeito, houve a impugnação do fundamento legal subjacente. Sucede que essa impugnação não foi suficiente para o acolhimento das pretensões fazendárias. Todavia, restava – como ainda resta – à Fazenda o julgamento do presente recurso extraordinário a partir do fundamento constitucional subjacente. *Ou seja, o provimento do RE implicará a reforma do acórdão.*

Certo. Se a respeitável tese ora combatida prevalecer, todas as vezes que se interpuserem simultaneamente recursos especial e extraordinário, o recurso extraordinário somente será conhecido e julgado se houver interposição do RE em face do acórdão de desprovimento do REsp. É que se o REsp for provido o RE simultaneamente interposto fica prejudicado (art. 543, § 1º, CPC).

Sucede que para interpor RE de acórdão de REsp se faz necessário o surgimento de novo fundamento constitucional, o que é excepcional, uma vez que o fundamento do acórdão do REsp no STJ é infraconstitucional (legal). Logo, se torna inviável a interposição de RE para o STF em face de acórdão de REsp no STJ que tem fundamento infraconstitucional. O RE reclama fundamento constitucional para ser admitido.

Com o devido respeito, a tese ora hostilizada inviabiliza o conhecimento e o julgamento de RE interposto simultaneamente com REsp.

Reitera-se: se acolhida esse respeitável entendimento, sempre que o REsp for desprovido a parte deverá interpor o RE do acórdão do STJ que desproveu o REsp.

Com a devida vênia, não é isso que exige a legislação processual e a jurisprudência da Suprema Corte: basta interpor o REsp em face do acórdão que tem fundamento infraconstitucional para a admissão do RE em face do mesmo acórdão, que também tem fundamento constitucional.

Esse entendimento defendido pela Fazenda Nacional se afivela ao magistério doutrinário esposado por José Carlos Barbosa Moreira (*Comentários ao Código de Processo Civil, volume V, arts. 476 a 565, 10ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 2002, pp. 600-601*):

Resta o caso de serem admitidos ambos os recursos, que é o de que cogita o caput do presente dispositivo (art. 543, CPC). Primeiro se processa e se julga o especial, e só depois se abre ensejo para o julgamento do extraordinário, caso não esteja prejudicado (§ 1º). Daí reza o texto que, “admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça”.

[...]

Segundo já ficou dito mais de uma vez, em princípio a ordem a ser observada no julgamento é a seguinte: primeiro o recurso especial; depois, se não estiver prejudicado, o extraordinário. Fica este prejudicado, como é óbvio, se o Superior Tribunal de Justiça houver dado provimento ao especial, para reformar ou anular o acórdão recorrido. Todavia, se parcial o provimento, é possível que subsista o interesse do recorrente no julgamento do extraordinário.

O ilustrado doutrinador colaciona magistério de Sérgio Bermudes: “*O Supremo Tribunal Federal só julga o recurso extraordinário depois de esgotada a possibilidade de reexame do acórdão recorrido em sede de recurso especial, ressalvado o caso do § 2º do art. 543*”.

Nessa perspectiva, nas hipóteses de acórdão recorrido fundado em matéria constitucional e infraconstitucional, o recorrente avará extraordinário para o STF e especial para o STJ, simultaneamente, sob pena de incidência da Súmula 283. Se ao especial for dado provimento, falece interesse recursal na apreciação do extraordinário. Somente na hipótese de desprovimento ou de parcial provimento do especial é que se mantém o interesse no julgamento do extraordinário.

A jurisprudência do STF tem cancelado essa solução ao julgar prejudicado o RE na hipótese de provimento do REsp:

AI 628.964, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, J. 29.9.2009, DJ. 22.10.2009:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. PREJUDICIALIDADE DO AGRAVO DE INSTRUMENTO. 1. Provido o recurso especial cujo objeto é o mesmo do recurso extraordinário pendente de apreciação, impõe-se a declaração de sua prejudicialidade nos termos do art. 543, § 1º, do CPC. 2. Embargos declaratórios acolhidos, com efeitos modificativos, para julgar prejudicado o agravo de instrumento interposto.

AI 665.942, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, J. 30.6.2009, DJ. 13.8.2009:

EMENTA:

RECURSO. Extraordinário. Provimento parcial. Multa processual aplicada pelo Tribunal de origem. Pedido de afastamento. Recurso especial provido pelo STJ. Prejudicialidade. Agravo regimental improvido. Tendo o Superior Tribunal de Justiça conhecido e provido integralmente o recurso especial, com trânsito em julgado, está prejudicado o pedido.

RE 549.865, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, J. 26.5.2009, DJ. 18.6.2009:

EMENTA:

CONSTITUCIONAL. CAPITALIZAÇÃO DE JUROS. MEDIDA PROVISÓRIA 2.170/2000. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PREJUDICADO. I – O provimento do recurso especial interposto pela instituição financeira para possibilitar a cobrança de capitalização mensal de juros prejudica o recurso extraordinário por ela interposto com o mesmo propósito. II – Agravo Regimental improvido.

Em síntese, Excelência, na hipótese de RE interposto simultaneamente com REsp atacando o mesmo acórdão ordinário, se houver provimento do REsp falece interesse recursal no julgamento do RE. Todavia, se ao REsp não for dado provimento, permanece o interesse recursal no julgamento do RE.

VI. A ADEQUADA INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA 283

A indigitada Súmula 283, com a devida vênia, deverá ser interpretada evolutivamente, pois à época de sua edição esse colendo Tribunal albergava as competências de julgar os recursos em face de acórdãos com fundamentos infraconstitucionais e constitucionais.

Contudo, como já recordado, a criação do egrégio Superior Tribunal de Justiça modificou a competência para julgar acórdão recorrido com fundamento infraconstitucional federal, que passou a ser daquele Sodalício, mediante o recurso especial (art. 105, III, alíneas, CF).

Ou seja, Excelência, como o Supremo Tribunal Federal não mais conhece de fundamentos infraconstitucionais federais, nas angustas vias do recurso extraordinário, a aludida Súmula 283 merece uma aplicação “temperada”, evolutiva e circunstancializada dos novos tempos processuais da Corte.

Recorde-se, vez mais, que no presente caso houve interposição simultânea de REsp e de RE. Denegada a subida do REsp houve a interposição de Agravo, visando o seu destrancamento. É certo que o STJ desproveu o REsp.

Pois bem, Excelência, resta enfrentar o tema do fundamento infraconstitucional subsistente em face do trânsito em julgado do recurso especial.

Esse é, com a devida vênia, o principal alicerce de sustentação do acórdão ora hostilizado.

Entendeu a egrégia 2ª Turma que o julgamento do recurso especial no STJ ensejou a *preclusão* do fundamento infraconstitucional suficiente para a subsistência do acórdão ordinário contra o qual se insurgia o presente recurso extraordinário. Colhe-se da ementa do acórdão ora embargado a seguinte passagem:

Assentando-se, o acórdão emanado de Tribunal inferior, em duplo fundamento, e tendo em vista a plena autonomia e a inteira suficiência daquele de caráter infraconstitucional, mostra-se inadmissível o recurso extraordinário em tal contexto (Súmula 283/STF), eis que a decisão contra a qual se insurgiu o apelo extremo revela-se impregnada de condições suficientes para subsistir autonomamente, considerada, de um lado, a preclusão que se operou em relação ao fundamento de índole meramente legal e, de outro, a irreversibilidade que resulta dessa específica situação processual. Precedentes.

Com o devido respeito, o fundamento não colhe.

De efeito, há de mudar o prisma de apreciação da sistemática dos recursos excepcionais (especial e recursal), tanto no âmbito do texto constitucional, quanto no âmbito da legislação processual, uma vez que a parte recorrente visa cassar ou reformar a decisão que lhe contraria.

Ou seja, à luz do princípio constitucional da hierarquia normativa e da supremacia jurídica das decisões do STF, não se pode tolerar a existência ou a manutenção de decisão que agrida norma constitucional ou que contrarie jurisprudência da Suprema Corte.

Logo, com a devida vênia, a prevalecer o entendimento contido no acórdão ora embargado, o STF nunca poderá julgar RE que tenha sido interposto simultaneamente com o STJ, salvo se for para “concordar” com aquele Tribunal Superior. O absurdo da proposição inviabiliza a sua validade.

Certo. A vingar a orientação que ora se embarga, estar-se-á diante, com o devido respeito, de um *nonsense* processual.

Explica-se, com a devida vênia.

A parte recorre mediante especial e mediante extraordinário. O STJ prover o REsp, consequência: prejuízo do RE. Motivo: perda de interesse recursal, uma vez alcançada a pretensão requestada: cassação ou reforma do acórdão. O STJ desprover o REsp, consequência: prejuízo do RE. Motivo: prejuízo recursal considerando a “preclusão” do fundamento infraconstitucional insuscetível de apreciação pelo STF no RE.

Com o devido respeito, não é possível concordar com essa situação e tampouco seria possível que o sistema processual brasileiro desse ensejo a esse quadro kafkiano e esquizofrênico, com a devida vênia. *É evidente, com o devido respeito, que no caso de RE e REsp interpostos simultaneamente, o conhecimento do extraordinário pressupõe o desproimento ou o parcial provimento do especial.*

É bem verdade que essas disceptações não são novas no seio do Tribunal. No julgamento do *AI 145.589* (Plenário, J. 2.9.1993, DJ. 24.6.1994) são valiosas as manifestações dos senhores Ministros da Corte acerca dessa sistemática processual de recorribilidade excepcional, com um recurso para o STJ (o especial) e um outro para o STF (o extraordinário).

Do referido precedente colhe-se manifestação do Ministro Sepúlveda Pertence (fls. 604-606):

....

7. Não desconheço o julgado singular do em. Ministro Marco Aurélio (Ag. 144.833), a que ora se apegava o agravante: e, em razão dele, é que submeto este caso ao Plenário.

8. Mas, com todas as vênias, sigo convencido de que, no sistema da Constituição, a decisão do recurso especial só admitirá recurso extraordinário, se a questão constitucional enfrentada pelo STJ for diversa da que já tiver sido resolvida pela instância ordinária.

9. Ao meu ver, é o que decorre inequivocamente da previsão constitucional paralela de recurso extraordinário e de recurso especial contra o mesmo acórdão dos tribunais de segundo grau, que resulta limpidamente dos arts. 102 e 105 da Constituição.

10. Não se trata de contestar a evidência de que, no âmbito do sistema difuso de controle de constitucionalidade, o Superior Tribunal de Justiça, a exemplo de todos os demais órgãos jurisdicionais de qualquer instância, tenha o poder de declarar incidentemente a inconstitucionalidade da lei, mesmo de ofício.

11. O que não é dado, porém, àquela alta Corte é rever a decisão da questão constitucional do tribunal inferior.

12. A revisão pelo STJ, em recurso especial, da solução do Tribunal a quo às questões suscitadas na instância ordinária, de duas uma: ou implicaria usurpação de competência do STF, se interposto paralelamente o recurso extraordinário, ou, se não interposto, a ressurreição da matéria preclusa.

13. Certo, no caso concreto, a declaração, no acórdão local, da revogação das normas legais pela Constituição superveniente constitui fundamento bastante à decisão da causa.

14. O que daí se segue, contudo, é que, sequer em tese, seria admissível o recurso especial, pois esse jamais poderia ser provido, dado que restaria sempre o fundamento constitucional suficiente à preservação do julgamento da lide, de cuja preclusão resultou coisa julgada.

15. Interposto, porém, exclusivamente o recurso especial, a reafirmação no julgamento dele, da mesma resposta do acórdão local à questão constitucional suscitada, ainda que indevida, não a reabre, eis que definitivamente preclusa, à falta de manifestação do recurso extraordinário, única via da qual, em tese, poderia resultar a alteração do julgado das instâncias ordinárias.

Desse modo, nego provimento ao agravo: é o meu voto.

A manifestação do Ministro Marco Aurélio, no referido precedente, é pedagógica (fls. 607-610):

Senhor Presidente, peço vênias ao nobre Relator para, na hipótese, sustentar que a matéria constitucional, em si, não se fez preclusa, muito menos coberta pelo manto da coisa julgada pelo fato de a parte interessada haver utilizado, de início, apenas o recurso especial, não lançando mão do recurso extraordinário.

É que, na sistemática de nosso Código, os fundamentos não fazem coisa julgada e o egrégio Superior Tribunal de Justiça, entendendo-o enquadrado em uma das alíneas do inciso III do artigo 105, exerce o crivo difuso, como qualquer outro juízo, como qualquer outro órgão investido do ofício judicante.

O que não posso compreender é que se veja, na circunstância de simultaneamente não terem sido interpostos o especial e o extraordinário *stricto sensu* – já que o especial também é um recurso de natureza extraordinária – a preclusão do fundamento lançado pela Corte Regional.

O próprio STF tem verbete concernente à área da Justiça do Trabalho, anunciando jurisprudência sedimentada no sentido de que o TST, vencida a barreira do conhecimento da revista, julga a lide. Assim, caso tenha que afastar a incidência de uma norma, de um preceito estritamente legal, para homenagear dispositivo da Lei Básica Federal, ele o fará.

Calha recordar o voto do Ministro Carlos Velloso (fls. 611-612):

Sr. Presidente, a opção do constituinte de 1988, no que toca aos recursos extraordinário e especial, exigindo a interposição simultânea de ambos, no caso da ocorrência dos dois contenciosos, o de direito federal comum e o de direito constitucional, ficaria bem em sistema que não consagrasse os controles difuso e concentrado.

Por isso mesmo escrevi, ainda antes da promulgação da Constituição de 1988, que o constituinte deveria ter aproveitado a experiência do recurso extraordinário no TSE e no TST. O ideal seria que também o STJ decidisse os dois contenciosos. Quer dizer, a ofensa à Constituição também deveria autorizar a interposição do especial, e só da decisão do Superior Tribunal de Justiça é que seria cabível o recurso extraordinário. Num sistema como o nosso, em que há controle concentrado e controle difuso, creio que esta seria a solução melhor, a evitar a questão agora posta e aquelas outras que acaba de suscitar o eminente Ministro Moreira Alves.

O voto do Ministro Celso de Mello é de hialina clareza (fl. 613):

É incabível recurso extraordinário de decisão do Superior Tribunal de Justiça que não tenha apreciado, originariamente, a questão constitucional.

Se é certo que o tema constitucional foi objeto de julgamento pela instância ordinária, impunha-se ao ora agravante a obrigação jurídico-processual de impugnar, pela via recursal extraordinária, o acórdão proferido pelo Tribunal local.

Com a não-interposição, porém, do recurso extraordinário daquela decisão emanada da instância ordinária, restou precluso o fundamento constitucional, a inviabilizar, por isso mesmo, a renovação do debate, na esfera do Superior Tribunal de Justiça, da matéria constitucional já apreciada.

O voto do Ministro Moreira Alves foi vaticinador (fl. 617):

Sr. Presidente, antes de ser promulgada a Constituição, escrevi artigo em que levantei várias dúvidas sérias a respeito dessa dicotomia que se viria a fazer pela Constituição de 1988. Cada vez mais estou convencido de que foi uma infeliz dicotomia. Os problemas estão surgindo e são problemas complexos.

A despeito dessa “infelicidade processual”, na esteira da manifestação do Ministro Moreira Alves, *entende a Fazenda Nacional que a única hipótese de incidência da citada Súmula 283 consiste na ausência de impugnação dos fundamentos normativos (constitucional e inconstitucional) via recurso extraordinário e via especial, respectivamente, com a devida vênia.*

No entanto, ainda que o sistema recursal do colendo STJ se assemelhasse ao sistema do TSE e do TST, ou seja, que no REsp destinado ao STJ também se enfrentassem as questões constitucionais, além das infraconstitucionais, como ocorre no REsp eleitoral para o TSE e no Recurso de Revista para o TST, à luz dessa interpretação de manutenção de fundamento autônomo, melhor sorte não colheria ao recorrente.

Explica-se, com a devida vênia. Segundo essa equivocada, *permissa ênia*, interpretação, o trânsito em julgado da matéria infraconstitucional implica a sua preclusão e o prejuízo do julgamento do extraordinário tendo em vista a manutenção do fundamento infraconstitucional. Ou seja, o STF ficaria de “mãos atadas”, pois a Suprema Corte conheceria apenas da matéria constitucional, uma vez que a matéria infraconstitucional não poderia ser reapreciada pelo Supremo, nas estreitas vias do recurso extraordinário.

É antiga a jurisprudência do Tribunal no tocante à subsistência de fundamento infraconstitucional não impugnado, pois faleceria a utilidade do julgamento do recurso extraordinário. A conferir:

RE 14.826, Rel. Min. Luiz Gallotti, 1ª Turma, J. 28.4.1952:

EMENTA – Se o acórdão recorrido tem dois fundamentos, um independente do outro, e apenas quanto a um existe dissídio jurisprudencial, conhecer do recurso extraordinário, com base em tal dissídio, seria dar-lhe feição acadêmica, para se apreciar tese de direito, sem alcance prático na solução do litígio.

Nesse atávico precedente resta claro que ausência de impugnação é que leva à inutilidade do extraordinário.

Mas a preclusão do fundamento infraconstitucional na hipótese de julgamento do Tribunal Superior inviabiliza o conhecimento do extraordinário pelo Supremo Tribunal? A resposta, com a devida vênia, é negativa.

Certo, *o que transita é a decisão e não o fundamento normativo*. Tanto é assim que a eventual ação rescisória ser ajuizada perante o Tribunal que por último conhecer do processo, pois não há que se falar em cisão da coisa julgada ou de ação rescisória partida, com a devida vênia.

A Fazenda Nacional insiste, *concessa ênia*, na tese de que a apreciação da matéria infraconstitucional pelo STJ não tolda a apreciação da matéria constitucional pelo STF. O que deve subsistir não é o fundamento, mas a decisão.

Se, no entanto, a decisão é desafiada por violar norma constitucional, essa decisão não pode subsistir, mesmo estando em “conformidade” com a lei, pois, reitera-se, nenhuma decisão pode persistir no ordenamento jurídico se estiver em desconformidade com o texto constitucional.

No presente caso, com o devido respeito, a decisão da egrégia 2ª Turma dissentiu da expressão dicção enunciada na Súmula 283 e da remansosa jurisprudência do Tribunal, ao não apreciar acórdão violador da Constituição.

VII. COTEJO ANALÍTICO ENTRE O ACÓRDÃO EMBARGADO E AS DECISÕES PARADIGMÁTICAS

A exaustiva e aturada jurisprudência colacionada é, por si só, suficiente para demonstrar a divergência entre o acórdão embargado e as decisões da 1ª Turma e do Plenário, que exige a *impugnação* dos fundamentos normativos e *não o provimento do recurso especial*, para não atrair a Súmula 283, com a devida vênia.

Todavia, para efeito de admissibilidade dos presentes embargos divergentes, a Fazenda Nacional fará o cotejo analítico entre a decisão ora desafiada e a jurisprudência da Corte, com a devida vênia.

A decisão embargada entendeu que malgrado o recurso especial interposto simultaneamente com o recurso extraordinário, este com fundamento constitucional, aquele com fundamento infraconstitucional, incidiu a Súmula 283.

Os precedentes colacionados revelam que a aludida Súmula 283 incide se não houver a interposição do especial simultaneamente com o extraordinário. Reitera-se, no caso de interposição simultânea, como no presente caso, não incide a agitada Súmula 283.

A saber:

RE 501.174, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, J. 8.9.2009, DJ. 8.10.2009:

EMENTAS: 1. RECURSO. Extraordinário. Ausência de impugnação dos fundamentos do acórdão recorrido. Súmula 283. Não caracterização. Não vinga aplicação da Súmula 283 quando a parte recorrente ataca todos os fundamentos do acórdão recorrido.

AI 570.778, Rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, J. 22.9.2009, DJ. 29.10.2009:

EMENTA: [...]

CONTROVÉRSIA DECIDIDA EXCLUSIVAMENTE À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. CONSTOU DO ARESTO IMPUGNADO FUNDAMENTO AUTÔNOMO SUFICIENTE QUE NÃO FOI IMPUGNADO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. 1. Caso em que entendimento diverso do adotado pelo aresto impugnado demandaria o reexame da legislação ordinária aplicada à espécie. Providência vedada na instância extraordinária. 2. É de se aplicar a Súmula 283 do STF [...]

AI 489.247, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, J. 14.12.2006, DJ. 16.2.2007:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DE TODOS OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. INVIALIBILIDADE DO AGRAVO. SÚMULA 283 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Inviável o agravo de instrumento que não ataca todos os fundamentos autônomos da decisão recorrida (Súmula 283 do Supremo Tribunal Federal). Agravo não provido.

RE 452.959, Rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, J. 21.2.2006, DJ. 5.5.2006:

EMENTA: [...]

2. Se a decisão agravada tem dois fundamentos autônomos e suficientes para a sua manutenção e a parte impugna apenas um deles, incide o óbice da Súmula n. 283 do Supremo. Agravo regimental a que se nega provimento.

RE 455.217, Rel. Min. Cezar Peluso, 1ª Turma, J. 11.10.2005, DJ. 10.2.2006:

EMENTAS: [...]

2. *RECURSO. Extraordinário. Inadmissibilidade. Acórdão recorrido. Art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Fundamento autônomo e suficiente não atacado no extraordinário. Agravo regimental improvido. Aplicação da súmula 283. É inadmissível recurso extraordinário contra acórdão que contém fundamento não atacado, mas suficiente “per se” para a manutenção do julgado.*

RE 318.090, Rel. Min. Ellen Gracie, 1ª Turma, J. 8.10.2002, DJ. 6.12.2002:

EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. FUNDAMENTO SUFICIENTE NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283. [...]

O acórdão recorrido apoiou-se nos incisos II, IV e § 6º do art. 37 da Lei Maior, todos fundamentos autônomos suficientes para sua manutenção. Limitando-se a petição do extraordinário ao ataque de apenas um desses três argumentos, incide à espécie a Súmula STF nº 283. Agravo regimental improvido.

No acórdão embargado, o voto-condutor reconhece a existência da impugnação, ainda que infrutífera do fundamento infraconstitucional, via especial, mas considerando a impossibilidade de o STF apreciar fundamento infraconstitucional, não poderia sequer conhecer do RE e apreciar o fundamento constitucional subsistente. Ou seja, Excelência, seria mantido acórdão violador do texto constitucional.

VIII. DOS REQUERIMENTOS FAZENDÁRIOS

Ante o exposto, a Fazenda Nacional requer ao Plenário que decida no sentido de que basta a interposição do recurso especial simultaneamente ao recurso extraordinário para afastar a incidência da Súmula 283, bem como:

1. O recebimento dos presentes embargos divergentes, com a sua distribuição para Ministro da egrégia 1ª Turma;
2. O conhecimento e provimento dos presentes embargos divergentes, com a reforma do acórdão recorrido, de sorte a prover o recurso extraordinário fazendário;
3. Acaso não julgado o recurso extraordinário pelo Pleno, o conhecimento e o provimento dos presentes divergentes com a determinação de que a egrégia 2ª Turma julgue o extraordinário fazendário como entender de direito;
4. A intimação da parte embargada para apresentar, se quiser, impugnação em face dos presentes embargos;
5. A intimação da Procuradoria-Geral da República.

A PREJUDICIALIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO EM FACE DO PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

PETIÇÃO INICIAL DE AÇÃO RESCISÓRIA AÇÃO RESCISÓRIA N. 2.139

A *UNião FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)*, pessoa jurídica de direito público interno, vem propor *AÇÃO RESCISÓRIA* em face de *RE* pessoa jurídica de direito privado, pelos fatos e fundamentos a seguir delineados.

I. DAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS

Em 10.9.2003, a empresa *RE* ajuizou perante a 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal a *ação n. 2003.34.00.030541-0* em face da União Federal (Fazenda Nacional) e do INSS – Instituto Nacional do Seguro Social requerendo a nulidade da Portaria n. 67, de 17.12.2001, resultante do processo administrativo n. 10166.015557/2001-03, que resultou na exclusão da empresa do REFIS – Programa de Recuperação Fiscal.

A sentença de primeiro grau, da lavra do douto Juiz Federal GUILHERME JORGE DE RESENDE BRITO, julgou improcedente o pleito formulado pela empresa, por entender que não restaram violados nenhum dos preceitos legais ou constitucionais suscitados pela empresa autora.

Irresignada, a empresa apresentou a *Apelação Cível n. 2003.34.00.030541-0*, que foi distribuída ao digno Juiz CARLOS MATHIAS, à época componente da egrégia 8ª Turma do Tribunal Federal da 1ª Região. A Corte regional deu provimento ao recurso da empresa. A ementa do aludido acórdão tem o subsequente teor:

TRIBUTÁRIO. REFIS. EXCLUSÃO DO REFIS. INTIMAÇÃO VIA INTERNET. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AOS ARTS. 5º, INCISO LV, DA CONSTITUIÇÃO E 26 DA LEI N. 9.784/99. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO INSS.

I – Acolhida a preliminar de ilegitimidade passiva do INSS, uma vez que a legitimidade passiva é do Comitê Gestor do Programa REFIS, órgão da União, legitimidade, portanto a figurar no pólo passivo da demanda.

II – A intimação pessoal dos interessados, no procedimento administrativo, é assegurada no artigo 26 da Lei 9.784/99 e realiza-se por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio idôneo que assegure a certeza da ciência.

III – A jurisprudência vem-se firmando no sentido de ser nula a intimação da pessoa jurídica feita tão-só por ato publicado no DOU a indicar apenas o número do processo administrativo, e divulgação na *ênaiatê* do nome do interessado e dos motivos de exclusão. Ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

IV – Apelação provida.

Diante desse aludido acórdão do TRF 1 – integrado por acórdão de embargos declaratórios –, a Fazenda Nacional interpôs os competentes recursos especial e extraordinário.

Tenha-se que os recursos (especial e extraordinário) fazendários foram interpostos em estrita obediência à Constituição Federal, nos termos em que estabelecidos pelo Código de Processo Civil no capítulo específico sobre os recursos para o STF e STJ (arts. 541 a 543, CPC).

Merecem transcrição esses referidos enunciados processuais:

Art. 541. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas, que conterão:

I – a exposição do fato e do direito;

II – a demonstração do cabimento do recurso interposto;

III – as razões do pedido de reforma da decisão recorrida.

Parágrafo único. Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência mediante certidão, cópia autenticada ou pela citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, inclusive em mídia eletrônica, em que tiver sido publicada a decisão divergente, ou ainda pela reprodução de julgado disponível na Internet, com indicação da respectiva fonte, mencionando, em qualquer caso, as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados.

Art. 542. Recebida a petição pela secretaria do tribunal, será intimado o recorrido, abrindo-se-lhe vista, para apresentar contra-razões.

§ 1º Findo esse prazo, serão os autos conclusos para admissão ou não do recurso, no prazo de 15 (quinze) dias, em decisão fundamentada.

§ 2º Os recursos extraordinário e especial serão recebidos no efeito devolutivo.

§ 3º O recurso extraordinário, ou o recurso especial, quando interpostos contra decisão interlocutória em processo de conhecimento, cautelar, ou embargos à execução ficará retido nos autos e somente será processado se o reiterar a parte, no prazo para a interposição do recurso contra a decisão final, ou para as contra-razões.

Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º Concluído o julgamento do recurso especial, serão os autos remetidos ao Supremo Tribunal Federal, para apreciação do recurso extraordinário, se este não estiver prejudicado.

§ 2º Na hipótese de o relator do recurso especial considerar que o recurso extraordinário é prejudicial àquele, em decisão irrecurável sobrestará o seu julgamento e remeterá os autos ao Supremo Tribunal Federal, para o julgamento do recurso extraordinário.

§ 3º No caso do parágrafo anterior, se o relator do recurso extraordinário, em decisão irrecurável, não o considerar prejudicial, devolverá os autos ao Superior Tribunal de Justiça, para o julgamento do recurso especial.

Na petição de REsp, interposta com fulcro no art. 105, III, “a” e “c”, CF, a Fazenda Nacional postulou a total reforma do acórdão recorrido, resultando na inteira improcedência do pedido da empresa, em face da divergência jurisprudencial da decisão recorrida com a jurisprudência do STJ e pela negativa de vigência aos arts. 3º, 26 e 69 da Lei 9.784/99.

Na petição de RE, interposta com fulcro no art. 102, III, “a”, CF, a Fazenda Nacional também postulou a total reforma do acórdão recorrido, resultando na inteira improcedência do pedido da empresa (ora ré), em face da contrariedade à Constituição contida no acórdão recorrido, no caso específico, a violação aos arts. 5º, XXXV e LV; e 93, IX, CF.

Considerando a sistemática procedimental, os autos foram remetidos ao Superior Tribunal de Justiça (art. 543, CPC). No STJ, sob o rótulo de *Recurso Especial n. 939.910*, o feito foi distribuído ao ilustre Ministro CASTRO MEIRA, da colenda 2ª Turma.

No aludido *REsp 939.910*, A Corte Superior deu provimento ao recurso fazendário. A ementa do acórdão está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. REFIS. CONTRIBUINTE. EXCLUSÃO. PUBLICAÇÃO EM ÓRGÃO OFICIAL DE IMPRENSA E NA INTERNET. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.964/2000. NOTIFICAÇÃO PESSOAL. DESNECESSIDADE. LEI Nº 9.784/99. ART. 26. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. É legítima a intimação do contribuinte de sua exclusão do Programa Refis por meio da êniaüê e mediante publicação no Diário Oficial, nos termos do art. 9º, III, da Lei 9.964/00 c/c o art. 5º da Resolução 20/2001.

2. Recurso especial provido.

A colenda 2ª Turma do STJ – já foi dito – deu provimento ao recurso especial fazendário, reformando o acórdão recorrido e desprovendo o pedido inicial formulado pela empresa.

Nada obstante, a empresa interpôs o recurso de embargos de divergência contra o referido acórdão da 2ª Turma do STJ, que restou desprovido pela egrégia 1ª Seção do STJ, sob a relatoria do ilustre Ministro FRANCISCO FALCÃO. A ementa do aludido acórdão encontra-se vazada nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REFS. EXCLUSÃO DO CONTRIBUINTE. PUBLICAÇÃO EM ÓRGÃO OFICIAL DE IMPRENSA E NA INTERNET. POSSIBILIDADE. NOTIFICAÇÃO PESSOAL. DESNECESSIDADE.

I – É legítima a intimação do contribuinte da sua exclusão do Refis mediante publicação no Diário Oficial e por meio da *ênaiüê*, nos termos do art. 9.º, III, da Lei 9.964/00 c/c o art. 5.º, § 1.º, da Resolução n.º 09/01 do Comitê Gestor do Programa de Recuperação Fiscal, com as alterações introduzidas pela Resolução n.º 20/01. Precedentes: REsp n.º 601.208/PR, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJU de 23/08/2004; AgRg no REsp 917.241/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24.04.2007, DJU 24.05.2007; REsp 976.509/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04.10.2007, DJ 25.10.2007; REsp 960.810/DF, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06.09.2007, DJ 20.09.2007.

II – Agravo regimental improvido.

Com o julgamento definitivo da matéria no STJ, os autos foram remetidos para o STF, nada obstante o disposto na parte final do § 1º do art. 543, CPC.

Com efeito, considerando que o *STJ* acolheu a pretensão fazendária no *REsp*, houve o prejuízo do *RE*, uma vez que para a União Federal (Fazenda Nacional) faleceria interesse no julgamento de seu recurso extraordinário, pois o acórdão regional combatido foi substituído pelo acórdão emanado no STJ, favorável, reitere-se, aos interesses fazendários.

Estava-se diante de hialina perda de objeto recursal, uma vez que o acórdão regional recorrido fora afastado pelo acórdão do STJ. A Fazenda Nacional não tinha interesse no julgamento de seu RE, pois a sua pretensão foi acolhida pelo STJ.

Ante esse quadro processual, a empresa, uma vez “derrotada” no STJ, deveria ter interposto o eventual recurso extraordinário perante o acórdão desse Tribunal Superior, com a devida vênua.

Individuosamente a empresa quedou-se inerte, implicando, por *ênaiüência*, a preclusão consumativa de suas pretensões. De efeito, ao não recorrer extraordinariamente da decisão do STJ que reformou o acórdão do TRF 1 que lhe era favorável, a empresa conformou-se com a nova situação jurídico-processual, *concessa ênia*.

Nada obstante a manifesta perda de objeto do recurso extraordinário fazendário, o feito subiu para o excelso Supremo Tribunal Federal, onde foi tombado como *Recurso Extraordinário n. 588.229*, que restou distribuído ao eminente Ministro EROS GRAU.

Com arrimo na legislação processual e na aturada jurisprudência do STF, o Ministro EROS GRAU emitiu a seguinte decisão:

DECISÃO: O Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a matéria de sua competência, deu provimento ao recurso especial interposto pelo recorrente. Julgo prejudicado o presente recurso por perda do seu objeto [artigo 21, IX, do RISTF].

Publique-se.

Brasília, 5 de agosto de 2008.

Ministro Eros Grau – Relator.

Essa primeira decisão do Ministro EROS GRAU, considerando o provimento de *Recurso Especial* interposto pela União Federal (Fazenda Nacional), estava em perfeita sintonia com a legislação processual e com a pacífica jurisprudência dessa Suprema Corte.

Nada obstante o indiscutível acerto do aludido édito judicial, a empresa – recorrida naqueles recursos excepcionais – interpôs agravo regimental em face dessa decisão monocrática do Ministro EROS GRAU.

No citado agravo regimental, a empresa alegou a inexistência de perda de objeto recursal, sob o fundamento de que o REsp julgou a matéria sob enfoque infraconstitucional, enquanto que a petição de RE suscitava matéria constitucional, que não foi apreciada pelo STJ.

A despeito da manifesta improcedência do referido agravo regimental, o Ministro EROS GRAU, lançando mão do venerável juízo de retratação, deu provimento a esse agravo e negou seguimento ao RE fazendário, com espeque no art. 21, § 1º, Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

A referida decisão tem o seguinte teor:

DECISÃO: Trata-se de agravo regimental contra decisão que julgou prejudicado o recurso por perda do objeto.

2. A recorrente alega que “não houve perda do objeto do recurso extraordinário, porquanto não enfrentada, pelo Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial, matéria de índole constitucional, mas apenas questão infraconstitucional” [fl. 438]. 3. Assiste razão à agravante.

4. Torno sem efeito a decisão de fl. 423 e julgo prejudicado o presente agravo regimental. Passo à análise do recurso extraordinário.

5. Discute-se nestes autos a possibilidade de exclusão de contribuinte do programa de recuperação fiscal — REFIS — sem a prévia instauração de procedimento administrativo regular, no qual lhe sejam assegurados a ampla defesa e o contraditório.

6. O Tribunal Regional Federal da 1ª Região invalidou ato de exclusão da ora recorrida do REFIS, pois ausente documento que comprovasse a notificação específica para o prévio exercício do direito de defesa e de produção de provas — a notificação fora feita pela êniaiê.

7. O Supremo fixou entendimento no sentido de que os princípios do contraditório e da ampla defesa, ampliados pela Constituição de 1988, incidem sobre todos os processos, judiciais ou administrativos. Não se resumem a mero direito, da parte, a manifestação e informação no processo, abrangendo também a garantia de que seus argumentos serão analisados pelo órgão julgador, bem assim a de ser ouvido também em matéria jurídica. Nesse sentido, o MS n. 23.550, Redator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, DJ de 31.10.01, e o AI n. 481.015, Relator o Ministro Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJ de 8.9.06, entre outros.

Nego seguimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF. Publique-se.

Brasília, 7 de outubro de 2008.

Ministro Eros Grau – Relator.

Em 10.11.2008, houve o trânsito em julgado do citado *Recurso Extraordinário n. 588.229*, sob relatoria do Ministro EROS GRAU, que tramitou perante essa colenda Corte tendo como recorrente a União Federal (Fazenda Nacional) e como recorrida a empresa Indústria e Comércio de Doces Santa Fé Ltda.

Malgrado o costumeiro brilhantismo de Sua Excelência, e nada obstante o disposto na legislação processual e na mansa e pacífica jurisprudência da Suprema Corte, o Ministro EROS GRAU convenceu-se de que não houve a perda de objeto recursal e restaurou o acórdão regional recorrido, a despeito de sua substituição pelo acórdão do STJ.

De efeito, esse provimento judicial do Ministro EROS GRAU invalidou a decisão administrativa que excluiu a empresa do REFIS e “encobriu”, com todo o respeito e consideração, o “erro processual” da empresa, que deveria ter se insurgido extraordinariamente contra a decisão do STJ, mas não o fez, permitindo a ocorrência da preclusão consumativa.

Reitere-se, com a devida vênia, que a empresa ao não recorrer, mediante recurso extraordinário, do acórdão do STJ que lhe foi desfavorável, viabilizou a referida preclusão processual. Todavia, a empresa foi “salva” pela ilegal, *permissa ênia*, decisão do Ministro EROS GRAU.

Contra essa referida decisão judicial transitada em julgado insurge-se a União Federal (Fazenda Nacional) mediante a presente ação rescisória visando, em concreto, ao restabelecimento da situação administrativa injustamente desconstituída, *concessa ênia*.

Em síntese, pretende a União Federal (Fazenda Nacional) rescindir o *decisum* do STF para viabilizar a exclusão da empresa do REFIS, restaurando-se a primitiva sentença de primeiro grau, na linha preconizada pelo acórdão do STJ.

II. O CABIMENTO DA PRESENTE AÇÃO RESCISÓRIA

O ajuizamento da presente ação é tempestivo, porquanto dentro do prazo decadencial de 2 (dois) anos, uma vez que nos termos da certidão emitida pela competente Secretaria do excelso Supremo Tribunal Federal, o trânsito em julgado da decisão hostilizada ocorreu em 10.11.2008. A data do protocolo revela a sua tempestividade. Assim, respeitado o disposto no art. 495, Código de Processo Civil.

A legitimidade ativa da autora (União Federal/Fazenda Nacional) é insofismável. Com efeito, a autora foi a parte processual atingida pela decisão que se pretende rescindir. A empresa, ora ré, foi a parte processual beneficiada por essa referida decisão objurgada. Encontra-se atendido o disposto no art. 487, I, CPC.

A presente ação está estribada no art. 485, V, CPC. Com efeito, a decisão atacada desrespeitou flagrante e acintosamente, com todo o respeito e consideração, o disposto nos arts. 543, § 1º, do Código de Processo Civil; e art. 21, inciso IX e § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Além da violação à literalidade desses dispositivos normativos, a decisão guerreada também desrespeitou a mansa e pacífica jurisprudência da Corte em relação à perda de objeto do recurso extraordinário na hipótese de provimento do recurso especial interposto concomitantemente em face do mesmo acórdão recorrido.

Nessa perspectiva, a decisão combatida, *ênia permissa*, corrói um dos mais importantes pilares de sustentação do ordenamento jurídico: a unidade interpretativa do Direito e a supremacia normativa das decisões do STF.

Com efeito, ao desprezar os referidos dispositivos legislativos e ao afastar os exuberantes provimentos judiciais emanados do STF, a decisão rescindenda agrediu, com a devida vênia, os princípios constitucionais da igualdade e do devido processo legal e o postulado constitucional da coerência narrativa do sistema jurídico-constitucional, cujo maior garante é a Suprema Corte.

III. A VIOLAÇÃO AO ART. 543, § 1º, DO CPC

O modelo recursal brasileiro, em relação aos feitos que tramitam pelos Tribunais de Justiça dos Estados e pelos Tribunais Regionais Federais, enseja situações jurídico-processuais peculiares.

Contra os acórdãos dos julgamentos definitivos das causas sob apreciação ou dos TRFs ou dos TJs, as partes interessadas podem (ou devem) interpor recurso especial (art. 105, III, CF) ou recurso extraordinário (art. 102, III, CF), segundo a regulação estabelecida no art. 541, CPC.

O recurso especial interposto atacará os fundamentos infraconstitucionais do acórdão recorrido. O recurso extraordinário atacará os fundamentos constitucionais do mesmo acórdão. Nada obstante, ambos visam o mesmo desiderato: ou a cassação ou a reforma do acórdão objurgado.

Assim, se acaso ao REsp for dado provimento, cassando-se ou reformando-se o acórdão recorrido, a finalidade da insurgência da parte foi concretizada, com a insubsistência da decisão guerreada.

Todavia, se acaso não for dado provimento ao REsp, ainda resta para a parte o julgamento do RE, que pode vir a cassar ou reformar o acórdão recorrido, por fundamentos constitucionais. Mas, repita-se, só há interesse no julgamento do RE se não for dado provimento ao REsp.

O art. 543, § 1º, CPC, não dá azo à outra interpretação, com a devida vênia. Pede-se licença para vez mais transcrevê-lo:

Art. 543. Admitidos ambos os recursos, os autos serão remetidos ao Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º Concluído o julgamento do recurso especial, serão os autos remetidos ao Supremo Tribunal Federal, para apreciação do recurso extraordinário, se este não estiver prejudicado.

Nos autos do processo cuja decisão se combate aconteceu isso.

De efeito, em face do acórdão do TRF 1, a União Federal (Fazenda Nacional) interpôs os competentes recursos especial e extraordinário. Os autos foram encaminhados para o STJ. No Superior Tribunal, foi dado provimento ao recurso fazendário, reformando-se o acórdão recorrido, com o restabelecimento da sentença de primeiro grau. A pretensão fazendária foi plenamente acolhida, carecendo-lhe, por *êniaüência*, de interesse na continuidade do processo.

Nada obstante, os autos foram encaminhados para esse STF. Conquanto em sua primeira manifestação o Relator tenha aplicado corretamente a legislação processual, provocado mediante agravo regimental da empresa, Sua Excelência julgou por bem negar seguimento (provimento) ao extraordinário fazendário, a despeito de seu manifesto prejuízo, haja vista a patente perda de objeto.

A fundamentação da decisão que ora se combate, com a devida vênia, não convence.

Com efeito, não compete ao STJ, nas angustas vias do REsp, julgar os fundamentos constitucionais do acórdão recorrido. O STJ aprecia a controvérsia sob o enfoque infraconstitucional suscitado no REsp.

Os fundamentos constitucionais do acórdão recorrido são julgados pelo STF, nas estreitas vias do RE. Se o STJ julgasse, no REsp, os fundamentos constitucionais do acórdão, em vez dos fundamentos infraconstitucionais, estaria usurpando a competência do STF.

No processo que deu ensejo a presente rescisória, o STJ agiu acertadamente ao julgar o REsp apenas sob o enfoque infraconstitucional. Os fundamentos constitucionais do acórdão recorrido, que deveriam ser apreciados no RE, não tinham mais interesse para o recorrente (União Federal/Fazenda Nacional), uma vez que o seu objetivo fora alcançado: a reforma do acórdão do TRF 1.

A prevalecer a argumentação esgrimida pela empresa no agravo regimental que provocou o juízo de retratação do Ministro EROS GRAU, o STF deverá julgar, com apreciação de mérito, TODOS os recursos extraordinários que forem interpostos, ainda que tenha havido o julgamento do recurso especial com a satisfação do interesse do recorrente.

Houve, com a devida vênia, uma equivocada compreensão do pedido e da causa de pedir. Em rigor, tanto no REsp quanto no RE os pedidos são idênticos: a cassação ou a reforma do acórdão recorrido. Ou seja, tanto no REsp quanto no RE se objetiva a mesma êntiaüência processual: a insubsistência do acórdão recorrido, seja por meio de cassação seja por meio de reforma.

A despeito dessa identidade de pedidos contida tanto no REsp quanto no RE, a causa de pedir desses recursos excepcionais é distinta. No REsp, a causa de pedir sustenta-se em aspectos infraconstitucionais, enquanto que no RE a causa de pedir sustenta-se em aspectos constitucionais, como é de sobejo conhecimento.

Assim, no julgamento do REsp, o STJ analisa os fundamentos infraconstitucionais. Já o STF, no julgamento do RE, analisa os fundamentos constitucionais. Ao recorrente interessa “ganhar” ou no STJ ou no STF. Se vier a “ganhar” no STJ, não tem interesse algum no julgamento do RE pelo STF.

Foi isso que aconteceu nos autos da decisão vergastada por esta rescisória.

A União Federal (Fazenda Nacional) foi “vencedora” no STJ com o provimento de seu REsp. Isso implicaria perda de objeto de seu RE perante o STF. Todavia, essa Excelsa Corte, por decisão do eminente Ministro EROS GRAU decidiu em manifesta violação à literal disposição contida no art. 543, § 1º, do Código de Processo Civil. Essa decisão ilegal, *concessa ênia*, atraiu a incidência do art. 485, V, CPC.

IV. A VIOLAÇÃO AO ART. 21, INCISO IX E § 1º, DO RISTF

Além da retumbante violação à literalidade do art. 543, § 1º, CPC, a decisão assestada feriu de morte, com a devida vênia, o art. 21, inciso IX e § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Eis a redação dos indigitados dispositivos regimentais:

Art. 21. São atribuições do Relator:

[...]

IX – julgar prejudicado pedido ou recurso que haja perdido o objeto;

[...]

§ 1º Poderá o Relator negar seguimento a pedido ou recurso manifestamente inadmissível, improcedente ou contrário à jurisprudência dominante ou à súmula do Tribunal, deles não conhecer em caso de incompetência manifesta, encaminhando os autos ao órgão que repute competente, bem como cassar ou reformar, liminarmente, acórdão contrário à orientação firmada nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Com todo o respeito e consideração, é patente a violação ao art. 21, inciso IX, do RISTF. A perda de objeto do *RE 588.229* era flagrante e foi assinalada na primeira decisão do Ministro EROS GRAU relativo àquele processo. O provimento do REsp fazendário implicou na perda de objeto do RE fazendário, pois o acórdão regional recorrido não mais subsistia.

Todavia, Sua Excelência retratou-se em agravo regimental manifestamente incabível. Incabível tanto pela ilegitimidade da empresa agravante quanto pela contrariedade à jurisprudência dominante da Corte sobre o tema.

Diz-se que a empresa agravante não tinha legitimidade para agravar regimentalmente, nem mesmo interesse recursal, uma vez que a decisão que julga prejudicado um recurso, em princípio, favorece à parte recorrida. Ou seja, para a parte recorrida não há interesse algum que haja o julgamento do recurso, exceto – e excepcionalmente – na hipótese de recurso adesivo, o que não era o caso da controvérsia sob exame.

Na verdade, com a devida vênia, como a empresa não recorreu extraordinariamente da decisão do STJ, permitindo a preclusão consumativa do seu direito processual, agarrou-se no argumento sofismático, *concessa ênia*, de que faltava ao STF apreciar os aspectos constitucionais suscitados no RE fazendário.

Eis o flagrante equívoco processual. Qual o interesse da empresa recorrida no julgamento do recurso interposto pela União Federal (Fazenda Nacional)? Qual a utilidade desse provimento? Processualmente falando, não há nenhum interesse para o recorrido o julgamento do recurso.

Mas, no caso sob exame, a pretensão da empresa era a única “tábua de salvação” pela omissão processual cometida, qual seja, a não interposição de recurso extraordinário em face da decisão do STJ, *concessa ênia*.

Ante as manifestas inadmissibilidade, improcedência e contrariedade à jurisprudência dominante do STF, deveria o Relator rejeitar liminarmente o agravo regimental interposto pela empresa. Todavia, em sentido diametralmente oposto decidiu Sua Excelência. Essa decisão agrediu, *ênica permissa*, o seguinte comando contido no art. 21, § 1º, RISTF: “*Poderá o Relator negar seguimento a pedido ou recurso manifestamente inadmissível, improcedente ou contrário à jurisprudência dominante ou à súmula do Tribunal[...]*”.

V. A VIOLAÇÃO À JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STF

A jurisprudência da Suprema Corte relativa à perda de objeto do RE na hipótese de provimento do REsp, interpostos pela mesma parte, é avassaladora.

A confirmar a verdade dessa alegação, colacionam-se decisões colegiadas e monocráticas que fulminam qualquer laivo de irresignação ou divergência sobre esse específico tema, *permissa ênia*:

Agravo Regimental no RE 400.090 (relator Ministro CARLOS BRITTO, 1ª Turma):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. DESPACHO QUE JULGOU PREJUDICADO RECURSO EXTRAORDINÁRIO ANTE A PERDA DO RESPECTIVO OBJETO. ALEGADA EXISTÊNCIA DE QUESTÕES REMANESCENTES A SEREM APRECIADAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Decisão do egrégio Superior Tribunal de Justiça que deu provimento ao recurso especial simultaneamente interposto pelo ora recorrente, cassando o acórdão recorrido e julgando improcedente o pedido inicial. Inequívoca perda de objeto do apelo extremo. Agravo regimental manifestamente infundado, ao qual se nega provimento, remetendo-se a procuradora da autarquia previdenciária subscritora da peça recursal a uma leitura mais atenta dos autos.

Agravo Regimental na Ação Cautelar 2006 (relatora Ministra CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NA AÇÃO CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 573.098. RECURSO JULGADO PREJUDICADO. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Pretensão de suspensão dos efeitos da decisão do Superior Tribunal de Justiça que deu provimento ao recurso especial interposto pela União. Decisão que poderia ter sido impugnada no momento processual oportuno. 2. Recurso extraordinário n. 573.098 julgado prejudicado. Prejuízo da ação cautelar, por perda superveniente de objeto.

Embargos Declaratórios no Agravo Regimental no RE 284868 (relatora Ministra ELLEN GRACIE, 1ª Turma):

Embargos de declaração. Efeito modificativo. Reconhecida a perda de objeto do extraordinário, ante o provimento do recurso especial simultaneamente interposto, é de se acolher os embargos, para suprir a omissão. Recurso extraordinário não conhecido.

Agravo Regimental no RE 551878 (relator Ministro EROS GRAU, 2ª Turma): EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE JUROS. LIMITAÇÃO. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. CONSEQUÊNCIA: PREJUDICIALIDADE DO EXTRAORDINÁRIO POR PERDA DO OBJETO. FIXAÇÃO DOS ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. 2. Juros. Limitação. Questão decidida pelo aresto recorrido à luz da legislação ordinária. Fundamento infraconstitucional do acórdão apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça e conseqüente provimento do recurso especial. Prejudicialidade do extraordinário em que se discutia matéria idêntica. Agravo regimental não provido.

Agravo Regimental no RE 408287 (relator Ministro GILMAR MENDES, 2ª Turma):

EMENTA: Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Recurso especial provido para cassar o acórdão recorrido. Prejudicialidade. Recurso extraordinário. Perda do Objeto. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

Embargos Declaratórios no RE 376227 (relator Ministro JOAQUIM BARBOSA, 1ª Turma):

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PERDA DO OBJETO. PRETENSÃO ATENDIDA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. – Podem ser conhecidos como agravo regimental os embargos de declaração apresentados contra decisão monocrática emanada de membro do Supremo Tribunal Federal. – Perda de objeto porque a pretensão fora atendida no Superior Tribunal de Justiça. Impugnação da parte recorrida, cujo pleito é a reconsideração da decisão agravada. Agravo a que se nega provimento.

RE-AgR 543948 (relator Ministro MENEZES DIREITO, 1ª Turma):

EMENTA Agravo regimental. Recurso extraordinário. Perda de objeto. Prejudicialidade. Precedentes. 1. A decisão do Superior Tribunal de Justiça que conheceu e deu parcial provimento ao recurso especial deliberou sobre a única questão tratada no apelo extremo. Destarte, restou prejudicado o recurso extraordinário. 2. Agravo regimental desprovido.

Além dessas decisões colegiadas, de ambas as Turmas do STF, há centenas de decisões monocráticas nesse mesmo sentido: *o provimento do recurso especial, pelo STJ, interposto concomitantemente com o recurso extraordinário, enseja a prejudicialidade do RE, por perda de objeto.*

Essa mansa, pacífica, inquestionável e aturada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, restou desrespeitada pela decisão objeto da presente ação rescisória. Nessa perspectiva, decisão judicial, ainda que dimanada de eminente magistrado da Corte, que delirar da jurisprudência consolidada do Tribunal, causa enorme insegurança e injustiça, vez que abala a confiança na unidade do sistema jurídico e na coerência narrativa, que tem no STF o seu principal guardião, por expressa determinação Constitucional.

VI. O REFIS NA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Se não bastassem todos esses argumentos de cunho materialmente processual, suficientes de per si para a rescisão fulminante da decisão guerreada, no “mérito” propriamente dito da matéria de fundo daquela (e da presente) discussão, qual seja, a validade da exclusão da empresa do REFIS, a jurisprudência do Tribunal é no sentido postulado pela União Federal (Fazenda Nacional).

A comprovar essa assertiva, tenha-se a notícia constante no Informativo STF n. 527:

TÍTULO

REFIS: Exclusão por Inadimplência e Ausência de Notificação Prévia

PROCESSO

RE 560.477

ARTIGO

A Turma, por considerar que a matéria encontra-se restrita ao âmbito infraconstitucional, não conheceu, por maioria, de recurso extraordinário em que contribuinte inadimplente sustentava ofensa às garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório (CF, art. 5º, LV), porquanto fora excluído, sem oitiva prévia, do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Asseverou-se que a questão restara decidida com base na legislação infraconstitucional (Lei 9.964/2000) e que eventual ofensa à Constituição, se ocorrente, seria indireta. Assim, para se concluir de forma diversa da adotada pela Corte de origem, seria necessário o reexame do conjunto probatório dos autos, incabível na via eleita. Salientou-se, ainda, que o contribuinte em débito com a Fazenda Pública, ao optar pelo refinanciamento de sua dívida e aderir ao REFIS, faz uma confissão irretratável dos débitos que ele mesmo reconhece, aceitando, desse modo, as condições estabelecidas na aludida Lei 9.964/2000. Vencidos os Ministros Marco Aurélio, relator, e Menezes Direito que, por reputar que essa adesão não implicaria renúncia ao devido processo legal, conheciam e proviam o extraordinário para restabelecer o entendimento sufragado pelo juízo, que concedera a segurança com fim de determinar a reinclusão do contribuinte no REFIS, para que novo processo administrativo seja desenvolvido com observância da garantia do exercício da defesa e do contraditório efetivos e prévios ao ato

de exclusão. RE 560477/DF, rel. orig. Min. Marco Aurélio, rel. p/ o acórdão Min. Ricardo Lewandowski, 4.11.2008. (RE-560477).

A decisão rescindenda decidiu em sentido diametralmente oposto ao estabelecido nos autos do RE 560.477.

VII. DOS REQUERIMENTOS

Ante o exposto, a União Federal (Fazenda Nacional) formula os seguintes requerimentos:

- a) o conhecimento e a procedência da presente ação rescisória, com esteio no art. 485, V, CPC;
- b) o provimento de sua pretensão no sentido de rescindir a referida decisão transitada em julgado, por violação à literal disposição contida no art. 543, § 1º, CPC;
- c) o provimento de sua pretensão no sentido de rescindir a referida decisão transitada em julgado, por violação à literal disposição contida no art. 21, inciso IX e § 1º, RISTF;
- d) o provimento de sua pretensão no sentido de rescindir a referida decisão transitada em julgado por violação à jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, tanto em relação à questão da prejudicialidade do RE, por perda de objeto, em face do provimento de REsp, quanto em relação à idoneidade da exclusão do REFIS;
- e) a rescisão da referida decisão transitada em julgado com o restabelecimento da sentença monocrática de primeiro grau;
- f) a citação da empresa ré, para, querendo, responder à presente ação;
- g) a intimação do competente órgão do Ministério Público;

Cuide-se que a União Federal (Fazenda Nacional) é dispensada do depósito de 5% do valor da causa, nos termos do art. 488, parágrafo único, CPC.

A União Federal (Fazenda Nacional) protesta pela produção de todas as provas legal e moralmente permitidas. Nada obstante, entende a Autora que a matéria sob exame é unicamente de direito, a reclamar a incidência do art. 330, I, CPC.

A União Federal (Fazenda Nacional) anexa cópia integral do RE 588.229 (*autos da ação n. 2003.34.00.030541-0*) e da certidão de trânsito em julgado da decisão que se pretende rescindir.

O valor da causa, para efeitos meramente fiscais, é de R\$1.000,00 (mil reais).

Em suma, a União Federal (Fazenda Nacional) postula pelo conhecimento e provimento da presente ação com a rescisão da referida decisão transitada em julgado, restabelecendo-se a sentença de primeiro grau.

O REGIME ESPECIAL DO IPI: A VALIDADE JURÍDICA DO DECRETO-LEI 1.593/1977

NOTA FAZENDÁRIO EM SUBSÍDIO AO ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 3.952

Constitucional. Tributário. IPI. Regime Especial. Decreto-Lei n. 1.593/1977.

Devido processo legal substantivo respeitado.

Indústria tabagista. *Atividade econômica tolerada pelo Estado.*

Razoabilidade e proporcionalidade das restrições legais inquinadas.

Ponderação de interesses. Saúde pública. Defesa do consumidor. Liberdade de concorrência.

A livre iniciativa tem por fim assegurar a todos existência digna.

Todas as normas e medidas jurídicas para controlar com rigor e austeridade a produção de cigarros são *constitucionalmente válidas, politicamente legítimas, moralmente aceitáveis e socialmente desejáveis.*

Constitucionalidade do art. 1º da Lei 9.822/1999, que deu nova redação ao inciso II do art. 2º do DL 1.593/1977, e do art. 2º (in totum) e do § 5º do art. 2º do DL 1.593/77, incluídos pela MPv 2.158-35/01.

Precedente da Corte: AC 1.657.

Nota pela improcedência da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.952.

O tema sob exame versa acerca da constitucionalidade do Regime Especial do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI relativo às empresas fabricantes de cigarros, disciplinado no Decreto-Lei n. 1.593, de 21.12.1977.

O Partido Trabalhista Cristão – PTC ajuizou a presente Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.952 perante o Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro JOAQUIM BARBOSA, impugnando os seguintes dispositivos legais: *art. 1º da Lei 9.822/1999, que deu nova redação ao inciso II do art. 2º do DL 1.593/1977, e do art. 2º (in totum) e do § 5º do art. 2º do DL 1.593/77, incluídos pela Medida Provisória n. 2.158-35/01.*

Eis os enunciados dos aludidos dispositivos atacados:

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

I – desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro;

II – não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

III – prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado.

[...]

§ 5º Do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

O Partido requerente entende que os aludidos dispositivos violam os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da presunção de inocência, da vedação de sanções políticas em direito tributário, da livre iniciativa, da proporcionalidade e da razoabilidade. Nessa linha, o requerente postula pela decretação de *inconstitucionalidade* ou pelo reconhecimento da *não-recepção* do indigitado DL 1.593/1977.

Em favor de suas pretensões, o requerente aduz as subseqüentes alegações que serão expostas resumidamente.

Violação ao devido processo legal, à ampla defesa, ao contraditório e à presunção de inocência. Alega o requerente o desrespeito ao art. 5º, incisos LIV e LV, CF:

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Com espeque nesses citados dispositivos constitucionais, o requerente diz que “*a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal são direitos fundamentais assegurados pelo texto constitucional ao cidadão em qualquer processo judicial ou administrativo. Note-se que a Constituição é clara ao dispor que tais garantias devem ser respeitadas tanto no processo judicial como no processo administrativo, de maneira que não é admissível a aplicação de qualquer sanção administrativa sem que tenha assegurado a ampla defesa e o contraditório, seja em uma sindicância ou um processo administrativo*”.

Em sua petição inicial, o requerente alega que a ausência de efeito suspensivo ao recurso administrativo interposto pelo contribuinte, nos termos do referido § 5º do art. 2º do DL 1.593/1977, é inconstitucional.

Após citar o magistério doutrinário de ALEXANDRE DE MORAES e de NELSON NERY JR. E de fazer considerações acerca do alcance normativo do contraditório e da ampla defesa, o requerente, recordando passagem de voto do Ministro GILMAR MENDES, no MS 24.268, aduz a violação ao princípio da presunção de inocência, “*na medida em que leva a cabo o cancelamento do registro especial da empresa fabricante de cigarros sem que se tenha certeza de sua condição de inadimplente, bem como sem assegurar-lhe o direito à ampla defesa, ao contraditório; em síntese, sem que haja o devido processo administrativo*”.

O requerente invoca uma suposta antinomia interna existente entre os incisos II e III, do art. 2º, DL 1.593/1977, no tocante à necessidade de decisão judicial transitada em julgado, no caso do inciso III, para o cancelamento do registro, enquanto inexistente essa condição na hipótese do inciso II.

Diante dessa citada antinomia entre os incisos II e III, o requerente conclui ser inconstitucional o referido inciso II, e brada que “*para um ato criminoso condiciona-se o trânsito em julgado, para o ‘descumprimento de obrigação principal ou acessória’ não se cogita de tal procedimento. Poderá a inquisição ser sumária. Nem mesmo o contribuinte poderá divergir da interpretação ou das pretensões da Receita!!*”.

Na visão do requerente, conquanto se admita a existência de sanções específicas para o setor tabagista, ainda assim o devido processo legal deveria ser observado necessariamente.

Violação à vedação de sanções políticas em direito tributário. Como mencionado, além da alegação de violação ao devido processo legal e seus indissociáveis consectários, o partido requerente aduz o desrespeito à proibição de sanções políticas, consubstanciada nas Súmulas 70, 323 e 547 do Supremo Tribunal Federal:

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.

Nesse aspecto, diz o requerente que “*o cancelamento do registro especial das fábricas de cigarro, estabelecido no art. 1º da Lei 9.822/99, é uma autêntica sanção política, pois o Estado está restringindo ou proibindo atos do contribuinte, como forma indireta de exigir a exação do tributo*”. Evoca, em seu favor, o magistério doutrinário de HUGO DE BRITTO MACHADO e as lições dos Ministros MARCO AURÉLIO e CELSO DE MELLO, extraídas dos votos proferidos no RE 413.782.

Violação ao princípio constitucional da livre iniciativa. O partido requerente narra que as normas impugnadas agridem os princípios do livre exercício do trabalho, ofício ou qualquer profissão (art. 5º, XIII, CF) e o da livre iniciativa (art. 170, caput e parágrafo único, CF):

Art. 5º, inciso XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.

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

[...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Sobre esse específico tema, o requerente expõe que *“o princípio da livre iniciativa é uma das manifestações dos próprios direitos fundamentais, que visa a garantir o direito de cada um ingressar no mercado livremente sem sofrer qualquer restrição por parte do Estado. Trata-se de um pressuposto do próprio direito de propriedade, na medida em que busca garantir o exercício livre de uma atividade, seja a produção de bens ou a prestação de serviços”*.

Com esquite no magistério doutrinário de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, CELSO BASTOS e de HUMBERTO ÁVILA, e colacionando passagem de voto do Ministro CARLOS VELLOSO (RE 216.983), o requerente alega que o poder estatal não pode cancelar o registro especial da fábrica de cigarros, porquanto sem o registro a aludida fábrica não poderia funcionar.

Nesse sentido, continua o requerente, o cogitado cancelamento, nos termos da legislação hostilizada, maltrata o exercício de atividade econômica lícita.

Violação ao princípio da proporcionalidade. O partido requerente alega que a legislação impugnada não respeita a necessária proporção entre o fim desejado e os meios utilizados.

Invocando o magistério doutrinário de J.J. GOMES CANOTILHO, ROBERT ALEXY, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, HELENILSON CUNHA PONTES e WILLIS SANTIAGO GUERRA FILHO, e colacionando passagens de votos dos Ministros GILMAR MENDES e CEZAR PELUSO, nos autos do multicitado RE 413.782, o requerente informa que o meio escolhido – o cancelamento do registro – não se mostra como o mais vantajoso para a finalidade do pagamento do tributo, de sorte a violar o referido princípio da proporcionalidade (ou da proibição de excesso ou da razoabilidade).

A não-recepção do Decreto-Lei 1.593/77 pela Constituição Federal de 1988. O partido requerente ciente de que a eventual decretação de inconstitucionalidade das modificações legislativas efetuadas pela Lei 9.822/99 e MPv 2.158/01 implicaria a repristinação das disposições legislativas anteriores, cujo conteúdo normativo, ao entender do requerente, não se afivela ao texto constitucional de 1988, postula pelo reconhecimento de não-recepção das normas anteriores à presente Constituição.

Em obséquio de sua pretensão, o partido requerente repisa os mesmos fundamentos relativos ao pedido de decretação de inconstitucionalidade.

Sem embargo da boa qualidade argumentativa demonstrada na petição inicial do partido requerente, a Fazenda Nacional, com a devida vênia, entende que nenhum dos fundamentos normativos invocados é suficiente e bastante, por si só, para revelar a existência das assacadas inconstitucionalidades.

Com efeito, o DL 1.593/77, com as modificações encetadas pela Lei 9.822/99 e pela MPv 2.158/01, deve ser compreendido à luz de todo o ordenamento jurídico constitucional, sob pena de ser visto como um ucasse tributário ameaçador dos direitos dos contribuintes.

Perspectivá-lo sem contextualizar induz a erros de compreensão, *concessa ênia*.

Cuide-se que o regime especial em análise versa sobre a *fabricação de cigarros*. É a indústria tabagista a destinatária das normas emanadas do combatido DL 1.593/77.

Essa específica atividade econômica, conquanto lícita, é apenas *tolerada* pelo Estado. O Poder Público concede um favor às empresas que têm a fabricação de cigarros como principal atividade econômica constante de seu objeto social. Daí porque somente a empresa que se adequar às *normas e medidas* estabelecidas no questionado diploma legislativo pode produzir cigarros.

Nessa toada, o *espírito* público consiste na criação de constrangimentos legais que dificultem ao máximo o interesse empresarial na produção de fumíferos.

Repita-se. O Estado apenas tolera o exercício dessa atividade econômica que fabrica produtos danosos à saúde pública, uma vez que agride não somente o indivíduo que consome diretamente o cigarro, mas tem potencial de causar danos às pessoas que mesmo sem consumi-lo diretamente podem sofrer com a contaminação da “fumaça” e do “mau cheiro” provocados. *É de interesse de toda a coletividade o rigoroso controle estatal sobre a indústria tabagista.*

Esse interesse público – no sentido constitucionalmente democrático do termo – encontra amparo no texto constitucional, nas normas internacionais e na legislação das esferas políticas nacionais: União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Nesse passo, devem ser draconianas as normas e medidas relacionadas à indústria tabagista. Todavia, essa severidade não significa despótica arbitrariedade estatal, como alega o partido requerente, mas justas, adequadas, aceitáveis, razoáveis, proporcionais e necessárias limitações normativas que traduzem os ônus e deveres da indústria tabagista no exercício de seus direitos constitucionalmente assegurados.

Com a devida vênia, é através do prisma dos ônus e deveres que a presente controvérsia deve ser examinada. O enfoque pretendido pelo requerente não é o mais adequado. Neste caso, os direitos fundamentais da indústria tabagista estão em necessária vinculação ao cumprimento de seus deveres fundamentais. *Só com o cumprimento de suas obrigações legais é que a indústria tabagista poderá exercer o seu direito de produzir cigarros.*

Ademais, a presente discussão não cuida de tema estritamente tributário ou fiscal. Conquanto esteja em controvérsia o regime do IPI, a análise deve ser feita a partir do direito econômico e da *extrafiscalidade* tributária.

De efeito, a legislação indevidamente combatida, *permissa ênia*, tem como finalidade regular a atividade econômica de produzir cigarros garantindo a existência da concorrência entre as indústrias. Nesse específico caso, a liberdade concorrencial prevalece sobre a livre iniciativa, em homenagem à função social da propriedade (empresa privada), evitando-se o abuso do poder econômico.

Além da proteção à liberdade de concorrência, tenha-se que o principal objetivo da forte carga tributária sobre o cigarro consiste em desestimular o seu consumo, haja vista os malefícios para a saúde pública provocadas pelo seu uso.

Decorre dessa verdade elementar a êniaüência de que todas as normas e medidas jurídicas para controlar com rigor e austeridade a produção de cigarros são *constitucionalmente válidas, politicamente legítimas, moralmente aceitáveis e socialmente desejáveis, concessa ênia*.

Forte nesse *ponto-de-partida* inquestionável, no sentido de que se deve apreciar o problema através dos ônus e deveres para depois se alcançar os direitos, a Fazenda Nacional defende que o atacado DL 1.593/77 não agrediu os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da presunção de inocência, da vedação de sanções políticas em direito tributário, da livre iniciativa, da proporcionalidade e da razoabilidade. Em favor de sua perspectiva, a Fazenda Nacional, além do que já foi referido, apresenta os seguintes fundamentos e argumentos.

Devido processo legal. De início convém recordar que se está diante de uma ação direta que questiona, em tese, a validade de uma determinada legislação. Portanto, será apreciada se as normas objurgadas ofendem, em tese, a Constituição Federal.

Esse caráter abstrato do controle direto e concentrado de constitucionalidade exercido pelo STF, em defesa da supremacia normativa da Constituição da República, enseja a necessária distinção entre *norma aplicada inconstitucionalmente* e a *norma inconstitucional em tese*.

Com efeito, todo e qualquer enunciado jurídico-prescritivo pode ser aplicado ou concretizado indevida ou inadequadamente. Ou seja, nada obstante a validade do comando prescritivo, o aplicador ou intérprete do Direito pode compreendê-lo equivocadamente e concretizá-lo de modo inadequado. Nessas hipóteses, não se discute a validade da prescrição jurídica, mas a legitimidade da aplicação normativa no caso concreto.

Em se tratando de apreciação em tese da inconstitucionalidade da norma, deve o intérprete, com a devida vênia, considerar as circunstâncias sociais, históricas, políticas, econômicas, culturais e perspectivar as finalidades jurídicas perseguidas pela norma que tem aferida a sua legitimidade constitucional.

De posse desses elementos, poderá o julgador interpretar adequadamente se está diante de uma norma jurídica violadora da norma constitucional. Sucede que essa norma é extraída de todo o conjunto normativo contido no texto constitucional.

A eventual inconstitucionalidade é verificada em face de todo o texto constitucional, e não apenas em face de dispositivos monadários.

Nesse prisma, é de ver que não houve os apontados desrespeitos ao devido processo legal, nem ao contraditório nem a ampla defesa, como assestou o partido requerente.

Certo. A cláusula constitucional do devido processo legal exige que a privação da liberdade ou do patrimônio seja precedida por um adequado e legítimo mecanismo oportunizando-se a ampla defesa e o contraditório.

Com a devida vênia das dissensões, o inquinado DL 1.593/77 regula adequada e legitimamente os mecanismos de cancelamento do registro especial da indústria tabagista, oportunizando-lhe o contraditório com a mais ampla defesa.

Todavia, antes de cuidar do cancelamento do registro, o aludido DL 1.593/77 surpreende os destinatários e as formalidades para a concessão do mencionado registro especial. Tenham-se os seguintes enunciados, na redação atualizada:

Art. 1º A fabricação de cigarros classificados no código 2402.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996, será exercida exclusivamente pelas empresas que, dispondo de instalações industriais adequadas, mantiverem registro especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§ 1º As empresas fabricantes de cigarros estarão ainda obrigadas a constituir-se sob a forma de sociedade e com o capital mínimo estabelecido pelo Secretário da Receita Federal.

§ 2º A concessão do registro especial dar-se-á por estabelecimento industrial e estará, também, na hipótese de produção, condicionada à instalação de contadores automáticos da quantidade produzida e, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, à comprovação da regularidade fiscal por parte:

I – da pessoa jurídica requerente ou detentora do registro especial;

II – de seus sócios, pessoas físicas, diretores, gerentes, administradores e procuradores;

III – das pessoas jurídicas controladoras da pessoa jurídica referida no inciso I, bem assim de seus respectivos sócios, diretores, gerentes, administradores e procuradores.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também à importação de cigarros, exceto quando destinados à venda em loja franca, no País.

§ 4º O registro especial será concedido por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal.

§ 5º Do ato que indeferir o pedido de registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, no prazo de trinta dias, contado da data em que o contribuinte tomar ciência do indeferimento, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

§ 6º O registro especial poderá também ser exigido dos estabelecimentos que industrializarem ou importarem outros produtos, a serem especificados por meio de ato do Secretário da Receita Federal.

À luz do texto legislativo, somente poderá produzir cigarros a empresa que obtiver o referido registro especial. A livre iniciativa da indústria tabagista é condicionada pelo atendimento aos aludidos requisitos legais.

Pois bem. Após cuidar da aquisição do registro especial, o DL 1.593/77, no seu art. 2º e itens, regula as hipóteses de perda ou cancelamento dessa concessão administrativa, em redação atualizada:

Art. 2º O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos:

I – desatendimento dos requisitos que condicionaram a concessão do registro;

II – não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

III – prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de cigarros e outros derivados de tabaco, após decisão transitada em julgado.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II deste artigo, o Secretário da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo.

§ 2º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I e II do caput deste artigo, a empresa será intimada a regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, no prazo de dez dias.

§ 3º A autoridade concedente do registro decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, expedindo ato declaratório cancelando o registro especial, no caso de improcedência ou falta de regularização da situação fiscal, dando ciência de sua decisão à empresa.

§ 4º Será igualmente expedido ato declaratório cancelando o registro especial se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º Do ato que cancelar o registro especial caberá recurso ao Secretário da Receita Federal, sem efeito suspensivo, dentro de trinta dias, contados da data de sua publicação, sendo definitiva a decisão na esfera administrativa.

§ 6º O cancelamento da autorização ou sua ausência implica, sem prejuízo da exigência dos impostos e das contribuições devidos e da imposição de sanções previstas na legislação tributária e penal, apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração, produtos acabados e materiais de embalagem, existente no estabelecimento.

§ 7º O estoque apreendido na forma do § 6º poderá ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento ou da constatação da falta de registro especial, for restabelecido ou concedido o registro, respectivamente.

§ 8º Serão destruídos em conformidade ao disposto no art. 14 deste Decreto-Lei, os produtos apreendidos que não tenham sido liberados, nos termos do § 7º.

§ 9º O disposto neste artigo aplica-se também aos demais produtos cujos estabelecimentos produtores ou importadores estejam sujeitos a registro especial.

Malgrado os ataques perpetrados pelo partido requerente, com a devida vênia não é possível vislumbrar a ocorrência de violação, em tese, ao devido processo legal ou ao contraditório ou a ampla defesa pelos dispositivos suso transcritos.

O eventual cancelamento do registro especial não decorre de uma arbitrariedade da autoridade administrativa, mas de situações graves e anômalas merecedoras de acurada intervenção do Secretário da Receita, após a abertura de competente processo administrativo, oportunizando-se a ampla defesa e o contraditório, como se percebe do estampado nos aludidos §§ 1º, 2º, 3º e 4º do cogitado art. 2º, do Decreto-Lei 1.593/77.

Nada obstante, se a administração pública cometer qualquer desrespeito a quaisquer das formalidades exigidas, poderá o interessado socorrer-se do inafastável amparo judicial. Ou seja, acaso haja *aplicação inconstitucional da lei* poderá o eventual prejudicado provocar a jurisdição constitucional protetiva.

Cuide-se, vez mais, que se discute a suposta inconstitucionalidade, em tese, da legislação sob comento. À luz da redação do texto hostilizado não é possível, com a devida vênia, decretar a sua inconstitucionalidade por violação ao devido processo legal.

Em denso estudo intitulado “*O princípio do devido processo legal substantivo*” (Rio de Janeiro: Renovar, 2005), RUITENBERG NUNES PEREIRA, após visitar as origens germânicas e inglesas da cláusula do *devido processo legal*, assinala que para o histórico jurista inglês EDWARD COKE, na proteção aos direitos de propriedade, a *existência de monopólios* violava a substância da “lei da terra” (*law of the land*).

Nesse âmbito de intervenção estatal no domínio econômico, o citado RUITENBERG NUNES PEREIRA, na referida obra, analisa a mutação constitucional operada pela jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América em relação ao “*New Deal*” proposto pelo Governo para enfrentar os efeitos da crise econômica decorrente da “quebra” da Bolsa de 1929 e que perdurou até meados da década de 40 do século XX.

De efeito, as primeiras decisões da Suprema Corte dos EUA foram no sentido de decretarem a inconstitucionalidade de normas e medidas estatais no domínio econômico, tendo como âncora uma perspectiva liberal de Estado e uma leitura individualista da cláusula do “devido processo legal”.

Todavia, ante as necessidades sócio-econômicas e por força de injunções políticas, os juízes da Corte passaram a reconhecer a validade das intervenções estatais no domínio da economia privada, sobretudo o combate aos “trustes” monopolistas.

Estribado nessa concepção de devido processo legal substantivo e na autorização constitucional de intervenção estatal no domínio econômico, percebe-se, *ênia permissa*, que o estatuto jurídico do regime especial de produção de cigarros, no tocante à sua concessão ou ao seu cancelamento, não agride a Constituição Federal.

O mesmo destino se anuncia à tese de que a ausência de efeito suspensivo ao recurso administrativo interposto (§ 5º, art. 2º, DL 1.593/77) tolda o princípio do devido processo legal em sua vertente de presunção de inocência.

Com efeito, a regra geral para os recursos administrativos consiste na ausência de efeito suspensivo, como reza o art. 61 da Lei 9.784/99 (Lei do Processo Administrativo federal): “*salvo disposição de lei em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo*”. No plano judicial, à guisa de exemplo, o recurso especial, para o Superior Tribunal de Justiça, e o recurso extraordinário, para o Supremo Tribunal Federal, não têm efeito suspensivo.

A razão de ser da ausência de efeito suspensivo, além do aspecto de conveniência e discricionariedade política do legislador, consiste no fato de que após uma decisão, seja administrativa ou judicial, há a inversão de presunção. Ou seja, no caso sob exame, até a decisão da autoridade fazendária milita em favor da empresa a “presunção de inocência”. Após essa decisão, inverte-se o ônus procedimental.

Outrossim, por razões de saúde pública, defesa dos direitos do consumidor e defesa da liberdade de concorrência, salvo justas e fundamentadas alegações, deve a autoridade pública cancelar o registro da empresa que não cumpre com seus deveres legais, mormente com suas obrigações tributárias, sejam as principais ou acessórias, haja vista o forte impacto do tributo no preço final do cigarro oferecido à coletividade.

No presente caso, não interessa a ninguém de boa-fé que empresa tabagista possa oferecer cigarros a baixíssimo custo, sobretudo em face do reiterado descumprimento de suas obrigações tributárias. Para exigir os direitos é preciso cumprir com os deveres, no caso das indústrias tabagistas.

Nessa toada, *concessa ênia*, não há qualquer jaça de inconstitucionalidade, quanto às alegações de violação ao devido processo legal, no combatido DL 1.593/77.

Desrespeito à jurisprudência constitucional que veda a utilização de sanção política para cobrança de tributos. A fundamentação do partido requerente nesse ponto específico não se sustenta, *concessa ênia*.

Em rigor, é de todos conhecida a atávica jurisprudência do STF no sentido de que não pode o Fisco manejar de constrangimentos administrativos com a finalidade de exigir o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes. Essa jurisprudência restou consubstanciada nas recordadas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, além de vários precedentes da Corte sobre o tema.

Sucedo, todavia, que no presente caso os constrangimentos administrativos legalmente autorizados, frise-se, *não objetiva a cobrança de tributo*, mas o cumprimento de deveres administrativos relevantes para o regular desenvolvimento das atividades econômicas e empresariais da indústria tabagista.

Nessas hipóteses, o interesse primacial do Estado não é da natureza arrecadatória ou fiscal, mas de natureza extrafiscal, porquanto protetiva da liberdade concorrencial, da defesa do consumidor e da saúde pública.

Essa aludida finalidade perseguida, de natureza extrafiscal, afasta, com a devida vênia, a incidência das cogitadas súmulas, bem como os precedentes jurisprudenciais da Suprema Corte, dentre eles o multicitado *RE 413.782* (Relator Ministro MARCO AURÉLIO).

Repita-se, à exaustão, o alcance normativo não é cobrar tributo, mas exigir o cumprimento de obrigações administrativas relevantes para o adequado exercício da atividade econômica privada rigorosamente controlada pelo Estado.

Violação ao princípio constitucional da livre iniciativa. Ante essa alegação do partido requerente, tenha-se o disposto nos capítulos constitucionais relativos à saúde pública e à ordem econômica.

De efeito, em homenagem à saúde da coletividade, a produção de cigarros está sujeita a rigorosas normas e medidas sanitárias, visando prevenir os usuários desse produto dos males que podem causar a si ou a terceiros, nos termos estabelecidos pelo art. 196, CF (*A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação*).

No plano do direito econômico, há que levar em consideração o disposto na Ordem Econômica e Financeira (arts. 170 e ss., CF) em sua integralidade, em vez de leitura isolada, com a devida vênia.

Indubitavelmente a *livre iniciativa* se constitui em fundamento da ordem econômica. Todavia, essa liberdade deve levar em consideração, no que interessa imediatamente, a *função social da propriedade*, a *livre concorrência* e a *defesa do consumidor*.

Nessa perspectiva, a empresa que reiteradamente descumpra com suas obrigações tributárias, requisito indeclinável para o seu funcionamento, desrespeita os citados mandamentos constitucionais da função social da propriedade, da livre concorrência e da defesa do consumidor.

Visando combater a essa situação de concorrência desleal entre as empresas cumpridoras de seus deveres, inclusive tributários, e as descumpridoras de suas obrigações, intervém o Estado para garantir o equilíbrio econômico na disputa de mercado.

A ninguém escapa a importância do tributo no preço do cigarro. Não pagar tributo cria uma anômala vantagem competitiva para o contumaz sonegador.

É postulado universal do direito que ninguém deve se aproveitar ou se beneficiar da própria torpeza.

A empresa que não cumpre com os seus deveres administrativos não pode ficar em situação de vantagem em face daquelas que cumprem regularmente as suas obrigações e, por êniaüência, podem exercer livremente seus direitos.

Indiscutivelmente, a empresa, como propriedade privada, tem uma função social. Essa função se concretiza com a realização das atividades econômicas prometidas no seu objeto social e com o integral submetimento às leis, de modo a poder usufruir as liberdades propiciadas pelo regime democrático.

A empresa que descumpra suas obrigações legais, sobretudo as de natureza tributária, abusa economicamente de sua livre iniciativa e corrói a livre concorrência.

É de se recordar a máxima iluminista de que *a liberdade de um termina onde começa a do outro*. No presente caso, a livre iniciativa da empresa tem como referencial a livre concorrência e a livre iniciativa das outras empresas.

Assim, tendo em mira os princípios constitucionais informadores da atividade econômica, não é de se decretar a inconstitucionalidade do DL 1.593/77, uma vez que esse mencionado diploma se agasalha à indispensável função social da propriedade (empresa) e da livre iniciativa, além da defesa do consumidor, porquanto o produto oferecido capaz de provocar malefícios aos usuários deve ser fabricado dentro dos padrões rigorosamente estabelecidos pelo Estado.

Violação ao princípio da proporcionalidade. O partido requerente alega a violação do princípio (ou máxima ou postulado) da proporcionalidade (ou da razoabilidade) encetada pela indispensável e austera legislação reguladora da produção de cigarros.

Para ser desproporcional ou desarrazoada, a legislação deve perseguir fins ilegítimos utilizando meios inaceitáveis ou inadequados.

A despeito da severidade da legislação atacada, o rigor normativo está plenamente justificado pelas circunstâncias sociais, políticas, culturais e econômicas.

Como já mencionado, o Estado *tolera* a produção e o consumo de cigarros. Não é uma atividade econômica estimulada pelo Estado. Do contrário. É uma atividade que para ser lícita deve preencher uma série de requisitos legalmente estabelecidos.

Esses cogitados requisitos legais, estipulados no DL 1.593/77, não desbordam dos limites do *constitucionalmente válido*, do *politicamente legítimo*, do *moralmente aceitável* e do *socialmente desejável*, já foi dito alhures.

Partilham desse mesmo entendimento os preclaros JOSÉ AFONSO DA SILVA, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR. E HUMBERTO ÁVILA, em pareceres que ofertaram por ocasião do julgamento da *Ação Cautelar n. 1.657* (redator Ministro CEZAR PELUSO), cujo objeto de discussão era o mesmo conjunto normativo guerreado nesta *ADI 3.952*.

Esses três ilustres professores citados, em peças individualizadas, chegaram a conclusões similares quanto à plena razoabilidade e proporcionalidade das normas contidas no DL 1.593/77, haja vista o impacto da sonegação tributária no preço do cigarro e o necessário e indispensável controle de sua fabricação.

O mesmo sucedeu com a douta Procuradoria-Geral da República, tanto em suas manifestações na aludida *AC 1.657* quanto na presente *ADI 3.952*.

E foi nessa trilha que caminhou o STF no julgamento da referida *AC 1.657*. Em voto capitaneado pelo eminente Ministro CEZAR PELUSO, a Corte, por maioria, julgou constitucionalmente válido o DL 1.593/77.

A Fazenda Nacional pede vênica para transcrever passagens marcantes do voto do Ministro CEZAR PELUSO nos autos da citada *AC 1.657*:

Ora, a previsão normativa de cancelamento da inscrição no Registro Especial por descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, antes de ser sanção estrita, é prenúncio desta: uma vez cancelado o registro, cessa para a empresa inadimplente, o caráter lícito da produção de cigarros; se persistente, a atividade, de permitida, passa a a ostentar o modal deôntico de não permitida, ou seja, proibida

É marcante a sutileza da distinção, provocada por uma permissão condicionada: a produção de cigarros, embora desacoroçada pelo alto valor da alíquota do IPI, é atividade permitida, desde que se cumpram os requisitos legais pertinentes, mas produzir cigarros sem preenchimento destes – o que conduz à perda direta do registro especial – é, mais do que atividade desestimulada, comportamento proibido e ilícito.

[...]

Donde se conclui que, perante as características desse mercado industrial concentrado, em que o fator tributo é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente grave, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude ao princípio da igualdade e de fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos.

Esse entendimento manifestado pelo Ministro CEZAR PELUSO recebeu a adesão das Ministras CÁRMEN LÚCIA e ELLEN GRACIE e dos Ministros CARLOS BRITTO, EROS GRAU, RICARDO LEWANDOWSKI e GILMAR MENDES. Divergiram da corrente majoritária os Ministros JOAQUIM BARBOSA, MARCO AURÉLIO, CELSO DE MELLO e SEPÚLVEDA PERTENCE.

Cuide-se que no julgamento do *RE 550.769* (relator Ministro JOAQUIM BARBOSA), que efetivamente aprecia o mérito acerca da constitucionalidade do DL 1.593/77, o relator reconheceu a validade das normas atacadas.

A Fazenda Nacional pede licença para transcrever a notícia contida no *Informativo 505* do STF:

O Tribunal iniciou julgamento de mérito de recurso extraordinário interposto por indústria de cigarros no qual se discute a validade de norma que prevê interdição de estabelecimento, por meio de cancelamento de registro especial, em caso do não cumprimento de obrigações tributárias (Decreto-lei 1.593/77). Trata-se de recurso interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região que entendera que o rigor fiscal se ampararia nas características da indústria do cigarro, dentre as quais a circunstância de a tributação ter papel extrafiscal no arrefecimento do consumo e no aparelhamento do Estado para combater a nocividade do produto à saúde pública. Alega a recorrente que o art. 2º, II, do referido decreto consubstanciaria uma sanção política não recepcionada pela Constituição, por contrariedade ao direito à liberdade de trabalho, de comércio e indústria e aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade (CF, artigos 5º, XIII e LIV, e 170). O Min. Joaquim Barbosa, relator, conheceu do recurso, mas lhe negou provimento. Salientou, inicialmente, que a Corte tem confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas, a violação do substantive due process of law (a falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se dispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição. Asseverou que essa orientação não serviria, entretanto, de escusa ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária, não havendo se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica combatessem estruturas empresariais que se utilizassem da inadimplência tributária para obter maior vantagem concorrencial. Assim, para ser reputada inconstitucional, a restrição ao exercício de atividade econômica deveria ser desproporcional e não-razoável.

O relator aduziu que o desate do caso seria, no entanto, mais sutil do que o reconhecimento, pura e simplesmente, do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/77 como sanção política ou como salvaguarda da saúde pública e do equilíbrio concorrencial. Ou seja, a questão de fundo consistiria em saber se a interpretação específica adotada pelas autoridades fiscais, no caso concreto, caracterizaria sanção política, dada a ambigüidade do texto normativo em questão. Tendo em conta essa ambigüidade e a conseqüente falta de calibração expressa, a norma extraída a partir da interpretação do aludido dispositivo legal seria inconstitucional se atentasse contra um dos 3 parâmetros constitucionais: 1) a relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implicaria a restrição ao funcionamento da empresa; 2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; 3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle de validade dos créditos tributários cujo não-pagamento importaria na cassação do registro especial. O relator julgou atendidas essas 3 salvaguardas constitucionais, e concluiu que a interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal não reduziria a norma ao status de sanção política.

Ressaltou que seriam relevantes tanto o montante dos créditos cuja compensação não fora homologada quanto o montante total do débito tributário atribuído à empresa. Além disso, o risco à efetividade da tutela jurisdicional relativa à cassação do registro especial, existente por ocasião do julgamento da AC 1657 MC/SP (DJU de 11.5.2007), enfraqueceria com o julgamento de mérito da questão, já que, realizado o controle de constitucionalidade incidental da norma, não haveria mais expectativa juridicamente relevante de reversão da penalidade. Ademais, não restaria demonstrado o risco à efetividade da tutela jurisdicional, no que se

refere ao controle de validade dos créditos tributários cujo não-pagamento levaria à cassação do registro especial. Considerou, ainda, ausente a plausibilidade da tese que defenderia a possibilidade de compensação de créditos referentes às antigas obrigações do Estado, cujos títulos foram denominados “moeda podre”, em virtude de sua duvidosa liquidez e de restrições postas pela legislação ordinária. Enfatizou, porém, também, alegações gravíssimas contra a recorrente. Para o relator, diante do contexto excepcional, a parte deveria ter demonstrado com precisão os motivos que a levaram à sistemática e contumaz inobservância das normas de tributação, não bastando apontar a inconstitucionalidade absoluta do dispositivo analisado. Por fim, reputou que a assertiva imprecisa da existência de discussão sobre o sistema de tributação da indústria do cigarro com o IPI, encapsulada na suposta inconstitucionalidade da tributação via pautas de preços fixos, não teria sido parte do quadro apresentado ao tribunal de origem, não podendo o argumento ser usado para confirmar a plausibilidade da tese que sustenta a violação do direito ao livre exercício de atividade econômica lícita. Após, pediu vista dos autos o Min. Ricardo Lewandowski.

Como noticiado, o feito encontra-se suspenso em face de pedido de vista do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI. Nada obstante, Sua Excelência já se manifestou no sentido do retorno do julgamento do mencionado *RE 550.769*.

Tenha-se em mira a circunstância de que o citado *RE 550.769* discute a situação particular e concreta de uma determinada empresa que teve cancelado, por reiterado e injustificado descumprimento de obrigações tributárias, o seu registro especial que lhe autorizava produzir cigarros.

Em que pese essa particularidade do aludido feito, que discute o ato concreto da administração, enquanto a presente ação direta aborda o ato em tese, a Fazenda Nacional confia que o entendimento prevalecente na *AC 1.657* se repetirá no referido *RE 550.769* e na presente *ADI 3.952*, no sentido da validade constitucional de todo o conjunto normativo contido no DL 1.593/77, com a devida vênia.

Após tudo quanto foi exposto, a Fazenda Nacional postula pela decretação de *constitucionalidade* do indigitado DL 1.593/1977, julgando-se *improcedente* a presente ação direta de inconstitucionalidade.

A CSLL E O ALCANCE NORMATIVO DA AÇÃO RESCISÓRIA MATÉRIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

IMPUGNAÇÃO DE AGRAVO REGIMENTAL

AGRAVO DE INSTRUMENTO 460.254

A FAZENDA NACIONAL vem apresentar IMPUGNAÇÃO ao AGRAVO REGIMENTAL, pelas razões a seguir expostas.

Eis a decisão de V. Exa. Indevidamente agravada:

DECISÃO: Trata-se de agravo contra decisão que negou processamento a recurso extraordinário fundado no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, interposto em face de acórdão assim ementado (fl. 823):

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. AÇÃO RESCISÓRIA. DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO PREVISTA NA LEI 7.689/88. MATÉRIA ESSENCIALMENTE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDÊNCIA EM CONSONÂNCIA COM O ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO DO ESPECIAL SOB TAIS ASPECTOS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESCINDIDA A SENTENÇA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FICA INTACTO; VOLTA-SE AO STATUS QUO ANTE. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 156, X, DO CTN. I – Não cabe conhecer do recurso especial na parte em que o Tribunal a quo decidiu a questão em bases essencialmente constitucionais, estando o acórdão em consonância com jurisprudência do STJ, ausente o prequestionamento de dispositivo legal apontado como malferido.

II – A decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário, a teor do disposto no art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional. Julgada procedente rescisória, na espécie, volta-se ao status quo ante, ressurgindo o crédito tributário, que pode ser exigido novamente do contribuinte, eis que, com a procedência da ação, desaparece a decisão judicial passada em julgado e fica sem efeito a extinção, porquanto deixou de existir a coisa julgada.

III – Recurso especial parcialmente conhecido, mas improvido.”

Alega-se violação aos artigos 5º, II e XXXVI (coisa julgada) e 150, I, da Carta Magna. Sustenta-se que “Admitir-se a rescisória proposta pela Recorrida, conferindo à decisão o condão de revigorar crédito tributário já extinto, nos termos do acórdão prolatado pelo Tribunal de origem, equivale a conceder ao Judiciário o poder de substituir o Legislativo, vez que, como antedito, inexiste no ordenamento jurídico pátrio norma legal revigoradora de crédito tributário extinto.”

O Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo da Rocha Campos, manifestou-se pelo não provimento do agravo, em parecer no qual restou assentado (fls. 896/897):

“5. Sem razão a Agravante.

6. O presente recurso é admissível, tempestivo e cabível razão pela qual merece ser conhecido. Com relação ao mérito, no entanto, deve ele ser desprovido, pois é assente na jurisprudência dessa Corte que a ofensa à Constituição Federal apta a ensejar a interposição de recurso extraordinário em desfavor de acórdão do STJ que decidiu recurso especial deve ter surgido, originariamente, no próprio STJ, haja vista ser diverso e anterior o momento processual para o manejo de apelo extremo contra suposta ofensa à Carta da República oriunda de acórdãos de tribunais inferiores. A título de exemplo, consigne-se o AgR em AI nº 483.230/PE:

‘CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. OFENSA À CONSTITUIÇÃO. MATÉRIA FÁTICA. PROVA. SÚMULA 279-STF. QUESTÃO CONSTITUCIONAL SURGIDA DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELO TRIBUNAL DE SEGUNDO GRAU.

– Somente a ofensa direta à Constituição autoriza a admissão do recurso extraordinário. No caso, o acórdão limita-se a interpretar normas infraconstitucionais.

II. – Decisão contrária aos interesses da parte não configura negativa de prestação jurisdicional (CF, art. 5º, XXXV).

III. – Alegação de ofensa ao devido processo legal: CF, art. 5º, LV: se ofensa tivesse havido, seria ela indireta, reflexa, dado que a ofensa direta seria a normas processuais. E a ofensa a preceito constitucional que autoriza a admissão do recurso extraordinário é a ofensa direta, frontal.

IV. – O acórdão recorrido partiu da análise do contexto fático-probatório trazido aos autos, o que, por si só, seria suficiente para impedir o processamento do recurso extraordinário (Súmula 279-STF).

V. – O sistema constitucional vigente prevê o cabimento simultâneo de recursos extraordinário e especial contra acórdão dos tribunais de segundo grau, do que decorre que, da decisão do STJ que não admite o recurso especial, somente cabe recurso extraordinário se a questão constitucional exsurgir nesse julgado e for diversa da que houver sido resolvida pela instância ordinária. Precedentes.

VI. – Agravo não provido. Original não grifado – [STF, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª T., DJ 22.04.2006].

7. Assim, em razão de as supostas lesões à Lei Maior suscitadas pela Agravante em seu extraordinário – princípios da legalidade, isonomia, segurança jurídica, e ofensa à coisa julgada – terem sido discutidas pelo TRF da 1ª Região, quando do julgamento da ação rescisória, o momento oportuno para a interposição de extraordinário sob esses fundamentos se deu no próprio TRF, e não no STJ, que, ao julgar o recurso especial, praticamente se limitou a repisar as mesmas razões presentes no acórdão do Tribunal a quo.

8. Conclui-se, portanto, que deve ser negado provimento ao agravo.”

No acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, que julgou a Ação Rescisória, está consignado (fl. 153):

“Dispõe o art. 156, inciso X, do CTN, que a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário. Ora, se a sentença é rescindida, o crédito permanece intacto. Volta-se ao statu quo ante.”

Esta Corte, no julgamento do AgRRE 452.027, 1ª T., Rel. Sepúlveda Pertence, DJ 24.3.2006, firmou o seguinte entendimento:

“1. Recurso extraordinário: interposição de decisão do STJ em recurso especial: inadmissibilidade, se a questão constitucional de que se ocupou o acórdão recorrido já fora suscitada e resolvida na decisão de segundo grau (cf. AI 145589-AgR, Pertence, RTJ 153/684).

2. Recurso extraordinário: limitação temática às questões suscitadas na interposição: precedente (RE 140.395, Pertence, DJ 22.8.1997).

No mesmo sentido, o AgRAI 483.230, 2ª T., Rel. Carlos Velloso, DJ 22.4.2005. No caso, observa-se que a matéria objeto do recurso extraordinário, na realidade, fora decida pelo TRF, e apenas mantida pelo STJ.

Assim, nego seguimento ao agravo (art. 557, caput, do CPC).

Irrepreensível a referida decisão de Vossa Excelência.

Nada obstante, foi aviado o presente agravo regimental desafiando a aludida decisão de V. Excelência, com os argumentos subseqüentes, em síntese:

a) a matéria constitucional nasceu no STJ;

b) não cabimento da ação rescisória em matéria tributária;

- c) impossibilidade de decisão judicial restabelecer o crédito tributário;
- d) ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária;
- e) ofensa ao princípio da segurança jurídica; e
- f) ofensa ao princípio da separação dos Poderes;

Para uma adequada compreensão da controvérsia, imprescindível recordar o longo caminho percorrido até a presente situação.

Com efeito, em 20.1.1992 foi prolatada sentença nos autos do *Mandado de Segurança n. 91.00.00602-5* (1ª Vara da Seção Judiciária da Bahia, Juiz Aloísio Palmeira Lima), que exonerou a impetrante – ora Agravante –, sob o fundamento de inconstitucionalidade, do recolhimento da contribuição social objeto da Lei n. 7.689, de 15.12.1988.

Em 31.08.1992 foi julgada pelo Tribunal Federal da 1ª Região a *Remessa Ex Officio em Mandado de Segurança n. 92.01.12632-8* (Quarta Turma, Relator Juiz Convocado Leomar Barros Amorim) que manteve a sentença concessiva da segurança. Eis a ementa do acórdão desse julgado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEI 7.689, DE 15/12/1998, INSTITUIDORA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarada a inconstitucionalidade da exação pelo Plenário desta Corte (A.I. AMS n. 89.01.13614-7/MG), nega-se provimento à remessa.

Eis a ementa do acórdão da *Arguição de Inconstitucionalidade na Apelação em Mandado de Segurança n. 89.01.13614-7/MG* (Pleno, Relator Juiz Tourinho Neto, J. 17.12.1990; DJ 14.1.1991):

CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. LEI N. 7.689, DE 15.12.88. INCONSTITUCIONALIDADE.

1 – Ante o disposto no art. 149, da Constituição Federal de 1988, que manda observar o art. 146, inc. III, só lei complementar pode instituir contribuição social.

2 – Às contribuições sociais, que, em face dos arts. 149 e 146, inc. III, da CF/88, são tributos, não se aplica o disposto no art. 150, inc. III, tendo em vista o estabelecimento no § 6º, do art. 195, da CF/88.

3 – As contribuições sociais novas não podem ter fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos e contribuições já existentes (CF/88, art. 195, § 4º c/c o art. 154, inc. I). A lei 7.689/88, no entanto, elege como base de cálculo da contribuição o lucro das pessoas jurídicas (arts. 1º e 2º), que já é próprio do imposto de renda (arts. 44 do CTN, e 153, do RIR/80), além de assemelhar o seu fato gerador ao deste imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (art. 43 CTN).

4 – A lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, por outro lado, não poderia instituir contribuição social, pois o novo sistema tributário ainda não estava em vigor, ex vi do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que estabeleceu que o sistema tributário entraria em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição – 1º de março de 1989. Infringência, por conseguinte, ao princípio da irretroatividade.

5 – Violou, outrossim, a lei 7.689/88 o Art. 165, § 5º, inc. II, da CF/88, ao determinar, em seu art. 6º, que a contribuição social será administrada e fiscalizada pela Secretaria da Receita Federal, quando diante do preceito constitucional (art. 165, § 5º, inc. III), a sua arrecadação deveria integrar o orçamento da seguridade social.

6 – A lei 7.689/88 é inconstitucional, em razão, pois, de ter infringido os arts. 146, inc. III; 154, inc. I; 165, § 5º, inc. III; e 195, §§ 4º e 6º, da Constituição Federal.

7 – Incidente de inconstitucionalidade procedente.

Em 1º.7.1992 o Colendo Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional o art. 8º da Lei 7.689/88, e declarou constitucionais todos os demais dispositivos desse Diploma Legal (*RE 138.284, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 28.08.1992*), acórdão que tem a ementa subsequente:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88.

I. – Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para

a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4. do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição devesse observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4.; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”).

III. – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV. – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V. – Inconstitucionalidade do art. 8., da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, “a”) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI. – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988.

Em 27.10.1992 houve o trânsito em julgado da referida *REOMS n. 92.01.12632-8*.

Em 22.9.1994 a Fazenda Nacional propôs a presente *Ação Rescisória n. 94.01.29225-6*, em face do acórdão da referida *REOMS 92.01.12632-8*, julgada procedente pela 2ª Seção do E. TRF 1, acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. LEI N. 7.689, DE 15.12.88. AÇÃO RESCISÓRIA.

1. Cabe à Seção rescindir os julgamentos dos seus acórdãos, ainda que tenha contrariado decisão do Plenário ao obedecer orientação do Supremo Tribunal Federal.

2. Rescindida a decisão judicial, retorna-se a statu quo ante, e o crédito extinto com base no art. 156, inc. X, do CTN, ressurgente.

3. “II – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C. F., art. 195, parág. 4º ; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”).

III – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689, art. 1º).

V – Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, “a”) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI – Recurso extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1989” (STF-RE 138.284-8-CE, rel. Min. Carlos Velloso).

4. Rescisória admitida. Procedência no iudicium rescidens.

5. Ius rescisorium: Procedência da remessa.

Em face desse aludido acórdão foram interpostos Embargos Infringentes (em 8.5.1995) e Recursos Especial e Extraordinário (ambos em 9.5.1995).

O recurso de embargos infringentes (*Embargos Infringentes em Ação Rescisória n. 95.01.14096-2/Ação Rescisória n. 94.01.29225-6*) foi rejeitado pelo TRF 1 em 25.3.1998. A ementa do acórdão está vazada nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS INFRINGENTES EM AÇÃO RESCISÓRIA. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. SÚMULAS 343/STF E 134/TFR. INAPLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI 7689, ARTIGO 8º. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. Consoante decidiu o Excelso Supremo Tribunal Federal (RE 138.284-8/CE), é inconstitucional apenas o art. 8º da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º).

2. Tratando-se de interpretação de texto constitucional são inaplicáveis os enunciados das Súmulas ns. 343, do Supremo Tribunal Federal e 134, do extinto Tribunal Federal de Recursos.

3. Compete às Seções processar e julgar as ações rescisórias dos julgados das respectivas Turmas (RI/TRF – 1ª Região, art. 12, inc. V).

4. Embargos rejeitados.

Em 18.5.1998 houve a oposição de Embargos de Declaração em face do referido acórdão dos Embargos Infringentes. Em 2.6.1999 o TRF 1 rejeitou os declaratórios, em acórdão assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. INTENÇÃO MANIFESTAMENTE PROTETATÓRIA. MULTA.

1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver, na sentença ou no acórdão embargado, obscuridade, contradição ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o Juiz ou o Tribunal.

2. Na espécie, as questões apontadas pelo embargante foram devidamente enfrentadas e rejeitadas, conforme reconhece a própria embargante.

3. A inexistência das omissões e contradições indicadas, bem assim o o nítido caráter infringente que se pretende dar ao recurso, revelam a intenção manifestamente protetatória dos embargos declaratórios, ensejando, pois, aplicação da multa prevista no parágrafo único, do artigo 538, CPC.

Em 8.9.1999, a ora Agravante peticionou ao Presidente do TRF 1 requerendo que fossem processados os Recursos Especial e Extraordinário interpostos em 9.5.1995, em face do acórdão da *Ação Rescisória n. 94.01.29225-6*.

Em 8.9.1999, a ora Agravante interpôs novo Recurso Especial em face do acórdão dos *Embargos Infringentes em Ação Rescisória n. 95.01.14096-2*.

Em 29.5.2001 o Vice-Presidente do TRF 1 negou seguimento ao Recurso Extraordinário interposto em 9.5.1995 e admitiu o Recurso Especial interposto em 9.5.1995. Também foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto em 8.9.1999. Contra as negativas de seguimento foram interpostos os respectivos Agravos de Instrumento.

No Egrégio Superior Tribunal de Justiça, os *Recursos Especiais* receberam os ns. 333.258 e 418.916, todos sob a relatoria do Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma.

Em 9.4.2002 foi julgado o *REsp* n. 333.258 (DJ 12.8.2002). Eis a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. AÇÃO RESCISÓRIA. DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO PREVISTA NA LEI 7689/88. MATÉRIA ESSENCIALMENTE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDÊNCIA EM CONSONÂNCIA COM O ACÓRDÃO RECORRIDO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. NÃO CONHECIMENTO DO ESPECIAL SOB TAIS ASPECTOS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESCINDIDA A SENTENÇA O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FICA INTACTO; VOLTA-SE AO STATUS QUO ANTE. INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO O ART. 156, X, DO CTN.

I – Não cabe conhecer do recurso especial na parte em que o Tribunal a quo decidiu a questão em bases essencialmente constitucionais, estando o acórdão em consonância com jurisprudência do STJ, ausente o prequestionamento de dispositivo legal apontado como malferido.

II – A decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário, a teor do disposto no art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional. Julgada procedente rescisória, na espécie, volta-se ao status quo ante, ressurgindo o crédito tributário, que pode ser exigido novamente do contribuinte, eis que, com a procedência da ação, desaparece a decisão judicial passada em julgado e fica sem efeito a extinção, porquanto deixou de existir a coisa julgada.

III – Recurso especial parcialmente conhecido, mas improvido.

Em 6.8.2002 foi julgado o *REsp* n. 418.916 (DJ 30.9.2002). Ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS. AÇÃO RESCISÓRIA. DESCONSTITUIÇÃO DE DECISÃO QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO PREVISTA NA LEI 7689/88. MATÉRIA ESSENCIALMENTE CONSTITUCIONAL E JURISPRUDÊNCIA EM CONSONÂNCIA COM O ACÓRDÃO RECORRIDO. OPOSIÇÃO DE EMBARGOS. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E FINS DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA PREVISTA NO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INAPLICABILIDADE.

I – Não cabe prover o recurso especial na parte em que o Tribunal a quo, além de decidir a questão em bases essencialmente constitucionais, posiciona-se, quanto ao aspecto infraconstitucional, em consonância com jurisprudência do STJ.

II – Os embargos de declaração opostos sob coima de omissão e contradição, mas também com manifesto propósito de prequestionamento, não têm caráter protelatório, nem cabe aplicar ao embargante a multa prevista no art. 538, Parágrafo Único, do CPC.

III – Recurso especial parcialmente provido, para afastamento da multa imposta.

Em face do acórdão do *REsp* n. 333.258 foi interposto Recurso Extraordinário, que teve seu seguimento obstado por despacho do Ministro Vice-Presidente do STJ, forte no argumento de que a questão constitucional nascera na instância ordinária, nos julgamentos proferidos pelo Egrégio TRF 1.

Contra esse obstáculo à subida do recurso extraordinário interposto, foi aviado o presente *Agravo de Instrumento* n. 460.253, sob a relatoria de Vossa Excelência, que teve seguimento negado em irretocável decisão, indevidamente agravada, mas que ora recebe a defesa da Fazenda Nacional, por meio da presente impugnação ao agravo.

Com efeito, há um obstáculo intransponível ao conhecimento do presente Agravo: a matéria constitucional nasceu nos julgamentos do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Não foi no STJ, no julgamento do *REsp* n. 333.258, que as questões constitucionais que ora se pretendem submeter ao crivo desse Colendo Tribunal foram debatidas. Foi, repita-se no TRF 1.

Por essa razão, que a ora Agravante interpôs, perante o TRF 1, a petição de recurso extraordinário que veio a ter o seu seguimento negado na instância originária, em despacho do Vice-Presidente daquela Corte regional. Nada obstante, foi interposto *Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário* n.

2001.01.00.028805-0, que, em vez de ascender a esse Pretório Excelso, ficou retido nas instâncias ordinárias, em face das normas procedimentais. Competia a ora Agravante, para evitar a preclusão, peticionar ao TRF 1 requerendo o “destravamento” do mencionado agravo e o seu encaminhamento para esse Colendo STF.

Em vez de ter tomado essa correta providência processual, a ora Agravante interpôs, contra o acórdão do referido *REsp* n. 333.258, recurso extraordinário em face de questões constitucionais ventiladas nos julgamentos do TRF 1, e apenas confirmadas no julgamento do STJ, sem o ineditismo processual indispensável para o cabimento de recurso extraordinário em face de recurso especial.

A jurisprudência desse Pretório Excelso é pacífica em relação a essa situação processual, com bem recordado no despacho de inadmissão proferido pelo Ministro Vice-Presidente do STJ, no douto Parecer do Ministério Público Federal e na irretocável decisão de Vossa Excelência, indevidamente, repita-se, agravada. Eis os precedentes consignados: *RREE* ns. 115.949 e 452.027 e *AI* n. 483.230.

Ainda que superada a essa barreira do conhecimento, melhor sorte não assiste à ora Agravante.

O pleito constitucional que se pretende submeter à elevada apreciação do Colendo Supremo Tribunal Federal, a despeito do bom nome dos causídicos patrocinadores, de reconhecida seriedade e competência profissional, e a alta qualificação dos ilustres pareceristas contratados, todos doutrinadores que honram as letras jurídicas nacionais, raia à irrisão, *permissa ênia*. Seria flagrante panurgismo acompanhar as teses desenvolvidas pela Agravante. Mas, diferentemente dos “carneiros de Panurgo”, tomaremos outro rumo.

A tese central defendida pela Agravante é a impossibilidade de ação rescisória rescindir decisão judicial transitada em julgado que declarou a inconstitucionalidade de norma tributária e, por consequência, restabeleceu o crédito tributário julgado extinto pela decisão rescindida.

Com essa tese, pretende a Agravante fazer da ação rescisória em matéria tributária instituto processual emasculado, *data ênia*.

Alega a Agravante: “O Código Tributário Nacional, lei complementar à Carta da República, que disciplina as limitações ao poder de tributar (art. 146, I e II, b) dentre as quais se insere a coisa julgada, determina que as decisões favoráveis ao contribuinte, transitadas em julgado, extinguem o crédito tributário. De outra parte, a lei tributária não prevê, em qualquer hipótese, o ressurgimento do crédito tributário extinto por força de decisão judicial passada em julgado, como entendeu o Superior Tribunal de Justiça”.

Diz mais a Agravante: “Assim, ao confirmar o provimento da ação rescisória, na espécie dos autos, tendo em vista que, com o trânsito em julgado da sentença rescindenda, extingue-se a obrigação e o crédito tributário, o E. Superior Tribunal de Justiça acaba por conferir ao decisum rescisório efeito de lei, caráter normativo capaz de reinventar a obrigação e o crédito, substituindo a lei e o legislador, fulminando os princípios constitucionais da legalidade (art. 5º, II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei), da estrita legalidade em matéria tributária (art. 150... é vedado à União... I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça...), e o da separação de poderes, vez que atua como legislador positivo, ao arrepio da jurisprudência sedimentada nesta Excelsa Corte (Cf. *RE* n. 188.951, *DJ* de 15.9.95 e *RE* n. 196.590, *DJ* de 14.11.96).”

Para dar um mínimo de consistência teórica a essas teses, os ilustres patrocinadores da Agravante louvaram-se em pareceres contratados junto a eminentes doutrinadores que, nada obstante a excelência de seus articulados e o quilate acadêmico emprestado, não conseguem derrubar – nem arranhar – os alicerces que fundaram as teses da Fazenda Nacional e todas as decisões judiciais proferidas a partir do julgamento da presente *Ação Rescisória* n. 94.01.29225-6.

É preciso deixar claro que no julgamento da referida *AR* n. 94.01.29225-6 o tema do alcance da decisão que rescinde decisão passada em julgado em matéria tributária foi surpreendido. Recordem-se os votos dos Juízes Tourinho Neto e Osmar Tognolo (fls. 171 e 173):

Diz, então, a ora ré que o crédito tributário, de acordo com o art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional, extingue-se com a decisão judicial transitada em julgado. Logo, raciocina: transitada que foi a decisão, extinto foi o crédito tributário. E assim, mesmo que venha a ser rescindida a sentença, o crédito tributário não pode ressurgir, porque já foi extinto por decisão judicial transitada em julgado, e essa extinção seria ex lege. Data ênia, assim não entendo. Se a sentença é rescindida, evidentemente o crédito tributário está intacto; volta-se ao status quo ante. Não há por que dizer que não. O que impede que este crédito esteja inteiro, vigendo? Por que foi imposto por lei? Não. A lei diz o seguinte: a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário. Só. E se essa decisão cair? Claro e evidente que o crédito estará perfeito, intacto para ser cobrado.

Juiz Osmar Tognolo:

O mandado de segurança, no caso, é preventivo, por uma razão muito simples: quanto à contribuição social, o lançamento é por homologação, não há ato da autoridade administrativa. O que se pretende é evitar

qualquer tipo de coação, de fiscalização, incidindo sobre o não-recolhimento, que é de responsabilidade exclusiva do contribuinte. Não há nada extinto, porque nada foi pago; nada foi antecipado; não existe crédito para ser considerado extinto.

No STJ, nos votos dos Ministros Garcia Vieira, José Delgado e Luiz Fux (fls. 799-804) palmilham a trilha percorrida no E. TRF 1. Ministro Garcia Vieira:

O egrégio Tribunal a quo decidiu a questão em bases constitucionais, conforme se depreende da própria ementa do acórdão e do contexto do voto condutor de fls. 125/127 e dos seguintes; e, depois, porque a egrégia Corte Especial já pacificou o entendimento no sentido de que é admissível a ação rescisória mesmo que à época da decisão rescindenda fosse controvertida a interpretação de texto constitucional, afastada a aplicação da Súmula nº 343 do STF (Resp nº 184.175/SE, Relator Min. Peçanha Martins, DJ 19.02.2001). Neste mesmo sentido, Resp 157.051-PE, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 14.12.98, Resp 259.254/PE, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 16.08.2000 e Resp 346.359/DF, da minha relatoria, decisão monocrática de 05.11.2001.

Sob este aspecto, portanto, não conheço do recurso.

Do mesmo modo, afigura-se-me inadmissível a irresignação recursal, em relação ao alegado maltrato ao artigo 468 do CPC, não versado no acórdão hostilizado e, por isso mesmo, ausente o necessário prequestionamento viabilizador do acesso à via excepcional, bem como no que se relaciona com o pretenso dissídio jurisprudencial, eis que os julgados indicados como paradigmas cuidam da matéria de mérito, cujo exame, nesta via recursal, está superado pelos motivos invocados.

Resta, contudo, apreciar a quaestio iuris quanto à preliminar rejeitada, por unanimidade, relativa à falta de interesse processual e de impossibilidade jurídica do pedido, por isso que a matéria foi apreciada à luz da legislação infraconstitucional tida como desafeçada, conforme se verifica no fundamento, assim resumido, preliminarmente:

“Dispõe o art. 156, inc. X, do CTN, que a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário. Ora, se a sentença é rescindida, o crédito permanece intacto. Volta-se ao statu quo ante. Deste modo, rejeito a preliminar de falta de interesse e de impossibilidade jurídica do pedido, argüida na sustentação oral. “ (fl. 125)

Para justificar o seu voto, melhor explicita o digno Relator, no seguinte excerto:

‘Diz, então, a ora ré que o crédito tributário, de acordo com o art. 156, inciso X, do Código Tributário Nacional, extingue-se com a decisão judicial transitada em julgado. Logo, raciocina: transitada que foi a decisão, extinto foi o crédito tributário e assim mesmo que venha a ser rescindida a sentença, o crédito tributário não pode ressurgir, porque já foi extinto por decisão judicial transitada em julgado, e essa extinção seria ‘ex lege’. ‘Data venia’, assim não entendo. Se a sentença é rescindida, evidentemente o crédito tributário está intacto; volta-se ao ‘statu quo ante’. Não há por que dizer que não. O que impede que este crédito esteja inteiro, vigendo? Por que foi imposto por lei? Não. A lei diz o seguinte: a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário. Só. E se essa decisão cair? Claro e evidente que o crédito estará perfeito, intacto para ser cobrado. ‘ (fl. 171)

Conheço do recurso quanto ao tema infraconstitucional devidamente prequestionado.

Entendo assistir razão ao v. aresto hostilizado. É verdade que a decisão judicial transitada em julgado extingue o crédito tributário (art. 156, X, do CTN). Mas, se a rescisória foi admitida e julgada procedente, como no caso em exame volta-se ao statu quo ante e o crédito ressurgiu e pode ser cobrado do contribuinte integralmente.

Com a procedência da ação rescisória, desaparece a decisão judicial passada em julgado, ficando sem efeito a extinção, porque deixou de existir a coisa julgada.

Assim sendo, rejeito a preliminar de falta de interesse e de impossibilidade jurídica do pedido.

Como se vê, nenhuma censura merece o v. acórdão recorrido que fica inteiramente mantido.

Ministro José Delgado:

[...]

No caso, o contribuinte defende o que aqui está posto. Veja V. Exa. Que as opiniões doutrinárias, por mais sólidas que sejam, geram insegurança na confiabilidade da tese defendida. Aprofundei-me muito no estudo dessa situação e não tenho desprestigiado os efeitos da segurança jurídica, mas não posso valorizá-la em matéria tributária quando tenho uma Constituição Federal a cumprir. Não posso conceber que uma decisão – mesmo de trânsito em julgado –, que recebeu os efeitos de uma ação rescisória desconstituindo-a em razão de o Supremo Tribunal Federal, órgão maior, ter declarado a constitucionalidade de uma lei tributária, permita que um contribuinte se beneficie, por prazo certo ou incerto, dessa decisão.

Seria olhar de modo muito estreito ao que diz o art. 156, inciso X, do CTN. Sabemos, hoje, que essa decisão literal de qualquer dispositivo legal tem uma interpretação completamente afastada do nosso ordenamento jurídico. Se ler o art. 156, inciso X, do CTN como está posto, e limitar-me tão-somente ao mesmo, tenho que dar razão ao contribuinte. Mas não posso fazê-lo, porque sei que essa interpretação não me leva a um convencimento de acordo com as regras postas na Constituição Federal. Prefiro ficar com a interpretação sistêmica, finalística, aplicada a todos os ramos do Direito, especialmente ao do Direito Tributário. Não devemos nos esquecer que estamos no ramo do Direito Tributário em que não se admitem privilégios, e o princípio da igualdade tem que ser considerado. Uma lei declarada constitucional tem que abranger todos os contribuintes. Uma sentença não pode ir de encontro ao que está posto no art. 150, da Constituição Federal, que expõe como princípio fundamental das relações tributárias o da igualdade tributária, nem à situação aqui posta no voto do eminente Ministro Relator, nem à situação contrária, quando a lei é declarada inconstitucional e o tribunal a quo declarou a sua constitucionalidade. Se a lei foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo em situações de trânsito em julgado que tenha que manifestar a constitucionalidade. O fisco também não pode cobrar o tributo.

Tem sido essa a posição uniforme desta Turma, sem nenhum equívoco, tanto em benefício do contribuinte, quanto do órgão tributário.

Sr. Presidente, não obstante as minhas homenagens às razões aqui postas, não posso me convencer da tese aqui desenvolvida, porque, a meu ver, fere a elementar regra de interpretação, e não podemos interpretar estritamente, literalmente o art. 156, inciso X, do CTN. A coisa julgada tributária há de produzir efeitos de acordo com a Constituição Federal. Sabemos que há vários trabalhos nos cursos de mestrado desenvolvendo a chamada coisa julgada inconstitucional, demonstrando que a sentença não pode chegar a tanto, interferir no que está na Constituição. O julgador brasileiro não é um poder constituinte, nem originário, nem derivado, mas transformar-se-ia no primeiro.

Com essas considerações, fazendo meus os louvores que S. Exa. Fez à sustentação oral do eminente advogado, acompanho o eminente Relator.

O Ministro Luiz Fux:

Sr. Presidente, Egrégia Turma, também gostaria de me solidarizar com o eminente Ministro José Delgado quanto aos elogios lançados ao eminente advogado da tribuna, que fez realmente uma sustentação oral singular, assim como também é singular essa causa. Considero, pelo pouco tempo que aqui tenho, uma das causas mais bonitas em termos doutrinários que passou pela Turma, principalmente essa questão central sobre a ressuscitação do crédito tributário em razão do acolhimento da ação rescisória, desconstituindo uma sentença que considerou indevido o tributo por inconstitucionalidade.

A nossa Turma tem firmado dois princípios básicos: o primeiro deles é que a segurança jurídica há de obedecer os limites impostos pela Constituição Federal; em segundo lugar, como muito bem destacou o Sr. Ministro José Delgado, o contribuinte não pode ser obrigado a pagar um tributo por força da coisa julgada se posteriormente essa lei veio a ser considerada inconstitucional. Claro, se empreendermos esse raciocínio com relação ao contribuinte a fortiori, temos que empreender esse raciocínio também em favor da Fazenda Pública, até pelo princípio da igualdade.

Para auxiliar na formação da nossa opinião, e coadjuvar os brilhantes votos dos Srs. Ministros José Delgado e Garcia Vieira, trago à colação o art. 156 que dispõe: “Extingue o crédito tributário, dentre outros, a

decisão judicial passada em julgado.” Se nos detivermos no art. 156 do Código Tributário Nacional, vamos verificar que todos os incisos que antecedem a esse, que é objeto da discussão, tratam de fatos jurídicos que tornam o crédito tributário automaticamente inexistente do ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, o pagamento que extingue o crédito tributário, bem como a remissão que também opera esse efeito.

Pergunto, a decisão transitada em julgado, neste momento, extingue o crédito tributário? Não. Só a decisão soberanamente julgada, que é aquela decisão que não comporta mais a ação rescisória, porque em tema de Direito Tributário, o art. 111 do Código Tributário Nacional, no seu inciso I é claríssimo ao nos impor, aplicadores da lei, uma interpretação absolutamente restritiva a todas as regras e a todas as decisões judiciais que visem a excluir o crédito tributário, que é o que se pretende na hipótese vertente.

Gostaria de adjuntar esses elementos aos brilhantes votos que me antecederam para acompanhar integralmente o Sr. Ministro-Relator, com os aditamentos ilustres e brilhantes do Ministro José Delgado.

Após a leitura desses contundentes votos, torna-se cristalina indevida insurgência da Agravante.

Com efeito, dispõe o artigo 156, X, CTN, que a decisão judicial passada em julgado extingue o crédito tributário. Também está disposto no art. 485, V, CPC, que a sentença de mérito transitada em julgado pode ser rescindida quando violar literal disposição de lei. Na Constituição da República, art. 108, I, “b”, está prescrito que compete aos Tribunais Regionais Federais processar e julgar, originariamente, as ações rescisórias de seus julgados.

Ainda em sede constitucional, está timbrado que a lei não excluirá da apreciação do Judiciário lesão ou ameaça a direito, nem prejudicará o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada (art. 5º, XXXV e XXXVI, CR).

É fora de toda dúvida a indispensável interpretação sistemática de todos esse enunciados prescritivos. A coisa julgada pode ser rescindida por decisão judicial competente, em ação rescisória, se essa coisa julgada não estiver perfeita, em adequada harmonia com a ordem jurídica. É o caso presente.

Nessa linha, é evidente que é soberana a coisa julgada que não possa sofrer os efeitos de uma ação rescisória. Se ainda for possível o ajuizamento de ação rescisória, a coisa julgada ainda não é perfeita, soberana, indiscutível e insuscetível de nova apreciação judicial, mormente, como no presente caso, quando se viola literal disposição constitucional e se contraria flagrantemente decisão constitucional do Supremo Tribunal Federal.

A unidade sistemática do ordenamento jurídico brasileiro não suporta a idéia da convivência de decisões judiciais antagônicas, sobretudo se houver antagonismo com decisão constitucional do Supremo Tribunal Federal.

Há um importante julgado de Vossa Excelência que ilumina a compreensão desse tema: o respeito à supremacia das decisões constitucionais do STF. Cuida-se do *Agravo Regimental no RE 395.662 (Redator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, J. 16.03.2004; DJ. 23.04.2004)*. Eis a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL.

2. Ação rescisória. Extinção do feito, sem julgamento do mérito, por impossibilidade jurídica do pedido. 3. Entendimento no sentido de que o autor pretendia rescindir a sentença, em vez de buscar a desconstituição do acórdão que a substituiu. 3. Formalismo excessivo que afeta a prestação jurisdicional efetiva. Erro no pedido que não gera nulidade, nem causa para o não-provimento.

4. *Força normativa da Constituição. Jurisprudência do STF quanto à matéria que constitui objeto da ação rescisória.*

5. *Recurso extraordinário provido. Remessa ao TRT da 4ª Região, a fim de que aprecie a ação rescisória, como entender de direito.*

No tocante à supremacia das decisões constitucionais da Corte, Vossa Excelência pontificou:

Ressalte-se, ainda, que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou quanto à matéria que constitui o mérito da ação rescisória.

Ora, se ao Supremo Tribunal Federal compete, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, é certo que a sua interpretação do texto constitucional deve ser acompanhada pelos demais Tribunais, em decorrência do efeito definitivo absoluto outorgado à sua decisão. Não se pode diminuir a eficácia das decisões do Supremo Tribunal Federal com a manutenção de decisões divergentes.

Assim, se somente por meio do controle difuso de constitucionalidade, portanto, anos após as questões terem sido decididas pelos Tribunais ordinários, é que o Supremo Tribunal Federal veio a apreciá-las, é a ação rescisória, com fundamento em violação de literal disposição de lei, instrumento adequado para a superação de decisão divergente.

Contrariamente, a manutenção de soluções divergentes, em instâncias inferiores, sobre o mesmo tema, provocaria, além da desconsideração do próprio conteúdo da decisão desta Corte, última intérprete do texto constitucional, a fragilização da força normativa da Constituição.

Se isso por si só não fosse suficiente para espantar as pretensões da Agravante, em homenagem ao esforço argumentativo deduzido, a alegação de que a decisão judicial que, em ação rescisória, rescinde decisão judicial transitada em julgado e restabelece o crédito tributário extinto, viola o princípio constitucional da legalidade tributária (arts. 5º, II; 150, I, CR), não encontra guarida no sistema constitucional nem na jurisprudência da Suprema Corte.

Só a lei pode instituir tributo. Somente a lei pode elencar as hipóteses de extinção do crédito tributário. Coisa julgada, que vem a ser efeito de decisão judicial perfeita, em harmonia com o ordenamento jurídico e não sujeita à rescindibilidade, extingue, plenamente o crédito tributário. Todavia, se a coisa julgada não é perfeita e pode ser atacada via ação rescisória, é de toda evidência que o crédito tributário não foi extinto plenamente. E, ainda que tenha sido, faz parte dos efeitos da decisão em ação rescisória restabelecer a situação jurídica anterior. A segurança jurídica pressupõe a conformidade com o ordenamento jurídico-constitucional. Se assim não fosse, emasculada estaria o instituto da ação rescisória.

Em relação ao princípio constitucional da separação dos Poderes não há qualquer violação perpetrada pela decisão judicial ora combatida. Com efeito, a própria Constituição da República estabelece que compete ao Poder Judiciário analisar a juridicidade de todas as condutas e comportamentos das pessoas e instituições. Compete ao Judiciário dizer se uma norma jurídica é válida ou inválida. Isso não é intrusão na atividade legislativa, mas atribuição que a própria Constituição lhe destinou. Não há que se falar em atividade legislativa positiva. Não houve criação de tributo nem inovação do ordenamento jurídico, mas tão somente a aplicação do direito e da justiça. É cediço que a guarda da Constituição, do Direito e da Justiça compete, precipuamente ao Poder Judiciário e, em última e definitiva instância, ao Supremo Tribunal Federal (Capítulo III – Do Poder Judiciário, arts. 92 a 135, CR).

O pleito da Agravante, no ponto que interessa, ou seja, não sofrer as consequências de não pagar tributo por meio de decisão judicial, posteriormente revista ou anulada ou rescindida, foi recentemente rechaçado (RREE 353.657 e 370.682) no julgamento da modulação dos efeitos constitucionais do creditamento de IPI nas hipóteses de alíquota-zero ou não-tributados, forte o STF no argumento de que contra decisão que declara constitucional a norma tributária não se pode invocar a segurança jurídica, pois o contribuinte correu os riscos sabendo das possíveis consequências, como no presente caso.

Com o costumeiro brilhantismo, o patrono da Agravante sustentou que vivemos em um Estado de Direito, e não em um Estado Liberal ou Estado Social. Com razão o ilustre advogado da Agravante.

Se estivéssemos sob a égide do paradigma constitucional do Estado Liberal, no qual o tributo é uma violência ao patrimônio do contribuinte e o Estado um eterno inimigo do indivíduo, a solução dessa controvérsia não demandaria maiores dificuldades: a Agravante teria o seu pleito atendido.

Se estivéssemos sob a égide do paradigma constitucional do Estado Social, no qual o Estado assume todas as funções públicas, sufoca o indivíduo e o contribuinte, toma tributos sem respeito ao ordenamento jurídico e sem um mínimo de ética e moralidade públicas, a solução também não seria problemática: a Agravante não teria direito algum.

Felizmente, a partir de 5.10.1988 passamos a viver na quadra do paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito, síntese e superação dos outros dois paradigmas recordados. Qual a melhor solução? Qual o sentido do tributo? Qual o sentido das contribuições sociais da seguridade social? Qual o significado da idéia democrática no Estado de Direito? Qual o valor da igualdade? E da justiça?

Parece-nos que no atual modelo constitucional, não há espaço para uma leitura monstruosa do papel do Estado, das leis e da jurisprudência, como pretende a Agravante. No Estado Democrático de Direito, em princípio, todos os tributos instituídos por lei aprovada pelos legítimos representantes do povo, em conformidade com as normas constitucionais, são válidas, gozam da presunção de validade constitucional, até que decisão definitiva do STF diga o contrário. A palavra definitiva acerca da validade constitucional de uma norma tributária compete ao Supremo Tribunal.

A Agravante ao optar por não pagar o tributo, ainda que escorada por decisão judicial transitada em julgado, mas sem o crivo definitivo do STF agiu por conta e risco próprios. Recorde-se que a decisão do TRF 1 que manteve a sentença concessiva da exoneração tributária data de 31.8.1992. A decisão do STF que julgou válida a norma tributária obrigatória do recolhimento da exação data de 1.7.1992. Ou

seja, mesmo após o julgamento da Suprema Corte, pretendeu a Agravante beneficiar-se de decisão judicial contrária ao entendimento desse Colendo Tribunal. Eis a justiça das decisões ora agravadas.

E a igualdade e a justiça no dever de todos contribuírem com a seguridade social na medida de suas potencialidades econômicas será preservada com o indeferimento do pleito da Agravante. Isso porque, a contribuição em jogo incide sobre o lucro. Tributar o lucro é uma das conseqüências de uma política fiscal em conformidade com o modelo democrático de nossa sociedade, pois todos devem participar na medida de suas disponibilidades para que todos possam usufruir na medida de suas necessidades. Nada mais justo, mais equitativo, mais democrático.

REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante todo o exposto, a Fazenda Nacional pugna pelo não conhecimento do presente Agravo. Se conhecido pelo seu não provimento.

Se provido e convertido em Recurso Extraordinário, a Fazenda Nacional pede que não seja conhecido nem provido esse eventual recurso extraordinário, por ser a decisão mais correta e conforme o bom Direito e a boa Justiça.

A SUPREMACIA NORMATIVA DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: O RESPEITO E A OBEDIÊNCIA À JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

PETIÇÃO DE RECLAMAÇÃO CONSTITUCIONAL RECLAMAÇÃO N. 8.545

Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18.

ICMS na base de cálculo PIS/COFINS.

Cautelar que determinou a suspensão dos julgamentos das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98.

Prorrogação dos efeitos da cautelar por 180 dias em pleno vigor normativo.

Grave violação da autoridade judicial da supremacia normativa das decisões constitucionais do Supremo Tribunal Federal.

Necessária cassação de decisão de instância inferior desafiadora de acórdão emanado da Suprema Corte.

Unidade sistemática do ordenamento constitucional.

Credibilidade das instituições judiciais.

Reclamação que deve ser julgada procedente.

A *UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)*, pessoa jurídica de direito público interno, vem propor *RECLAMAÇÃO CONSTITUCIONAL* em face de decisão prolatada, pelos fatos e fundamentos a seguir delineados.

I. DAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS

Em 25.11.2008, a empresa Durit Brasil Ltda. Ajuizou perante a Justiça Federal do Estado da Bahia o *mandado de segurança n. 2008.33.00.016162-1*, com pedido de liminar, em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em Salvador – BA, requerendo (a) o direito de recolher o PIS e COFINS sem a inclusão do ICMS e do ISS em suas bases de cálculo e (b) a declaração do direito de proceder à compensação de seus créditos tributários com seus débitos vencidos ou vincendos dos demais tributos federais.

O feito foi distribuído para a 10ª Vara Federal da Bahia. O douto Juiz Federal EVANDRO REIMÃO DOS REIS, indeferiu a liminar postulada, forte na tese da inexistência do “*fumus boni ênia*”, tendo em vista as *Súmulas 68 e 94 do colendo Superior Tribunal de Justiça*, e a inexistência de “dano potencial” que possa resultar inútil a tutela judicial.

Irresignada, a empresa interpôs *Agravo de Instrumento n. 2009.01.00.001896-2*, que foi distribuído ao digno Juiz CATÃO ALVES, componente da egrégia 7ª Turma do Tribunal Federal da 1ª Região. Em 11.5.2009, Sua Excelência deu provimento ao recurso da empresa. A decisão tem o subsequente teor:

1 – DURIT BRASIL LTDA interpôs recurso de AGRAVO DE INSTRUMENTO, com pedido de efeito suspensivo, para reforma de decisão do Juiz da 10ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado da Bahia, que lhe indeferira liminar em MANDADO DE SEGURANÇA, impetrado para recolhimento da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da Contribuição Para o Programa de Integração Social-PIS sem a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS em suas bases de cálculo.

2 – Alega a Agravante que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS não deve ser incluído nas bases de cálculo da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da Contribuição Para o Programa de Integração Social-PIS.

3 – Assiste razão à Agravante.

4 – Vinha entendendo, na esteira de manifestações da Egrégia Sétima Turma, como legítima a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços-ICMS nas bases de cálculo da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da Contribuição Para o Programa de Integração Social-PIS, uma vez que esse imposto integra o preço de venda da mercadoria e do serviço e, conseqüentemente, compõe a receita bruta das empresas.

5 – Ocorre, porém, que a matéria em questão é objeto do Recurso Extraordinário nº 240.785-2/MG, ao qual o Relator, Ministro Marco Aurélio, deu provimento e, embora ainda esteja pendente de julgamento, vem sendo acompanhado pela maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, conforme Informativo nº 437 daquela Corte:

“O Tribunal retomou julgamento de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, conforme autorizado pelo art. 2º, parágrafo único, da LC nº 70/91 – v. Informativo nº 161. Na sessão plenária de 22/3/2006, deliberara-se, diante do tempo decorrido e da nova composição da Corte, a renovação do julgamento. Nesta assentada, o Tribunal, por maioria, conheceu do recurso. Vencidos, no ponto, os Ministros Cármen Lúcia e Eros Grau que dele não conheciam por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional. Quanto ao mérito, o Min. Marco Aurélio, relator, deu provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Entendeu estar configurada a violação ao art. 195, I, da CF, ao fundamento de que a base de cálculo da COFINS somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, ou seja, sobre a riqueza obtida com a realização da operação, e não sobre ICMS, que constitui ônus fiscal e não faturamento (“Art. 195. A seguridade social será financiada... mediante recursos provenientes... das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:... b) a receita ou faturamento.”). O Min. Eros Grau, em divergência, negou provimento ao recurso por considerar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS, porque está incluído no faturamento, haja vista que é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Após, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista do Min. Gilmar Mendes.” (Informativo nº 437/STF – 21 a 25 de agosto de 2006.)

6 – Nessa ordem de idéias, não me resta, senão, acatar o entendimento do Supremo Tribunal Federal e passar a decidir nos termos da sua orientação.

7 – Diante disso, estando em desacordo com orientação da Corte Maior, a decisão agravada deve ser modificada.

Pelo exposto, com fundamento no art. 557, §1º-A, do Código de Processo Civil, dou provimento ao recurso de Agravo de Instrumento de fls. 02/24.

Diante dessa decisão monocrática do eminente Relator do TRF 1, a União Federal (Fazenda Nacional) interpôs o competente agravo regimental. Até o presente o referido recurso fiscal não foi apreciado, de sorte que *está em plena vigência* a citada decisão do Relator do *Agravo de Instrumento n. 2009.01.00.001896-2/BA*.

Ante esse quadro fático-normativo-processual só resta à União Federal (Fazenda Nacional) propor a presente **RECLAMAÇÃO CONSTITUCIONAL** objetivando a suspensão do ato impugnado e do processo, com a cassação da hostilizada decisão exorbitante de sua competência, bem como violadora da autoridade de decisão do Supremo Tribunal Federal.

II. O CABIMENTO DA PRESENTE RECLAMAÇÃO

O ajuizamento da presente Reclamação é oportuno e necessário, porquanto em plena vigência normativa e produzindo efeitos jurídicos a referida decisão que determinou a exclusão do ISS e do ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

A legitimidade ativa da reclamante (União Federal/Fazenda Nacional) é insofismável. Com efeito, a reclamante é a parte processual atingida pela decisão que se pretende derrotar. A empresa, ora interessada, é a parte processual beneficiada por essa referida decisão objurgada.

A presente ação está estribada no art. 102, I, “I”, CF. Com efeito, a decisão atacada desrespeitou flagrante e acintosamente, com todo o respeito e consideração, o disposto no comando normativo emitido pelo STF que, nos autos da *medida cautelar na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 18*, sob a relatoria do eminente

Ministro MENEZES DIREITO, com esteio no art. 21 da Lei 9.868/99, determinou aos Juízes e Tribunais que suspendam o julgamento de processos que discutam o tema da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos em que estabelecidos no art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei 9.718/98.

A comprovar o alegado, segue ementa do acórdão da citada medida cautelar na ADC 18:

EMENTA:

Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS.

1. O controle direto de constitucionalidade precede o controle difuso, não obstante o ajuizamento da ação direta o curso do julgamento do recurso extraordinário.

2. Comprovada a divergência jurisprudencial entre Juízes e Tribunais pátrios relativamente à possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP, cabe deferir a medida cautelar para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98.

3. Medida cautelar deferida, excluídos desta os processos em andamentos no Supremo Tribunal Federal.

O guerreado édito judicial do TRF 1 desrespeitou flagrantemente a suprema e incontestável autoridade da colacionada decisão do STF, dimanada do julgamento da *medida cautelar na ADC 18*.

O sistema jurídico pátrio não suporta, em homenagem à unidade do direito, da coerência narrativa, do princípio da igualdade e da soberania das decisões do Supremo Tribunal Federal, a vigência de quaisquer provimentos normativos, sejam judiciais, administrativos ou legislativos, contrários ao determinado pelo Supremo Tribunal Federal.

O desrespeito às decisões do Supremo Tribunal Federal são manifestações perigosas e aviltantes ao Estado de Direito e do Regime Democrático, uma vez que decisão do Tribunal tem de ser cumprida, concorde-se ou não com ela, sob pena de erosão do alicerce que sustenta a convivência cívica e a racionalidade jurídica.

Nessa perspectiva, a decisão combatida, *ênica permissa*, assesta um dos mais importantes pilares de credibilidade do ordenamento jurídico: a unidade interpretativa do Direito e a supremacia normativa do que emanado da Suprema Corte brasileira.

De efeito, a permanência da vigência normativa do atacado *decisum* é símbolo do desrespeito ao decido pelo excelso Pretório, uma vez que, repita-se à exaustão, os julgamentos dos processos que tenham a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS deverão ficar suspensos, até decisão definitiva do Supremo nos autos da ADC 18.

Cuide-se que em 4.2.2009 o Plenário da Corte, em questão de ordem, estendeu por mais 180 dias a vigência dos efeitos da liminar concedida no julgamento da *ADC 18*. Confira-se a ementa de acórdão da cogitada questão de ordem:

EMENTA:

Questão de ordem. Medida cautelar. Ação declaratória de constitucionalidade. Art. 3º, §2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. COFINS e PIS/PASEP. Base de cálculo. Faturamento (art. 195, inciso I, alínea “b”, da CF). Exclusão do valor relativo ao ICMS. Prorrogação da vigência da medida cautelar. Em virtude da proximidade do término do prazo de vigência da medida cautelar (art. 21 da Lei nº 9.868/99), nos mesmos moldes do que decidiu esta Corte na ADPF nº 130-QQ, da relatoria do Ministro Carlos Britto, resolve-se a questão de ordem para a extensão da eficácia da liminar por mais 180 (cento e oitenta dias), a contar desta data.

Nessa toada, em pleno vigor os efeitos da liminar concedida na ADC 18 que estão sendo descumpridos pela decisão ora assacada.

III. DA MEDIDA LIMINAR

O presente feito se encarta plenamente nas hipóteses de concessão de medida liminar sem a audiência prévia do Reclamado.

De fato, a decisão do Relator demonstra que os danos ao Erário federal são irreparáveis e se avelam à hipótese do art. 14, II, da Lei n. 8.038/90.

Ademais, a não castração dessa decisão poderá estimular a prolação de novos julgados violadores da autoridade da decisão do Tribunal contida na ADC 18, com o risco de multiplicação indesejável e indevida de novas decisões judiciais contrárias à supremacia normativa do que estabelecido pela Corte, pondo em xeque a credibilidade do sistema jurídico e em perigo as finanças do erário federal.

Assim, requer-se ao Tribunal a concessão de medida liminar que casse a decisão judicial autorizadora da exclusão dos valores do ICMS e do ISS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, agressora do acórdão da ADC 18.

A “*fumaça do bom direito*”, como demonstrado, sopra em favor da pretensão da Reclamante. O “*perigo na demora*” se torna patente, pois a ordem da referida exclusão enseja graves danos ao erário federal bem como incentiva a concessão de novas ordens judiciais, com indesejável e indevido efeito multiplicador.

Com efeito, presente a *densa plausibilidade jurídica do pedido*, tendo em vista o incontroverso conteúdo da medida cautelar na ADC 18 que determinou às instâncias judiciais inferiores que se abstivessem de julgar demandas que tenham a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS como objeto de apreciação.

A eventual demora na prestação jurisdicional pode ensejar o entusiasmo das instâncias inferiores em desacatar inquestionável ordem dimanada da Suprema Corte, pondo em risco a estabilidade e segurança do sistema jurídico, com a devida vênia.

IV. DOS REQUERIMENTOS

Ante todo o exposto, requer a Reclamante:

1. O recebimento, conhecimento e provimento da presente Reclamação no sentido de suspender/cassar a decisão ora vergastada;
2. A concessão de medida liminar, com ou sem audiência prévia do Reclamado, e a confirmação final da liminar requestada;
3. As intimações do Ministério Público Federal e do Reclamado;
4. A juntada de documentação comprobatória do alegado, mormente cópia integral do AI n. 2009.01.00.001896-2 e do MS n. 2008.33.00.01612-1.

O valor da causa, para efeitos meramente fiscais, é de R\$1.000,00 (mil reais).

Em suma, a União Federal (Fazenda Nacional) postula pelo conhecimento e provimento da presente reclamação com a cassação da referida decisão que autorizou a exclusão do ICMS e do ISS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, em flagrante e acintoso desrespeito ao julgado na medida cautelar da ADC 18.

O PRECATÓRIO JUDICIÁRIO DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

PETIÇÃO DA FAZENDA NACIONAL COMO “AMICUS CURIAE”

RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 599.628

Senhor Ministro, o referido processo, sob a relatoria de Vossa Excelência, cuida da pretensão de se conceder às *sociedades de economia mista* o mesmo tratamento jurídico dispensado às *pessoas jurídicas de direito público interno* no tocante à satisfação de seus débitos judicialmente reconhecidos, mediante o instituto do *precatório judiciário* (art. 100, CF; art. 730, CPC).

A Fazenda Nacional, com a devida vênia das opiniões dissidentes, entende, à luz do texto constitucional e dos precedentes da Corte, *indevido o regime de precatório judiciário em face das dívidas judicialmente reconhecidas das sociedades de economia mista*.

A Fazenda Nacional pede licença para afastar os precedentes estabelecidos pelo Tribunal nos julgamentos do *RE 220.906*, da *ACO 765* e da *ADPF 46*, e o faz por dois motivos:

Primeiro: *cuidavam de empresa pública (ECT) prestadora de serviços públicos exclusivos da União*;

Segundo: *havia específico dispositivo legal estendendo à ECT o mesmo regime jurídico destinado à Fazenda Pública* (art. 12, Decreto-Lei 509/69).

Na presente controvérsia, cuida-se de sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica não monopolizada e não há dispositivo legal específico estendendo à cogitada sociedade de economia mista o mesmo regime jurídico destinado à Fazenda Pública.

Nessa batida, a Fazenda Nacional finca seus alicerces argumentativos nos seguintes fundamentos normativos:

1. O benefício foi estendido à empresa pública que não participa do mercado acionário;
2. O objeto social da empresa há de ter como atividade principal a prestação de serviço público exclusivo da União Federal;
3. Deve haver dispositivo legal específico estendendo à empresa o mesmo tratamento jurídico e os privilégios fiscais que se destinam à Fazenda Pública; e
4. Deve haver legislação regulando o procedimento normativo de constituição e execução de precatório judiciário em face de empresa pública ou de sociedade de economia mista ou de suas subsidiárias.

A Fazenda Nacional evoca os seguintes enunciados constitucionais (na redação atual) em favor de sua interpretação:

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

[...]

§ 5º É obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios judiciários apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

[...]

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

[...]

II – a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

[...]

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Nesse prisma, a Fazenda Nacional não se aterá ao caso específico da ELETRONORTE mas discutirá a TESE submetida ao crivo do Excelso Tribunal:

A extensão, sem específico amparo legal, do regime jurídico próprio da Fazenda Pública – no que toca ao regime de precatório e, a latere, o regime de imunidade tributária – às sociedades de economia mista que não têm como atividade principal a prestação de serviços públicos em regime de privilégio (ou monopólio) pela União Federal.

O interesse jurídico da Fazenda Nacional descansa sua justificativa no fato de que possui várias ações em face de *empresas públicas e sociedades de economia mista (especialmente estaduais e municipais)* nas quais esses aludidos temas constitucionais empolgam as controvérsias.

Daí porque, reitera a Fazenda Nacional, não se discutirá se a ELETRONORTE é merecedora da extensão normativa do regime jurídico próprio das Fazendas Públicas, mas quais os requisitos para que as “estatais” (empresas públicas ou sociedades de economia mista ou suas subsidiárias) possam se beneficiar das prerrogativas jurídicas específicas para as “entidades públicas”, sobretudo no tocante ao regime dos precatórios judiciais.

É fora de toda a dúvida, com a devida vênia, que permitir às “estatais” que disputam mercado, inclusive o acionário, com obtenção de lucros (que são apropriados pelos acionistas), se beneficiem de regime tributário e obrigacional diferenciado em relação às demais empresas privadas desborda dos limites constitucionais.

Com efeito, sempre que a Constituição quis aproximar os tratamentos das “empresas estatais” fê-lo de modo específico e explicitamente, como sucede com a questão dos concursos públicos, das licitações, ocupação de cargos pelos agentes políticos, dentre outras questões de caráter político-administrativo.

Há mais, Excelência. No caso dos precatórios judiciais de “estatais” há dificuldades operacionais legais e constitucionais, porquanto o art. 100, CF, cuida de orçamentos de entidades de direito público, não cogitando, com a devida vênia, de precatórios judiciais de pessoas jurídicas de direito privado.

Pois bem, acaso reconhecido o direito de se submeter ao regime de precatórios judiciais competirá ao Legislador (federal, estadual, distrital ou municipal) na formulação de sua lei orçamentária anual criar uma “rubrica” específica para honrar os precatórios das “estatais”.

Indaga-se: donde provirão as receitas para honrar esses compromissos? Do Poder Público ou da “estatal”? Como a “estatal” será constrangida juridicamente a honrar suas dívidas judiciais? Como o Poder Público será constrangido a honrar dívidas que não são suas, mas de pessoa jurídica com autonomia financeira e patrimonial? De efeito, como determina a própria Constituição o precatório judicial consiste em débito judicialmente reconhecido da própria entidade de direito público, uma vez inexistentes instrumentos legais capazes de obrigar às “estatais” que participe da formulação da lei orçamentária, no sentido de abrir dotação para honrar suas dívidas, bem como não se pode exigir do Poder Público que pague dívidas que não são suas, mas, reitera-se, de pessoa jurídica com autonomia patrimonial.

Essa é uma questão de grande relevo: a ausência de base legal para operacionalizar o cumprimento dos precatórios judiciais em face das “estatais”. Como o credor irá ter satisfeito o seu crédito judicialmente reconhecido?

Em favor do império da legalidade e à luz dos precedentes da Suprema Corte, há de haver lei (específica ou geral) regulando o regime jurídico das sociedades de economia mista e as suas relações com o Estado e com a sociedade, inclusive normatizando a operacionalização dos eventuais precatórios judiciais.

Em suma, Excelência, para que essas “estatais” possam se beneficiar das prerrogativas específicas das “entidades públicas” (pessoas jurídicas de direito público) é indispensável, com a devida vênia, a existência de lei regulando essas situações.

Nesse passo, conclui-se que somente se houver lei normatizando o sistema de precatório judiciário das “estatais” é que elas – “estatais” – poderão se beneficiar dessa prerrogativa ínsita às “entidades públicas” em sentido estrito.

Logo, por consequência, enquanto não vierem as respectivas leis (federais, estaduais, distritais e municipais) disciplinando esses temas, para essas empresas (que são pessoas jurídicas de direito privado) aplica-se o regime comum e próprio de todos os devedores (exceto os públicos propriamente ditos).

Aqui, excelentíssimo senhor Ministro, é a típica situação do modelo normativo ainda constitucional. Ou seja, enquanto não vier norma legal tratando do modo extraordinário (precatórios judiciais), aplica-se o modelo normativo comum, porquanto esse é o modo ordinário de cumprimento das sentenças judiciais de conteúdo financeiro. Essa é a regra, a exceção é o precatório.

Nas hipóteses de sociedades de economia mista ainda deve se cogitar o tema da liberdade concorrencial e o mercado de ações, bem como o modelo normativo específico para as “sociedades de ações” (Lei n. 6.404, de 15.12.1976).

Na mencionada legislação tem-se o “Capítulo XIX” que cuida das sociedades de economia mista (arts. 235 a 240).

Tenha-se, a bem da verdade, que houve revogação do art. 242 (Lei 10.303/2001, art. 10) que autorizava a penhora e a execução de seus bens. Sucede, no entanto, que a impenhorabilidade dos bens não tem como corolário lógico e imediato o regime de precatórios judiciais, com a devida vênia.

De efeito, segundo a legislação das sociedades de ações, sobretudo as de capital aberto, há de haver provisões para contingências ou com probabilidade de perda, como soe acontecer com as discussões judiciais, como determinam os provimentos normativos da Comissão de Valores Mobiliários.

Nessa perspectiva, o regime de precatórios, exclusividade da Fazenda Pública, não pode ser estendido a “empresas estatais” que estejam disputando o mercado acionário ou que tenham como objeto operacional atividade econômica não monopolizada pelo Poder Público ou prestação de serviço público que não seja exclusiva (ou regime de privilégio) do Poder Público.

A Fazenda Nacional recorda, vez mais, que os precedentes estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal (*RE 220.906*, *ACO 765* e *ADPF 46*) não se afivelam à presente discussão, pois naqueles julgamentos cuidava-se de empresa pública em vez de sociedade de economia mista, bem como havia específica disposição legal estendendo o regime jurídico próprio da Fazenda Pública e o objeto social da “empresa pública” era serviço público de exclusiva atribuição da União Federal.

As ementas dos acórdãos dos citados precedentes espancam quaisquer dúvidas:

RE 220.906, Rel. Min. Maurício Corrêa, Plenário, J. 16.11.2000, DJ. 14.11.2002

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. IMPENHORABILIDADE DE SEUS BENS, RENDAS E SERVIÇOS. RECEPÇÃO DO ARTIGO 12 DO DECRETO-LEI Nº 509/69. EXECUÇÃO.OBSERVÂNCIA DO REGIME DE PRECATÓRIO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 100 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. À empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, pessoa jurídica equiparada à Fazenda Pública, é aplicável o privilégio da impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços. Recepção do artigo 12 do Decreto-lei nº 509/69 e não-incidência da restrição contida no artigo 173, § 1º, da Constituição Federal, que submete a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. 2. Empresa pública que não exerce atividade econômica e presta serviço público da competência da União Federal e por ela mantido. Execução. Observância ao regime de precatório, sob pena de vulneração do disposto no artigo 100 da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido.

ADPF 46, Red. Min. Eros Grau, Plenário, J. 5.8.2009, DJ. 26.2.2010

EMENTA: ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. EMPRESA PÚBLICA DE CORREIOS E TELEGRÁFOS. PRIVILÉGIO DE ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIAS. SERVIÇO POSTAL. CONTROVÉRSIA REFERENTE À LEI FEDERAL 6.538, DE 22 DE JUNHO DE 1978. ATO NORMATIVO QUE REGULA DIREITOS E OBRIGAÇÕES CONCERNENTES AO SERVIÇO POSTAL. PREVISÃO DE SANÇÕES NAS HIPÓTESES DE VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL. COMPATIBILIDADE COM O SISTEMA CONSTITUCIONAL VIGENTE. ALEGAÇÃO DE AFRONTA AO DISPOSTO NOS ARTIGOS 1º, INCISO IV; 5º, INCISO XIII, 170, CAPUT, INCISO IV E PARÁGRAFO ÚNICO, E 173 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. ARGÜIÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO CONFERIDA AO ARTIGO

42 DA LEI N. 6.538, QUE ESTABELECE SANÇÃO, SE CONFIGURADA A VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL DA UNIÃO. APLICAÇÃO ÀS ATIVIDADES POSTAIS DESCRITAS NO ARTIGO 9º, DA LEI.

1. O serviço postal — conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado — não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público. 2. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. Monopólio é de atividade econômica em sentido estrito, empreendida por agentes econômicos privados. A exclusividade da prestação dos serviços públicos é expressão de uma situação de privilégio. Monopólio e privilégio são distintos entre si; não se os deve confundir no âmbito da linguagem jurídica, qual ocorre no vocabulário vulgar. 3. A Constituição do Brasil confere à União, em caráter exclusivo, a exploração do serviço postal e o correio aéreo nacional [artigo 20, inciso X]. 4. O serviço postal é prestado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, empresa pública, entidade da Administração Indireta da União, criada pelo decreto-lei n. 509, de 10 de março de 1.969. 5. É imprescindível distinguirmos o regime de privilégio, que diz com a prestação dos serviços públicos, do regime de monopólio sob o qual, algumas vezes, a exploração de atividade econômica em sentido estrito é empreendida pelo Estado. 6. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos deve atuar em regime de exclusividade na prestação dos serviços que lhe incumbem em situação de privilégio, o privilégio postal. 7. Os regimes jurídicos sob os quais em regra são prestados os serviços públicos importam em que essa atividade seja desenvolvida sob privilégio, inclusive, em regra, o da exclusividade. 8. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente por maioria. O Tribunal deu interpretação conforme à Constituição ao artigo 42 da Lei n. 6.538 para restringir a sua aplicação às atividades postais descritas no artigo 9º desse ato normativo.

ACO 765, Red. Min. Menezes Direito, Plenário, J. 13.5.2009, DJ. 4.9.2009

EMENTA Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade recíproca prevista na norma supracitada. 2. Ação cível originária julgada procedente.

À luz desses referidos precedentes, entende a Fazenda Nacional, com o devido respeito e acatamento, que os requisitos para o tratamento privilegiado às “estatais” são os contidos nos fundamentos normativos das aludidas decisões do Tribunal:

1. Empresa Pública: capital integralmente público, sem distribuição de lucros para acionistas particulares;
2. Prestação de serviço público de competência exclusiva da União Federal ou do poder público;
3. Lei específica atribuindo à “estatal” o mesmo regime jurídico da Fazenda Pública; e
4. Lei específica regulando o sistema de precatório judiciário da “estatal”.

É o que tem a dizer a Fazenda Nacional como *amiga da Corte*.

O ALCANCE NORMATIVO DA DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO EM MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

PETIÇÃO DE AGRAVO REGIMENTAL RECLAMAÇÃO 7.778

A UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL), por seus Procuradores, vem apresentar, com as vênias de estilo, *AGRAVO REGIMENTAL* pelos fatos e fundamentos que passa a expor.

A decisão de Vossa Excelência, *concessa ênia*, merece reparos, uma vez que desconsiderou a *inexistência de coisa julgada* em relação às autoridades fazendárias reclamadas e, sobretudo, *em relação à reclamante*, de sorte que as mencionadas autoridades fazendárias *não descumpriram* decisão passada em julgado dessa Suprema Corte, seja porque não estavam vinculadas pelo *decisum*, *seja porque a reclamante não estava albergada pelo manto da coisa julgada*.

Com efeito, alega a reclamante o descumprimento da decisão, *passada em julgado*, emanada por essa colenda Corte nos autos do *Agravo de Instrumento n. 252.801*, que manteve a segurança concedida na *Apelação em Mandado de Segurança n. 96.02.06050-6*, inicialmente postulada no *Mandado de Segurança Coletivo n. 91.0047783-4*.

Indiscutivelmente houve trânsito em julgado da referida ação. Todavia, a *coisa julgada* não alcançou a reclamante.

Isso é facilmente perceptível, com a devida vênia.

O *writ* coletivo foi impetrado pela AFBC – Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-Cola em face do *Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro – Capital*.

Ou seja, somente os *associados* sujeitos à *atribuição normativa* do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro – DRF/RJ foram beneficiados pelo cogitado provimento judicial.

A reclamante, conquanto associada da AFBC, não poderia sofrer qualquer lesão ou ameaça a seu direito por parte da autoridade impetrada, uma vez que o seu domicílio fiscal não era – como não é – o Município do Rio de Janeiro.

Daí que o provimento judicial passado em julgado em face do DRF/RJ beneficiou unicamente os associados com domicílio fiscal carioca ou sob a *“jurisdição administrativo-tributária”* daquele Delegado.

A União Federal (Fazenda Nacional) não discute, neste agravo, o tema do cabimento ou descabimento de mandado de segurança coletivo em matéria tributária, nem o alcance territorial dos provimentos judiciais nos feitos coletivos, tampouco adentra o tema do eventual direito de creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos.

Nesta insurgência fazendária, recorda-se apenas o fato de que não poderia um provimento judicial destinado em face de *determinada* autoridade administrativa, situada em *determinado* Município, e dirigida para *específicos* contribuintes, ser estendida para *outras* autoridades administrativas, situadas em *outras* localidades, em favor de *outros* contribuintes, com a devida vênia.

Em síntese, a reclamante (Companhia de Bebidas Ipiranga) não poderia se beneficiar do resultado de mandado de segurança coletivo vocacionado a proteger as empresas associadas da AFBC domiciliadas fiscalmente no Rio de Janeiro.

Em verdade, à luz do texto constitucional e da jurisprudência pátria, o alcance *nacional* da pretensão judicial da AFBC deveria ter sido objeto de *ação* proposta, em face da *União Federal*, perante a seção judiciária federal do Distrito Federal, foro *“universal”*, nos termos do art. 109, § 2º, CF.

Outra medida processual cabível, com a devida vênia, seria o ajuizamento de mandados de segurança coletivos pela AFBC em face das autoridades tributárias competentes para os lançamentos tributários nos respectivos domicílios fiscais de suas associadas.

ênica permissa, não pode uma associada com domicílio fiscal em Ribeirão Preto – SP ser beneficiada por um provimento judicial emanado no seio de um mandado de segurança coletivo impetrado contra uma autoridade tributária localizada no Rio de Janeiro – RJ, que não tem qualquer *“jurisdição”* sobre os contribuintes fiscalmente domiciliados fora de sua área de atribuição administrativa.

No momento em que foi ajuizado *mandado de segurança coletivo* em face de *específica* autoridade administrativa, somente os contribuintes-administrados sujeitos à atuação dessa específica autoridade estariam albergados pelo provimento judicial requestado.

Nessa perspectiva, o Delegado da Receita Federal de domicílio da reclamante, situado no Município de Ribeirão Preto – SP, não poderia ser alcançado por decisão judicial, *em mandado de segurança coletivo impetrado em face do DRF/RJ*, que lhe obstasse o dever de constituir o crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Repita-se, à exaustão, o mandado de segurança coletivo impetrado em face do DRF/RJ vinculou apenas essa autoridade tributária e as associadas da AFBC que estejam sob a sua “jurisdição” administrativa, ou seja, aquelas que tenham o domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro.

O sistema jurídico nacional não deu ao mandado de segurança coletivo o elastério pretendido pela reclamante no sentido de vincular autoridade administrativa que não foi sequer objeto de impetração.

Com efeito, o mandado de segurança individual ou o plúrimo se volta contra específica autoridade administrativa em favor dos impetrantes que estejam dentro da órbita de competência da autoridade impetrada.

O mandado de segurança coletivo se volta contra específica autoridade administrativa em favor dos associados (beneficiários do provimento) que estejam dentro da órbita de competência da autoridade impetrada.

O aspecto coletivo do mandado de segurança não é destinado para a autoridade administrativa, mas para os beneficiários coletivos que estejam sob a “jurisdição” da autoridade impetrada, insista-se.

O coletivo não vincula a coletividade das autoridades administrativas, mas beneficia um grupo (coletividade) de administrados processualmente substituídos por uma determinada entidade ou associação contra específica autoridade estatal.

Esse é o sentido do comando constitucional, *concessa ênia*.

Essa perspectiva foi adequadamente vislumbrada pelo eminente Juiz LUIZ ANTONIO SOARES no voto que proferiu nos autos do Agravo de Instrumento n. 2004.02.01.013298-4 (fl. 595) ao dizer que:

Assim sendo, a eficácia da coisa julgada, embora erga omnes, fica restrita aos associados da impetrante domiciliados no âmbito da competência territorial do órgão prolator, consoante disposto no art. 16 da Lei n. 7.347/85, na redação da Lei n. 9.494/97, qual seja, este TRF – 2ª Região, e apenas no Estado do Rio de Janeiro.

Em síntese, hígdas as decisões judiciais e administrativas indevidamente atacadas na presente Reclamação, uma vez que nem o reclamante nem as autoridades reclamadas foram alcançados pelos efeitos da coisa julgada supostamente violada.

Ante o exposto, a União Federal (Fazenda Nacional) pede o conhecimento e o provimento do presente agravo com a conseqüente cassação da liminar concedida.

Para esse mister, a agravante pede a Vossa Excelência que lance mão do venerando juízo de retração. Se acaso Vossa Excelência julgar por bem não se retratar, a agravante pede a submissão de seu recurso à apreciação colegiada, rogando pelo seu provimento com a conseqüente cassação da liminar concedida.

RECURSO ADMINISTRATIVO HIERÁRQUICO

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 535.077

Constitucional. Tributário. Administrativo. Processual. Ato Administrativo Fiscal.

Art. 87, parágrafo único, I, CF. Arts. 19 e 20, Decreto-Lei 200/1967. Súmula 473/STF.

O Ministro de Estado da Fazenda pode instaurar procedimento administrativo, via representação, seja da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, seja do contribuinte, para apurar a suposta ilegalidade cometida em decisão emanada do Conselho de Contribuintes do MF.

Acórdão do STJ que determina a obstrução desse procedimento, sem que houvesse qualquer decisão do Ministro de Estado da Fazenda, sob o fundamento de carência de base jurídica, viola os citados dispositivos constitucionais e legais, além da própria Súmula vindicada.

OBJETO E OBJETIVO

Está submetida à apreciação de Vossas Excelências a seguinte indagação constitucional:

Tem o Ministro de Estado da Fazenda a competência para analisar a possibilidade de anulação de ato administrativo do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, em face de representação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, feita com espeque no art. 87, parágrafo único, I, CF; arts. 19 e 20 do Decreto-Lei 200/1967; e na Súmula 473/STF?

Com efeito, o presente memorial tem como objeto acórdão da Egrégia 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça que determinou ao Ministro de Estado da Fazenda que se abstenha de processar o “*recurso hierárquico*” contra decisão definitiva do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

O aludido acórdão tem ementa vazada nos seguintes termos:

ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES – DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.

I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II – O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidade. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio” (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

(Mandado de Segurança n. 8.810/DF; Relator Ministro Humberto Gomes de Barros; J. 13.08.2003; DJ. 06.10.2003).

Cuide-se que nas informações prestadas pelo senhor Ministro de Estado da Fazenda, além da legislação infraconstitucional pertinente, suscitou-se o disposto no art. 87, parágrafo único, I, CF, que concede aos Ministros de Estado a competência para exercer a *supervisão* dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua atribuição.

Também foi invocada a Súmula 473 desse Colendo Supremo Tribunal, que reconhece à administração pública o poder-dever de anular ou revogar os seus próprios atos, seja por ilegalidade, seja por motivos de conveniência ou oportunidade.

Nada obstante o colacionado acórdão recorrido, emanado do respeitável STJ, defenderá a Fazenda Nacional, com a devida vênia, que a resposta a essa dúvida constitucional deverá ser positiva.

Para a Fazenda Nacional, o Egrégio STJ, em sua vergastada decisão, desrespeitou, *ênia concessa*, o art. 87, parágrafo único, I, CF, ao *obstruir o processamento de Representação Administrativa*, indevidamente rotulada de “*Recurso Hierárquico*”, sob o fundamento de não ser lícito ao Ministro de Estado da Fazenda cassar decisão definitiva do Conselho de Contribuintes do MF.

Tenha-se que não se pretende discutir, nesta assentada judicial, o *mérito* do ato administrativo tributário, mas tão-somente a violação cometida pelo ínclito STJ, em sua combatida decisão, ao invocado art. 87, parágrafo único, I, CF.

Ou seja, segundo a Fazenda Nacional, o egrégio STJ não poderia, *permissa ênia*, determinar ao Ministro da Fazenda que se *abstivesse de processar a representação administrativa* da PGFN em face de acórdão (ato administrativo) do Conselho de Contribuintes do MF, por agredir ao multicitado art. 87, parágrafo único, I, CF, que *impõe* aos Ministros de Estado a *supervisão* sobre as suas *pastas* ministeriais.

II. A REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA

De efeito, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com espeque nos arts. 19 e 20 do Decreto-Lei 200/1967, submeteu, ao senhor Ministro de Estado da Fazenda, *Representação Administrativa*, indevidamente rotulada de “*Recurso Hierárquico*”, em face de acórdão emanado da Egrégia 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Os aludidos dispositivos do DL 200/67 têm a seguinte enunciação:

Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei.

A referida *Representação Administrativa* visava provocar o Titular da pasta fazendária acerca da possibilidade de Sua Excelência, dentro de sua competência legal e constitucional, apreciar as eventuais ilegalidades contidas no mencionado acórdão do Conselho de Contribuintes, segundo os apontamentos feitos pela PGFN.

Ante essa cogitada *Representação Administrativa*, em respeito ao devido processo legal, foi franqueada ao contribuinte (ora recorrido) o direito de se manifestar sobre as alegações fazendárias. O contribuinte exerceu oportuna e adequadamente essa prerrogativa processual.

Recorde-se que a simples *Representação* ofertada pela PGFN não é suficiente nem bastante para vincular ao Ministro de Estado da Fazenda em sua decisão no sentido de anular – ou não – o ato administrativo supostamente viciado.

Nada obstante, o contribuinte impetrou, perante o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, o presente mandado de segurança contra o ato do senhor Ministro de Estado da Fazenda que conheceu e determinou o processamento da referida *Representação Administrativa*, indevidamente rotulada de “*Recurso Hierárquico*”.

Visava o contribuinte (impetrante): *ver cumpridas as disposições constitucionais sobre legalidade e devido processo legal, por meio da obediência estrita à legalidade específica do Processo Administrativo Tributário Federal (PAF), que não contempla o referido “Recurso Hierárquico” como meio de revisão de decisão administrativa proferida por esse órgão colegiado.*

Como é cediço, o Egrégio STJ concedeu a segurança postulada pelo contribuinte (ora recorrido) e determinou a abstenção de atos que implicassem no processamento da indigitada *Representação Administrativa* (“*Recurso Hierárquico*”).

III. A IDONEIDADE DA COMBATIDA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

O contribuinte alicerça sua pretensão forte nos fundamentos de que o Processo Administrativo Fiscal – PAF não contempla a figura do “*Recurso Hierárquico*” ao Ministro de Estado da Fazenda das decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes.

Tampouco, alega o contribuinte, o art. 87, parágrafo único, I, CF, ao estabelecer a competência do Ministro de Estado para supervisionar os órgãos e entidades de sua pasta ministerial, autoriza ao Ministro da Fazenda a apreciação de “*Recurso Hierárquico*” que não estivesse previsto em lei específica.

Aduz o contribuinte que somente seria cabível a suscitada supervisão ministerial na hipótese de o acórdão do Conselho de Contribuintes contivesse ilegalidade formal.

O contribuinte evoca o princípio da legalidade (art. 5º, II, CF) para infirmar o suposto “*Recurso Hierárquico*”, demonstrando que a legislação regedora do PAF não alberga essa hipótese recursal e socorre-se no art. 11 da Lei 9.784/99 para dizer que a supervisão por meio de advocatória só deve ser exercida quando existir específica previsão legal.

Colaciona, o contribuinte, artigo da lavra do ilustre procurador da Fazenda Nacional ALDEMÁRIO ARAÚJO CASTRO, atual Corregedor-Geral da Advocacia-Geral da União, que, ao seu juízo, infirmaria a combatida *Representação Administrativa*, rotulada de “*Recurso Hierárquico*”, elencar as angustas hipóteses de cabimento de “*Recurso Administrativo*” para o Ministro da Fazenda das decisões dos Conselhos de Contribuintes.

O contribuinte reivindica a definitividade, no âmbito da administração pública, das decisões dos Conselhos de Contribuintes do MF e a inesgotabilidade das instâncias recursais administrativas, sob o fundamento de que seria cabível a interposição do competente “*Recurso Especial*” para a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O contribuinte reclama a impossibilidade de o Parecer PGFN-CAT 2.998/2002 reger situações anteriores, em homenagem ao princípio da anterioridade. É que, segundo o contribuinte, o aludido Parecer, que deu suporte à *Representação Administrativa* da PGFN ao Ministro da Fazenda foi posterior à decisão do Conselho de Contribuintes que se pretende “cassar”.

E, em derradeiro argumento, o contribuinte alega a intempestividade do “*Recurso Hierárquico*” fazendário, porquanto entre a data da intimação da PGFN e a protocolização da aludida peça administrativa, transcorreu um lapso temporal de quase 7 (sete) meses, quando o prazo para interposição de recursos no Conselho de Contribuintes é de no máximo 15 (quinze) dias.

Após todas essas considerações, segundo o contribuinte, é de se concluir que o ato administrativo de natureza decisória, proferido em última instância administrativa, conforme previsão em lei específica, não poderia ser posteriormente revisado ou revogado por autoridade hierarquicamente superior, sem ferir direito líquido e certo do contribuinte.

Com o devido respeito e consideração, segundo a Fazenda Nacional inexistente qualquer dispositivo legal ou constitucional que impeça ao Ministro de Estado da Fazenda, mediante *Representação* da PGFN (ou mesmo do particular/contribuinte), de apreciar a possibilidade de anular ou revogar decisão do Conselho de Contribuintes.

Tanto o particular/contribuinte, quanto a PGFN, podem requerer ao Ministro de Estado da Fazenda que, com esteio no art. 87, parágrafo único, I, CF, e arts. 19 e 20, DL 200/1967, e Súmula 473/STF, que dê o devido encaminhamento administrativo a pleitos dessa natureza.

Não se cuida de nova e inexistente hipótese recursal, mas de categoria contida no direito maior assegurado no texto constitucional de se peticionar ao Poder Público, no caso o Ministro de Estado, em defesa de direitos ou de supostas ilegalidades.

Ora, o Conselho de Contribuintes é órgão pertencente à estrutura administrativa do Ministério da Fazenda e, por consequência, está dentro da órbita de supervisão cometida ao Titular dessa pasta ministerial.

Toda a argumentação esgrimida pelo contribuinte parte de fundamentação equivocada: a ilegalidade do recurso hierárquico. Não se trata de ilegalidade de recurso hierárquico, mas da competência constitucional de supervisão ministerial exercida mediante *representação administrativa*.

Reitere-se, não há qualquer obstáculo legal ou constitucional que não permita ao Ministro da Fazenda, respeitado o devido processo legal, oportunizando-se o contraditório e a ampla defesa, dentro do prazo de (5) cinco anos, que aprecie *petição administrativa* que requeira a decretação de nulidade ou a revogação de decisão (ato administrativo) emanada do Conselho de Contribuintes.

Com a devida vênia, foi precipitada a impetração do presente *writ* e inadequada a concessão de sua segurança.

Com efeito, não há qualquer indício que o senhor Ministro da Fazenda acolha a *Representação* da PGFN. Sua Excelência poderia indeferi-la e determinar o seu arquivamento, prevalecendo indene, no âmbito administrativo, a guerreada decisão do Conselho de Contribuintes.

Outrossim, ainda que Sua Excelência desse provimento à *Representação* da Fazenda Nacional, não estariam oclusas as portas administrativas, nem as vias judiciais, se assim entendesse o contribuinte.

Em suma, o Egrégio STJ ao conceder a segurança postulada pelo contribuinte, sem que houvesse o ato concreto, nem mesmo sua ameaça, mas tão somente o *processamento administrativo* da *Representação* da PGFN, vilipendiou, com a devida vênia, o art. 87, parágrafo único, I, CF, pois sequer permitiu ao senhor Ministro de Estado que exercesse a sua indispensável supervisão na condução dos atos e negócios relacionados à sua pasta ministerial.

É disso, e tão-somente disso que se cuida na presente controvérsia: poderia o STJ estancar o processo administrativo que conduziria a apreciação, pelo Ministro da Fazenda, acerca da validade de decisão emanada do Conselho de Contribuintes do MF? Essa decisão judicial não violou o sempre invocado art. 87, parágrafo único, I, CF?

Com todo o respeito às visões dissidentes, a Fazenda Nacional insiste na competência do Ministro de Estado da Fazenda em apreciar, mediante representação, a validade das decisões administrativas emanadas do Conselho de Contribuintes do MF.

Daí que, segundo a Fazenda Nacional, o acórdão recorrido, ao *estancar o processo administrativo*, antes de qualquer decisão do Ministro de Estado, violou o indigitado art. 87, parágrafo único, I, CF, bem como os arts. 19 e 20 do DL 200/1967, e a Súmula 473/STF.

IV. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional postula pelo conhecimento e provimento de seu recurso extraordinário, de modo a permitir ao senhor Ministro de Estado da Fazenda que dê prosseguimento ao processo administrativo de apreciação de eventual necessidade de anulação ou revogação de decisão emanada do Conselho de Contribuintes do MF.

A SOBERANIA DAS DECISÕES CONSTITUCIONAIS DO STF E A SUA APLICAÇÃO IMEDIATA NOS PROCESSOS JUDICIAIS

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 363.777

Constitucional. Tributário. Processo Civil. IPI. Creditamento. Insumos. Isentos. Não-tributados. Alíquota-zero. Agravo Regimental. Cabimento. Supremacia das Decisões Constitucionais. Supremo Tribunal Federal. “Novo” Entendimento. Reversão de Jurisprudência. Aplicação Imediata. Casos Sobrestados. Precedentes.

1. A jurisprudência do STF quanto ao tema IPI – creditamento – insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero não estava pacificada, como restou assentado nos RREE ns. 353.657 e 370.682.
2. A jurisprudência assentada pode ser afastada e aplicada a nova jurisprudência aos casos sobrestados (arts. 101 e 103, RISTF). Precedentes. FINSOCIAL e Depósito Prévio Recursos Administrativos. RREE 163.878 e 198.604. AgRg no AI 580.685. AI 398.933.
3. Aplica-se aos feitos sobrestados o “novo” e pacificado entendimento do STF. IPI. Creditamento. Não-tributados. Alíquota-zero. “Reversão” de Jurisprudência. RREE ns. 353.657 e 370.682.
4. A correção monetária dos créditos escriturais do IPI está contida no princípio da reserva legal. Inexiste ofensa aos princípios da não-cumulatividade e da isonomia. Precedentes. RE n. 495.789.

Memorial pelo conhecimento e provimento do Agravo.

I. O OBJETIVO DESTES MEMORIAL ANALÍTICO

O *objetivo específico* deste Memorial Analítico é rebater, indiscriminadamente, os argumentos deduzidos no Memorial e no Parecer ofertados pelas agravadas, juntados por linha nos autos do referido recurso, e demonstrar o pleno cabimento da pretensão da Fazenda Nacional.

Em peças lavradas por ilustres juristas cujos nomes dispensam quaisquer apresentações (Cândido Rangel Dinamarco, Ives Gandra Martins e José Francisco Rezek), as agravadas pretendem, *desesperadamente*, convencer os senhores Ministros do STF do descabimento do agravo regimental manejado pela Fazenda, bem como da impossibilidade jurídica da pretensão fazendária.

Não assiste razão às agravadas, nem merecem o respaldo dessa Colenda Corte os argumentos articulados, nada obstante a nomeada dos seus patrocinadores e os valores econômicos estratosféricos empolgados nessa controvérsia.

II. A PRETENSÃO E OS ARGUMENTOS DAS AGRAVADAS

A todo custo pretendem as agravadas convencer a Corte da inadequação do agravo regimental fazendário para modificar o conteúdo de decisão monocrática estribada no art. 557, do Código de Processo Civil.

Com todo o respeito e consideração que merecem os defensores dessa tese, basta descer os olhos nos subseqüentes parágrafos do mesmo artigo para perceber o *erro processual*, com a devida vênia, desse entendimento, senão vejamos:

Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior.

§ 1º - A. Se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior, o relator poderá dar provimento ao recurso.

§ 1º. Da decisão caberá agravo, no prazo de 5 (cinco) dias, ao órgão competente para o julgamento do recurso, e, se não houver retratação, o relator apresentará o processo em mesa, proferindo voto; provido o agravo, o recurso terá seguimento.

Nada obstante o aludido entendimento equivocado das agravadas, *venia permissa*, os argumentos deduzidos são muito bem articulados, como soe acontecer em praticamente todas as peças oferecidas pelas agravadas e por seus eminentes patrocinadores.

De efeito, segundo as agravadas, o agravo regimental da Fazenda Nacional limitou-se a entender mal aplicado o artigo 557 do CPC para rejeitar o recurso extraordinário apenas e tão somente quanto a insumos não tributados, sob o argumento principal da indefinição jurisprudencial do STF quanto ao tema.

Entendem as agravadas que houve reconhecimento expresso por parte da agravante do acerto da decisão em relação a insumos isentos e tributados a alíquota zero. Daí porque, alegam as agravadas, houve preclusão no tocante a esses dois temas (isentos e alíquota zero) e reconhecimento da existência de respectiva jurisprudência dominante, autorizadora da aplicação do referido art. 557 do CPC.

Aduzem que à época da prolação da decisão monocrática nos autos do RE n. 363.777, objeto do presente agravo, a jurisprudência acerca do tema (*IPI – Creditamento – Insumos Isentos – Não-tributados – Tributados à Alíquota Zero*) era dominante no seio do STF, por força dos *RREE ns. 212.484, 350.446 e 353.668*.

Informam que, a despeito da insurgência da Fazenda Nacional, a jurisprudência era dominante quanto ao tema objeto desse recurso e, por consequência, houve adequada aplicação do art. 557, CPC.

Defendem que somente foi devolvida ao conhecimento da Turma os fundamentos da decisão agravada e que houve, nessa linha, o trânsito em julgado dos capítulos decisórios não impugnados, mormente os relacionados aos insumos isentos ou tributados à alíquota zero.

Pugnam pela aplicação da Súmula n. 283 do STF porquanto na impugnação ao capítulo relativo à correção monetária, a Fazenda Nacional atacou apenas um dos fundamentos, deixando idene o outro (princípio da isonomia), suficiente e bastante para não conhecer do recurso fazendário.

Recordam que o TRF 4 decidiu para a situação concreta que a alíquota aplicável é a da operação subsequente. E, com todas as forças doutrinárias, pedem que não apliquem a “nova” jurisprudência que se esboça a respeito do creditamento de IPI.

III. OS PRECEDENTES CITADOS: RREE 212.484, 350.446 E 353.668

O “leading case” do tema IPI – Creditamento foi o *RE n. 212.484 – “caso Coca-Cola”* (redator para acórdão Ministro Nelson Jobim, J. 05.03.1998; DJ de 27.11.1998), cuja ementa está vazada nos termos subsequentes:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTES SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA.

Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. – Negritei.

Recurso não conhecido.

Tenha-se que nesse aludido RE cuidava-se apenas e tão-somente da hipótese de *insumos isentos* que albergava o direito do contribuinte do IPI ao creditamento do valor do tributo incidente. Nesse “leading case” não se cuidou de insumos não-tributados nem os tributados à alíquota-zero.

Nada obstante, decisões monocráticas dos Ministros do STF passaram a ser proferidas invocando o referido precedente, inclusive empolgando as hipóteses de não-tributados ou tributados à alíquota-zero, além dos insumos isentos.

A Fazenda Nacional insurgiu-se contra essa “jurisprudência dominante”, porquanto calcada em precedente inaplicável. Ou seja, o RE 212.484 surpreendeu apenas a questão dos insumos isentos. Não cuidou das outras duas situações: insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero.

Por isso que a Fazenda Nacional aviou dezenas de embargos declaratórios ou de agravos regimentais, como o presente caso: *a jurisprudência só era dominante em sede de insumos isentos; em relação aos insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero não havia jurisprudência pacífica e dominante no STF*.

Nada obstante, em sessão plenária de 12.12.2002, o STF iniciou o julgamento dos *RREE ns. 350.446 e 353.668* (relator originário Ministro Nelson Jobim, DJs de 06.06.2003 e 13.06.2003), acórdãos ementados do seguinte modo e com o mesmo conteúdo:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade.

A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito.

Recurso não conhecido.

Em face da referida decisão, a Fazenda Nacional opôs os competentes embargos declaratórios, em cada um dos respectivos recursos extraordinários, cujos acórdãos, redigidos pelo Ministro Marco Aurélio (julgados em 15.02.2007; DJs de 30.03.2007 e de 20.04.2007, respectivamente), têm a mesma subsequente ementa:

EMENTA: EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Os embargos declaratórios não são meio para chegar-se à revisão de acórdão proferido. Pressupõem haver, no ato impugnado, omissão, contradição ou obscuridade.

Embargos rejeitados.

Nada obstante, a Fazenda Nacional manejou novos embargos declaratórios ante os aludidos entendimentos. Até o presente não houve manifestação da Corte quanto a esses novos embargos. Portanto, os *RREE 350.446 e 353.668* não transitaram em julgado, nem constituíram jurisprudência dominante *pacificada e assentada* no seio do STF, como insinuam as agravadas.

IV. A PACIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA: RREE 353.657 E 370.682

A prova cabal e irrefutável da inexistência de jurisprudência dominante e pacificada no STF em relação aos insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero, diversamente do que sucedido com os insumos isentos, deu-se com os julgamentos dos *RREE 353.657 e 370.682*.

Em 05.02.2003, o Ministro Maurício Corrêa, nos autos do *RE 353.657*, prolatou decisão monocrática negando seguimento ao mencionado, com esteio no art. 557 do CPC, haja vista a suposta jurisprudência “dominante e pacífica” da Corte.

A Fazenda Nacional aviou o competente agravo regimental. Em 21.05.2003, o relator, Ministro Maurício Corrêa, usou do sobranceiro juízo de retratação e determinou o sobrestamento do feito até a conclusão do julgamento do aludido *RE 370.682*.

Em 10.04.2003, teve início o julgamento do mencionado *RE 370.682* (Relator Ministro Ilmar Galvão), cuja conclusão se deu em 15.02.2007, julgado, definitivamente, *no que tange à ausência de direito do contribuinte do IPI nas hipóteses de insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero*, em conjunto com o *RE 353.657*.

O *Informativo de Jurisprudência n. 456 do STF* assim noticiou o julgamento desses aludidos recursos extraordinários, que tiveram um longo caminho até a solução definitiva formulada pelo Plenário da Corte:

O Tribunal retomou julgamento conjunto de dois recursos extraordinários interpostos pela União contra acórdãos do TRF da 4ª Região que reconheceram o direito do contribuinte do IPI de creditar-se do valor do tributo na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação — v. Informativos 304, 361, 374 e 420.

Por maioria, deu-se provimento aos recursos, por se entender que a admissão do creditamento implica ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF. Asseverou-se que a não-cumulatividade pressupõe, salvo

previsão contrária da própria Constituição Federal, tributo devido e recolhido anteriormente e que, na hipótese de não-tributação ou de alíquota zero, não existe parâmetro normativo para se definir a quantia a ser compensada. Ressaltou-se que tomar de empréstimo a alíquota final relativa a operação diversa resultaria em ato de criação normativa para o qual o Judiciário não tem competência. Aduziu-se que o reconhecimento desse creditamento ocasionaria inversão de valores com alteração das relações jurídicas tributárias, dada a natureza seletiva do tributo em questão, visto que o produto final mais supérfluo proporcionaria uma compensação maior, sendo este ônus indevidamente suportado pelo Estado. Além disso, importaria em extensão de benefício a operação diversa daquela a que o mesmo está vinculado e, ainda, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas.

Por fim, esclareceu-se que a Lei 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação e sim naquela em que as operações anteriores foram tributadas, mas a final não o foi, evitando-se, com isso, tornar inócuo o benefício fiscal.

Ficaram vencidos, em ambos os recursos, os Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhes negavam provimento. O Min. Sepúlveda Pertence ressaltou a extensão, que alguns votos fizeram, da mesma equação jurídica à hipótese de não incidência do IPI.

Em seguida, suscitada questão de ordem pelo Min. Ricardo Lewandowski no sentido de dar efeitos prospectivos à decisão, o julgamento foi suspenso para aguardar os votos da Min. Ellen Gracie, presidente, e do Min. Eros Grau.

RE 353657/PR, rel. Min. Marco Aurélio e RE 370682/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, 15.2.2007. (RE-353657) (RE-370682)

Estava àquela altura – como está – definitivamente pacificada a jurisprudência do STF em relação ao creditamento de IPI nas hipóteses de insumos *isentos* (RE 212.484), *não-tributados ou tributados à alíquota-zero* (RREE 353.657 e 370.682). Restava apenas apreciar a questão de ordem suscitada pelo Ministro Ricardo Lewandowski quanto à possibilidade da aplicação de efeitos prospectivos nos aludidos recursos extraordinários.

O julgamento dessa questão específica (modulação dos efeitos) encerrou-se em 25.06.2007. Abaixo o extrato processual colhido diretamente da página virtual desse Colendo Tribunal, em relação aos casos paradigmáticos (RREE 353.657 e 370.682) e, em particular, à aplicação dos efeitos prospectivos:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que lhe negavam provimento.

Na seqüência do julgamento, o Tribunal conheceu da questão de ordem suscitada pelo Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente a decisão, dando-lhe efeito prospectivo.

Decidiu o Tribunal, por maioria, em caráter excepcional, vencido o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Falaram, pela recorrida, o Professor Luís Roberto Barroso e, pela recorrente, União, a Procuradora da Fazenda Nacional, Dra. Luciana Moreira Gomes.

No mérito, o Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Ricardo Lewandowski, rejeitou a questão de ordem. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.06.2007.

Os Informativos de Jurisprudência ns. 363 e 373 do STF noticiaram, com precisão, o entendimento da Corte quanto a esse tema: efeitos prospectivos. Pede-se licença para lhes transcrever.

Informativo 463:

O Tribunal retomou julgamento conjunto de dois recursos extraordinários interpostos pela União contra acórdãos do TRF da 4ª Região que reconheceram o direito do contribuinte do IPI de creditar-se do valor do tributo na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação — v. Informativos 304, 361, 374, 420 e 456.

O Min. Ricardo Lewandowski que, na assentada anterior, tendo em conta a alteração, pela maioria de um voto apenas, na jurisprudência até agora assentada pela Corte sobre o direito ao crédito de IPI decorrente da aquisição de matéria-prima cuja entrada é isenta, não tributada ou sobre a qual incide alíquota zero, havia suscitado questão de ordem no sentido de se conceder efeitos prospectivos à decisão, concluiu, na primeira parte de seu voto acerca dessa questão, pela possibilidade de modulação dos efeitos nos processos de natureza subjetiva.

Salientou, inicialmente, que a necessidade de preservar-se a estabilidade de relações jurídicas preexistentes levou o legislador pátrio a permitir que o

STF regulasse, ao seu prudente arbítrio, e tendo como balizas os conceitos indeterminados de segurança jurídica ou excepcional interesse social, os efeitos das decisões proferidas nas ADI, nas ADC, e nas ADPF (Lei 9.868/99, art 27; Lei 9.882/99, art. 11).

Asseverou que o efeito pro futuro, previsto nessas leis, encontra fundamento no princípio da razoabilidade, já que visa tanto reduzir o impacto das decisões do STF sobre as relações jurídicas já consolidadas quanto evitar a ocorrência de um vácuo legislativo, em tese, mais gravoso para o ordenamento legal do que a subsistência temporária da norma declarada inconstitucional.

Considerou, por outro lado, que essas normas, na medida em que simplesmente autorizam o STF a restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, sem qualquer outra limitação expressa, a rigor não excluem a modulação da própria eficácia subjetiva da decisão, permitindo que se circunscreva o seu alcance, em geral erga omnes, a um universo determinado de pessoas, bem como não afastam a possibilidade de desconsiderar-se o efeito repristinatório da decisão de inconstitucionalidade sobre o ato revogado.

Aduziu que, não obstante esse poder conferido ao STF de regular os efeitos das decisões proferidas no bojo de ações de natureza objetiva não se encontre previsto em nenhum dispositivo do texto constitucional, por força do art. 102, caput, da CF, o STF exerce o papel de “guarda da Constituição”, múnus de matiz político, cujo exercício admite considerável margem de discricionariedade exatamente para que ele possa dar efetividade ao princípio da supremacia constitucional.

Ressaltou que o STF, ao proceder, em casos excepcionais, à modulação dos efeitos de suas decisões, por motivos de segurança jurídica ou de relevante interesse social, realiza a ponderação de valores e de princípios abrigados na própria Constituição.

Tendo isso em conta, o Min. Ricardo Lewandowski afirmou que os fundamentos, que autorizam a modulação dos efeitos das decisões prolatadas nos processos de índole objetiva, se aplicam, mutatis mutandis, aos processos de índole subjetiva. No ponto, citando jurisprudência da Corte nesse sentido (RE 197917/SP, DJU de 7.5.2004), assentou que, embora se esteja tratando, no caso, de processos subjetivos, quando a matéria é afetada o Plenário, a decisão resultante, na prática, surtirá efeitos erga omnes.

Registrou, por fim, o fato de que, em duas ocasiões anteriores, o Plenário manifestara-se favoravelmente, por maioria, ao creditamento do IPI nas operações de que tratam os recursos sob exame, tendo sido tomadas, com base nessas decisões, várias outras, no STF, no STJ e nos Tribunais Regionais Federais.

Após, o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista do Min. Marco Aurélio. RE 370682/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, 18.4.2007. (RE-370682)

Informativo 473:

O Tribunal concluiu julgamento de questão de ordem suscitada pelo Min. Ricardo Lewandowski em dois recursos extraordinários interpostos pela União contra acórdãos do TRF da 4ª Região que reconheceram o direito do contribuinte do IPI de creditar-se do valor do tributo na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação — v. Informativos 304, 361, 374, 420, 456 e 463.

Inicialmente, o Tribunal conheceu da questão de ordem, no sentido de examinar a possibilidade de modular temporalmente as decisões que proveram os recursos, dando-lhes efeito prospectivo.

Decidiu, também, por maioria, em caráter excepcional, renovar a oportunidade de sustentação oral, relativamente à questão nova. Vencido, neste ponto, o Min. Joaquim Barbosa que, por não haver previsão regimental para tanto, a indeferia. No mérito, o Tribunal, por maioria, rejeitou a questão de ordem, mantendo a eficácia das decisões tal como proferidas.

Asseverou-se, em relação ao RE 353657/PR, a inadequação da questão de ordem, tendo em conta que, ante o julgamento do recurso extraordinário, restara indeferido o mandado de segurança, cujo pedido se limitara ao período de janeiro de 1996 a agosto 1998.

Assim, a modulação implicaria indevido ganho de causa ao contribuinte, considerado o período transcorrido até 15 de fevereiro de 2007, data do provimento do recurso da União, e eficácia do pronunciamento a partir de então.

Quanto ao RE 370682/SC, entendeu-se que a situação concreta não seria favorável à observância, por analogia, do disposto no art. 27 da Lei 9.868/99, haja vista que, além de sua aplicação reclamar a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o que não ocorrera na espécie, a fixação de um termo inicial de vigência do entendimento do Plenário resultaria em mitigação da Constituição Federal e injustiça, porquanto os contribuintes que ingressaram em juízo obteriam o direito ao crédito retroativamente aos 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação, enquanto que os que assim não procederam restariam prejudicados, considerada a incidência dos institutos da prescrição e da decadência.

Aduziu-se, ademais, no que tange à segurança jurídica, que o tema sobre o creditamento não chegara a ser pacificado no Tribunal, porquanto os acórdãos nos quais fora reconhecido o direito ao crédito ainda não teriam transitado em julgado, e que, nos casos em que o Plenário fixara como termo inicial da eficácia a data do julgamento, fora proclamada a inconstitucionalidade do diploma legal em causa.

Afirmou-se que a segurança jurídica estaria na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizados, dando-se primazia à Constituição Federal e exercendo o Supremo o papel de preservar esta e os princípios que a ela são ínsitos, como o da razoabilidade e do terceiro excluído.

Os Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence, afirmando se tratar de virada jurisprudencial e não de aplicação do art. 27 da Lei 9.868/99, admitiram a possibilidade teórica de se conferir prospectividade a decisões plenárias quando configurada a revisão substancial da jurisprudência, mediante decisão transitada em julgado, o que, entretanto, verificaram não ter se dado na hipótese. Vencido o Min. Ricardo Lewandowski que conferia efeitos ex nunc às decisões proferidas nos recursos em exame.

RE 353657/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 25.6.2007. (RE-353657)
RE 370682/SC, rel. Min. Ilmar Galvão, 25.6.2007. (RE-370682)

Assim, o STF rechaçou de modo insofismável a tese de que a “nova” jurisprudência da Corte, em sede de creditamento de IPI nas hipóteses de insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero, estabelecida e pacificada definitivamente nos *RREE ns. 353.657 e 370.682*, somente seria aplicável às novas demandas ou com efeitos prospectivos ou *ex nunc*.

Induvidosamente, a pretensão das agravadas no sentido do não cabimento do presente agravo regimental fazendário *é na linha do que foi prontamente repelido pelo STF, o qual teve como principal fundamento a inexistência de jurisprudência dominante e pacificada* quanto ao tema sob exame: insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero e o creditamento de IPI.

V. O CABIMENTO DO REGIMENTAL QUANTO AO CREDITAMENTO

As agravadas defendem o descabimento do agravo regimental fazendário. *Concessa venia*, carece de suporte jurídico essa pretensão das agravadas.

Em 19.12.2002, ainda no calor dos julgamentos dos *RREE ns. 350.446 e 357.668* ocorridos em 12.12.2002 (vide item 19 e subseqüentes deste Memorial), o Ministro Sydney Sanches, relator originário deste feito RE 363.777, prolatou decisão negando seguimento ao referido RE fazendário, fundando-se nos recordados precedentes dos *RREE 212.484, 350.446 e 357.668*, entendendo de modo equivocado, *data venia*, estar pacificada a questão do IPI creditamento insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero.

A Fazenda Nacional aviou o competente agravo regimental, que ora está sob exame. Em 25.02.2003, a Egrégia Primeira Turma do STF iniciou a apreciação do regimental fazendário. Após o voto do Ministro

Sydney Sanches, relator, mantendo o seu entendimento, pediu vista para melhor exame o Ministro Ilmar Galvão.

Em despacho de 06.05.2003, o Ministro Ilmar Galvão determinou o sobrestamento do feito, em face do julgamento dos *RREE ns. 353.657 e 370.682*, cujo julgamento teve início em 10.04.2003, recorde-se. E, repita-se, finalizado quanto à questão tributária em 15.02.2007 (vide item 25 deste Memorial).

Somente a partir de 15.02.2007 pode-se falar em jurisprudência dominante e pacífica quanto ao creditamento de IPI nas hipóteses de insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero. Em 25.06.2007 o STF espancou definitiva e irremediavelmente a tese de efeitos prospectivos quanto a esse referido tema, por dez votos a um. Ou seja, o soberano Plenário entendeu aplicável a todos os processos em curso o entendimento consagrado nos *RREE ns. 353.657 e 370.682*.

Pois bem, em sua peça de recurso regimental, a Fazenda Nacional atacou, inicialmente, os precedentes usados pelo Ministro Sydney Sanches para fundamentar a sua decisão, no caso os *RREE 212.484, 350.446 e 353.668*, porquanto inservíveis no concernente ao tema dos *não-tributados*.

O regimental fazendário também atacou (vide o item 20 do agravo regimental fazendário) o entendimento relativo à *alíquota zero*, a despeito dos recentes – à época – julgamentos do STF nos *RREE ns. 350.446 e 353.668*, fundamentando a necessidade de apreciação de todas as demais questões merecedoras de análise e que certamente modificariam – como de fato modificaram – a jurisprudência, que ainda não era pacífica e, conseqüentemente, nem dominante, do Colendo Supremo Tribunal Federal.

A Fazenda Nacional quedou-se vencida apenas no concernente ao direito do contribuinte do IPI creditar-se na hipótese de insumos isentos. Quanto aos insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero, a Fazenda Nacional sempre acreditou no acerto de suas teses, que restaram finalmente vencedoras nos aludidos *RREE ns. 353.657 e 370.682*.

É, portanto, no mínimo falacioso, com a devida vênia, o argumento de que a Fazenda Nacional deixou transitar em julgado a questão da alíquota-zero. *A Fazenda, desde o RE 212.484 (insumos isentos), nunca desistiu dos não-tributados nem dos tributados à alíquota-zero.*

Por essa razão, seja porque o tema (*creditamento do IPI – insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero*) não era, à época da decisão agravada, objeto de jurisprudência dominante e pacificada, seja porque foi objeto de impugnação regimental suficiente e bastante para a nova apreciação colegiada do aludido tema, inspira-se o provimento do regimental fazendário, para que seja finalmente aplicada a jurisprudência pacífica e dominante estabelecida a partir dos *RREE ns. 353.657 e 370.682*, repita-se, segundo o soberano pronunciamento do STF.

Esclareça-se, de uma vez por todas, que o Plenário entendeu que não se cuidava de uma “virada” jurisprudencial, mas tão-somente de uma “reversão” de precedentes. Por isso, reitere-se, espicaçou a tentativa de modulação dos efeitos desse novo e pacífico entendimento.

VI. O REGIMENTAL QUANTO À CORREÇÃO MONETÁRIA.

Igual destino se reserva ao tema da *correção monetária dos créditos escriturais do IPI*. Com efeito, a veneranda decisão agravada se fiou no entendimento de que o acórdão recorrido enfrentou o tema sob o enfoque infraconstitucional, insuscetível, segundo seu entendimento, de conhecimento e apreciação do RE fazendário.

O regimental fazendário impugnou esse capítulo decisório e recordou as razões do apelo extremo aviado pela Fazenda Nacional que enfrentou a questão à luz jurisprudência do STF quanto ao tema correção monetária dos créditos escriturais tributários, mormente os *AI n. 181.138* (Relator Ministro Moreira Alves), *RE n. 205.453* (Relator Ministro Maurício Corrêa) e o *RE n. 195.643* (Relator Ministro Ilmar Galvão).

Nesse contexto, *descabido, data venia, o pleito das agravadas da incidência da Súmula 283 do STF*, sob o argumento de que não foi atacado o princípio da isonomia, mas tão-somente o princípio da não-cumulatividade.

Com todo o respeito, basta um singelo passar de olhos nos entretrechos dos aludidos recursos apreciados pelo STF que se verá que tanto o princípio da não-cumulatividade quanto o da isonomia foram ventilados para analisar o referido tema da correção monetária dos créditos escriturais tributários.

Assim, falece razão às agravadas o desejo de aplicação da mencionada Súmula 283 do STF, pois, repita-se, na petição de RE fazendário, a jurisprudência recordada especificamente quanto a esse tema (correção monetária dos créditos escriturais tributários) surpreendeu tanto o princípio da isonomia quanto o da não-cumulatividade.

Há, inclusive, quanto a esse específico tema, recente decisão do Ministro Eros Grau que se alinha a esse pacificado e dominante entendimento:

RE n. 495.789, Relator Ministro Eros Grau (DJ 21.11.2006):

DECISÃO: O TRF da 4ª Região entendeu que “[...] em que pese a falta de norma específica, impõe-se o reconhecimento do direito da autora de atualizar o crédito do IPI a que faz jus, desde o momento em

que é contabilizado na sua escrita fiscal, até o seu efetivo aproveitamento ou ressarcimento, por aplicação analógica das Súmulas ns. 46 do ex-TFR e 126 do STJ” [fl. 84].

2. A recorrente sustenta que o provimento judicial violou o disposto no artigo 153, § 3º, II, da Constituição do Brasil.

3. O Supremo firmou o seguinte entendimento, ao julgar o RE n. 476.316, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.04.06: “Trata-se de recurso extraordinário fundado no art. 102, III, “a”, da Constituição Federal, contra acórdão que decidiu pela possibilidade de incidência de correção monetária sobre créditos escriturais de IPI, desde o efetivo pagamento, nos termos da Súmula no 162 do Superior Tribunal de Justiça. Alega-se violação ao artigo 153, § 3º, II, da Carta Magna. Sustenta-se que não há previsão legal ou constitucional para a correção monetária dos créditos escriturais de IPI (fl. 215). Esta Corte firmou entendimento segundo o qual a correção monetária para efeito de atualização fiscal depende de lei que a preveja, não podendo o Poder Judiciário substituir-se ao legislador. Nesse sentido, o AgRRE 283.411, 1ª T., Rel. Ellen Gracie, DJ 26.04.02; e o AgRRE 308.114, 2ª T., Rel. Maurício Corrêa, DJ 03.05.02, assim ementados respectivamente: ‘EMENTA: Recurso Extraordinário. Correção monetária dos créditos escriturais do ICMS. Decisões reiteradas do Supremo Tribunal Federal no julgamento de causas do Estado de São Paulo, no sentido de não haver ofensa aos princípios da não-cumulatividade e da isonomia no fato da legislação estadual não autorizá-la. Orientação que vale para outros Estados, inclusive para o Paraná, que só veio a permitir a correção com o Decreto estadual 3.001/94. Tendo sido postulada a correção monetária para créditos de janeiro a junho de 1.990, não merece acolhimento a pretensão da agravante. Agravo regimental desprovido.’ ‘EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. LEGISLAÇÃO DO ESTADO DO PARANÁ. CREDITAMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO FISCAL. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E AO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPROCEDÊNCIA. Correção monetária de créditos fiscais eventualmente verificados e comprovados. Direito que, por não estar previsto na legislação estadual, não pode ser deferido pelo Judiciário sob pena de substituir-se o legislador em matéria de sua estrita competência. Agravo regimental não provido.’ Ressalte-se que embora os precedentes citados sejam referentes à correção monetária de créditos escriturais do ICMS, também se aplicam aos créditos escriturais do IPI. Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC) para declarar a inexistência de correção monetária sobre os créditos escriturais de IPI” [grifei]. Dou provimento ao recurso com fundamento no disposto no artigo 557, § 1º-A, do CPC, e determino a inversão dos ônus da sucumbência.

Nessa toada, também merece ser conhecido e provido o regimental fazendário no concernente à correção monetária dos créditos do IPI, visto que no seu RE pediu-se a aplicação da jurisprudência pacífica da Corte quanto ao tema e que o enfrentara sob o ângulo dos fundamentos invocados pelas agravadas: isonomia e não-cumulatividade.

VII. A JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA NO CASO EM JULGAMENTO

Em derradeiro suspiro, as agravadas insistem na postulação de que a jurisprudência pacificada e dominante a partir dos *RREE ns. 353.657 e 370.682* não se aplica ao presente feito, em linha em tudo similar à tese rechaçada pelo Colendo STF no julgamento da questão de ordem relativa aos efeitos prospectivos.

Sustentam as agravadas que o regimental fazendário tem de ser apreciado à luz da jurisprudência “dominante” (sic) da época. E que o agravo regimental do § 1º do art. 557, CPC, tem como finalidade, apenas, atacar a eventual má aplicação do art. 557, CPC, no tocante aos fundamentos da decisão monocrática. Ou seja, o regimental visa aferir se a jurisprudência coeva era dominante ou não, segundo as agravadas.

Em princípio, a tese das agravadas encontra eco na jurisprudência da Corte e, em aparente paradoxo, na linha de atuação da Fazenda Nacional.

Aparente paradoxo porque a Fazenda Nacional, como restou sobejamente demonstrado neste Memorial, nunca deixou que a questão dos insumos não-tributados ou tributados à alíquota-zero se tornasse jurisprudência dominante e pacífica no seio do STF. Esse tema somente veio a ser pacificado nos sempre recordados *RREE ns. 353.657 e 370.682*. *Antes, não havia que se falar em jurisprudência dominante e pacífica.*

Assim, nesse particular, o regimental fazendário encilha-se nas angustas finalidades desse recurso, segundo o professado pelas agravadas, por isso o pleno cabimento do agravo regimental em debate.

Ainda que se entendesse como dominante e assentada a jurisprudência do aludido tema, o que se faz apenas para ilustrar a argumentação, seria o caso da aplicação do disposto nos arts. 101 e 103 do Regimento Interno do STF.

Art. 101. A declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, pronunciado por maioria qualificada, aplica-se aos novos feitos submetidos às Turmas ou ao Plenário, salvo o disposto no art. 103.

Art. 103. Qualquer dos Ministros pode propor a revisão da jurisprudência assentada em matéria constitucional e da compendiada na Súmula, procedendo-se ao sobrestamento do feito, se necessário.

Seria, só para argumentar, a hipótese do presente caso, porquanto houve o sobrestamento deste regimental, haja vista a nova apreciação encetada nos indefectíveis *RREE ns. 353.657 e 370.682*.

Por razão, independentemente da premissa que se acolha (existência ou não de jurisprudência dominante), o desfecho deste agravo será favorável à Fazenda Nacional, pois se se entender que inexistia a pacificação da jurisprudência – como demonstrado à saciedade – aplica-se o disposto no § 1º do art. 557, CPC. Se se entender existente a jurisprudência dominante, aplica-se o art. 103 do RISTF.

Recorde-se, todavia, que esse Pretório Excelso, em outras oportunidades em que houve uma “virada” jurisprudencial, aplicou o novo entendimento aos processos em curso e que ainda não tivessem, por óbvio, transitados em julgado, como na presente questão.

À guisa de exemplo, tenha-se o sucedido com a “virada” jurisprudencial da *questão do “depósito prévio administrativo”*. Até o julgamento do RE 388.359 (Marco Aurélio), a jurisprudência assentada do STF era no sentido de sua plena constitucionalidade. Nada obstante, após o novo entendimento da Corte, o Tribunal passou aplicá-lo aos processos em curso, mesmo aqueles que estavam em exame mediante agravo regimental.

Agravo de Instrumento n. 398.933 (Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. 04.02.2007; DJ 29.06.2007):

EMENTA: Recurso administrativo: depósito prévio.

1. O Supremo Tribunal, revendo entendimento anterior, assentou que a exigência do depósito prévio do valor da multa questionada, como condição de admissibilidade de recurso administrativo, ofende o art. 5º, LV, da Constituição da República (RE 388.359, Pl, 28.03.07, M. Aurélio, Inf./STF 461).

2. Agravo regimental provido e convertido em recurso extraordinário, ao qual se dá provimento, conforme o precedente, com ressalva do voto vencido do Relator deste, para declarar a inconstitucionalidade do art. 250 do Dec-lei 5, de 15.3.1975, com as redações sucessivamente dadas pela L. 3.188, de 22 fevereiro de 1999 e pela L. 3.344, de 29 de dezembro de 1999, todos do Estado do Rio de Janeiro.

Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 580.685 (Min. Rel. Cármen Lúcia, DJ 18.06.2007)

DECISÃO:

AGRAVO REGIMENTAL. DEPÓSITO PRÉVIO. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE. RECURSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. RECONSIDERAÇÃO DE DECISÃO.

Relatório.

1. Em 23 de março de 2006, a Ministra Ellen Gracie, então Relatora do presente recurso, negou seguimento ao agravo de instrumento interposto por Comércio de Tecidos Yale Ltda. contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o qual concluíra ser constitucional a exigência do depósito prévio como requisito de admissibilidade do recurso administrativo.

É a seguinte a decisão agravada:

“1. Trata-se de agravo de instrumento contra despacho denegatório de recurso extraordinário, que o inadmitiu por entender incabível o apelo extremo apresentado contra decisão que não seja de única ou última instância, com aplicação da Súmula STF nº 281.

2. Ainda que superado tal óbice, não merece prosperar a irresignação da agravante. Preliminarmente, a controvérsia relativa ao reexame do julgamento proferido em grau de embargos de declaração, para fins de nulidade, por negativa de prestação jurisdicional e ausência de fundamentação, reside no campo processual, inviabilizando o trânsito do apelo extremo, interposto a pretexto de contrariedade ao disposto nos arts. 5º, II, e 93, IX, da Constituição Federal. Nesse sentido, RE 195.884-ED, rel. Min.

Sydney Sanches, 1ª Turma, unânime, DJ de 09.06.2000, e AI 320.562-AgR, rel. Min. Néri da Silveira, 2ª Turma, unânime, DJ de 26.10.2001.

3. Quanto ao mérito, o acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte que, no julgamento do RE 210.246, Plenário, por maioria, DJ de 17.03.2000, e do RE 235.038, 1ª Turma, unânime, DJ 16.10.1998, os quais tiveram como relatores, respectivamente, o Ministro Nelson Jobim e o Ministro Sepúlveda Pertence, firmou entendimento no sentido de ser constitucional a exigência de depósito prévio da multa como requisito necessário à admissibilidade do recurso administrativo, não havendo nessa exigência qualquer afronta à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, inscritos no art. 5º, LV, da Constituição Federal. Essa orientação tem sido seguida neste Tribunal, tanto em decisões colegiadas, quanto em singulares: AI 534.180-AgR, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, unânime, DJ de 21.10.2005, AI 521.439-AgR, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, unânime, DJ 04.11.2005, RE 457.200, rel. Min. Eros Grau, DJ de 20.05.2005, e RE 445.322, rel. Min. Celso de Mello, DJ de 06.04.2005.

4. Ante o exposto, nego seguimento ao agravo” (fls. 265-266 - grifos no original).

2. Publicada essa decisão no DJ de 3.5.2006 (fl. 267), interpõe Comércio de Tecidos Yale Ltda., ora Agravante, em 8.5.2006, tempestivamente, Agravo Regimental (fls. 269-270; 276-277). Alega que, diferentemente do quanto decidido na decisão ora agravada, a matéria em questão ainda não estaria pacificada neste Supremo Tribunal Federal. Reitera os argumentos constantes do recurso extraordinário e assevera a inconstitucionalidade do depósito prévio discutido nos autos. Requer a reconsideração da decisão agravada ou o provimento do presente agravo regimental. Examinada a matéria posta à apreciação, DECIDO.

3. Razão jurídica assiste ao Agravante.

4. Preliminarmente e conforme consta dos autos, o recurso extraordinário interposto não teria sido admitido em razão da incidência da Súmula 281 deste Supremo Tribunal Federal (fl. 250). No entanto, o Agravante opôs embargos de declaração contra a decisão monocrática que teria negado seguimento ao seu recurso de apelação (fls. 177-179), os quais foram conhecidos e rejeitados. Dessa forma, foi superado o óbice alegado e autorizada, como consequência, a discussão da matéria pela via extraordinária.

5. Ademais, diferentemente do quanto assentado na decisão ora agravada, o Plenário deste Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido da inconstitucionalidade da exigência do depósito prévio como requisito de admissibilidade do recurso administrativo.

Nesse sentido, o julgado seguinte:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 32, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 33, § 2º, DO DECRETO 70.235/72 E ART. 33, AMBOS DA MP 1.699-41/1998. DISPOSITIVO NÃO REEDITADO NAS EDIÇÕES SUBSEQUENTES DA MEDIDA PROVISÓRIA TAMPOUCO NA LEI DE CONVERSÃO. ADITAMENTO E CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA LEI 10.522/2002. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO CONTEÚDO DA NORMA IMPUGNADA. INOCORRÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. DEPÓSITO DE TRINTA PORCENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO. Perda de objeto da ação direta em relação ao art. 33, caput e parágrafos, da MP 1.699-41/1998, em razão de o dispositivo ter sido suprimido das versões ulteriores da medida provisória e da lei de conversão. A requerente promoveu o devido aditamento após a conversão da medida provisória impugnada em lei. Rejeitada a preliminar que sustentava a prejudicialidade da ação direta em razão de, na lei de conversão, haver o depósito prévio sido substituído pelo arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Decidiu-se que não houve, no caso, alteração substancial do conteúdo da norma, pois a nova exigência contida na lei de conversão, a exemplo do depósito, resulta em imobilização de bens. Superada a análise dos pressupostos de relevância e urgência da medida provisória com o advento da conversão desta em lei. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito

de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na lei 10.522/2002 -, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72. “ (ADI 1.976, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 18.5.2007 - grifo nosso).

E ainda:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DEPÓSITO PRÉVIO. RECURSO ADMINISTRATIVO. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal declarou ser inconstitucional a exigência do depósito prévio de percentual do valor do tributo cobrado como pressuposto obrigatório para a interposição de recurso administrativo voluntário. 2. Agravo regimental a que se dá provimento. “ (RE 379.244-AgR, Rel. Min. Eros Grau, DJ 25.5.2007).

6. Pelo exposto, *reconsidero a decisão agravada e, com base no art. 544, § 4º, do Código de Processo Civil, conheço do agravo de instrumento e dou provimento a ele e, de pronto, também dou provimento ao recurso extraordinário, para conceder a segurança e julgar inconstitucional a exigência do depósito prévio como requisito necessário à admissibilidade do recurso administrativo.* Ficam invertidos os ônus da sucumbência, sem condenação do Agravado aos honorários advocatícios, nos termos da Súmula 512 deste Supremo Tribunal Federal.

Situação similar se deu com a “virada” jurisprudencial do FINSOCIAL com relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, estabelecida no RE 187.436 (Relator Min. Marco Aurélio, J. 25.07.1997, DJ 31.10.1997), em relação ao entendimento sufragado nos RREE ns. 150.755 e 150.764 (Relatores, respectivamente, Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 20.08.1993; e Ministro Marco Aurélio, DJ 02.04.1993). Após o novo entendimento da Corte, o Tribunal julgou tanto os “antigos” e em curso, quanto os novos processos na linha da nova jurisprudência.

RE-EDv 198.604 (Relator Sydney Sanches, J. 17.06.1998, DJ 18.09.1998)

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. FINSOCIAL. ART. 28 DA LEI Nº 7.738, DE 09 DE MARÇO DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA.

1. A divergência entre o acórdão embargado e o paradigma ficou satisfatoriamente demonstrada nos Embargos.

2. E o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento ocorrido a 25.06.1997, no R.E. nº 187.436, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, por maioria de votos, declarou a constitucionalidade do art. 7º da Lei nº 7.787, de 30.06.89, do art. 1º da Lei nº 7.894, de 24.11.89 e do art. 1º da Lei nº 8.147, de 28.12.90, com relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

3. Embargos conhecidos e recebidos, para não se conhecer do recurso extraordinário, restando, pois, indeferido o Mandado de Segurança.

4. Custas “ex-lege”.

RE 163878 (Relator Ministro Octávio Gallotti, J. 14.10.1997; DJ 23.10.1998)

EMENTA:- FINSOCIAL. Contribuição. Empresas de venda de mercadorias e empresas prestadoras de serviços.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 7.689/88, que manteve a contribuição do Finsocial para as empresas comerciais e industriais, e das leis subsequentes nºs. 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, que modificaram a sua alíquota (RE 150.764, DJ. 02.04.93).

Considerou, porém, legítima a cobrança, inclusive no que se refere às alterações de alíquota, para as empresas que realizam exclusivamente prestação de serviços, nos termos em que fora mantida pelo art. 28, da Lei nº 7.738/89 (RREE 150755, RTJ. 149/259 e 187436, DJ. 01.08.97).

Recurso extraordinário conhecido e provido em parte.

Assim, o pleito das agravadas de que a “nova” jurisprudência é inaplicável aos “antigos” processos ou aos feitos em curso não encontrou ressonância nos procedimentos do STF em outras oportunidades, por uma razão de justiça, bom senso, razoabilidade e economia processual.

Se o STF encampasse essa tese de que a “nova” jurisprudência somente deveria valer para os novos feitos que ascendessem ao Tribunal, em vez de imediatamente solucionar todas as demandas com a jurisprudência que se pacificou e, por consequência, tornou-se dominante, estaria ensejando a uma futura avalanche de ações rescisórias. Não é essa a finalidade do sistema judicial.

Tanto não é esse o objetivo, que o Regimento Interno determina o sobrestamento do feito. Qual a razão desses sobrestamentos? Só pode ser a pacificação da questão constitucional para sua posterior aplicação nos feitos sobrestados. Do contrário, não teria sentido sobrestar os processos em andamento para não lhes aplicar o entendimento sufragado soberanamente pelo Plenário da Corte e de modo irrefutável.

Nessa toada, há várias decisões monocráticas aplicando a “processos antigos” ou que estavam em curso à época da pacificação jurisprudencial sob exame, inclusive de Ministros que foram “vencidos” nos julgamentos dos *RREE ns. 353.657 e 370.682*, mas que, em homenagem à soberania da maioria e supremacia do Plenário, e em atendimento aos princípios da celeridade e economicidade processual e de uma razoável duração do processo, passaram a decidir nos termos pleiteados pela Fazenda Nacional.

RE n. 371.964, Relator Ministro Carlos Britto:

DECISÃO: Vistos, etc. Cuida-se de recurso extraordinário em que se discute a legitimidade da utilização de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero e pela não-tributação.

2. Pois bem, o Plenário deste Supremo Tribunal, ao apreciar os REs 353.657 e 370.682, entendeu que a mencionada utilização de créditos afronta o inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal. Esta colenda Corte concluiu que a não-cumulatividade pressupõe, salvo previsão expressa da própria Carta Magna, tributo devido e já recolhido e que, nos casos de alíquota zero e não-tributação, não há parâmetro normativo para se definir a quantia a compensar. O Tribunal ressaltou que, ao ser admitida a apropriação dos créditos, o produto menos essencial proporcionaria uma compensação maior, sendo o ônus decorrente dessa operação suportado indevidamente pelo Estado. Mais: ficou esclarecido que a Lei nº 9.779/99 não confere direito a crédito na hipótese de alíquota zero ou de não-tributação, mas, sim, nos casos em que as operações anteriores forem tributadas.

3. Por outra volta, o Plenário entendeu que não era de se aplicar aos casos a técnica da modulação de efeitos das decisões, dado que se cuidava de mera “reversão de precedente”, e não propriamente de “virada jurisprudencial” (palavras do Ministro Sepúlveda Pertence).

Isso posto, aplico o entendimento do Plenário do Supremo Tribunal Federal e dou provimento ao recurso. O que faço com base no § 1º-A do art. 557 do CPC.

RE n. 352.424, Relator Ministro Cezar Peluso:

DECISÃO.

1. Trata-se de recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entendeu devida a compensação de créditos de IPI relativamente à aquisição de matérias primas e insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. A recorrente, com fundamento no art. 102, III, a, alega ter havido violação ao disposto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal.

2. Consistente o recurso. É que o acórdão recorrido decidiu a causa em desacordo com a posição firmada pela Corte no julgamento dos REs nº 370.682 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO), e 353.657 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO), concluído em 25.06.2007, e nos quais o Plenário decidiu ser indevida compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de matérias-primas e insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

3. Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para negar a compensação de créditos de IPI decorrentes da aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Custas em proporção.

RE n. 459.553, Relator Ministro Eros Grau:

DECISÃO.

1. A controvérsia em torno da qual se debate nestes autos, foi recentemente apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

2. Esta Corte, no julgamento do RE n. 353.657, Relator o Ministro Marco Aurélio, e do RE n. 370.682, Relator o Ministro Ilmar Galvão, Sessão do dia 25 de junho de 2.007, por unanimidade, conheceu do recurso e, por maioria, deu-lhe provimento, vencidos os Senhores Ministros Cezar Peluso, Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, no sentido da inexistência do direito do contribuinte do IPI --- Imposto sobre Produtos Industrializados --- de creditar-se do valor do tributo na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero ou não-tributados.

3. No que respeita à questão de ordem levantada pelo Ministro Ricardo Lewandowski --- modulação temporal dos efeitos da decisão --- este Tribunal decidiu que a União poderá reaver o IPI das empresas que compensaram tributos com créditos de matérias-primas em que incide alíquota zero ou naquelas não-tributadas.

4. No julgamento da questão de ordem afirmei, em meu voto, que nenhuma razão relacionada ao interesse social, menos ainda a “excepcional interesse social”, prospera no sentido de aquinhoarem-se empresas que vieram a Juízo afirmando interpretação que esta Corte entendeu equivocada. Fizeram-no, essas empresas, por sua conta e risco. É seguramente inusitado: o empresário pretende beneficiar-se por créditos aos quais não faz jus; o Judiciário afirma que efetivamente o empresário não é titular de direito a esses mesmos créditos, mas o autoriza a fazer uso deles até certa data... Um “negócio da China” para os contribuintes, ao qual corresponde inimaginável afronta ao interesse social. Nego seguimento ao RE com esteio no disposto no artigo 21, § 1º, do RISTF.

RE n. 512.772, Relatora Ministra Cármen Lúcia:

DECISÃO

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI: IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO DE VALOR DO TRIBUTO NAS HIPÓTESES DE AQUISIÇÃO DE INSUMOS OU MATÉRIAS-PRIMAS EM OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS OU DE ALÍQUOTA ZERO. INSUMOS ISENTOS: DIREITO A CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE CONTRARIEDADE AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. PRECEDENTES. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Relatório

1. Recurso extraordinário interposto por Azevedo Bento S/A Comércio e Indústria, com base no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República, contra o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 3ª Região:

“IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU REDUZIDOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. EMPRESA FORNECEDORA DE INSUMO INTEGRANTE DO SIMPLES.

1. De acordo com a inteligência do art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal, somente os valores efetivamente recolhidos na operação anterior é que podem gerar créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, por ocasião da saída do produto final do estabelecimento industrial.

2. Assim, por não haver “cobrança” do imposto na operação de entrada, relativamente à aquisição de insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, é vedada a aquisição de crédito - presumido - relativamente a tais operações. Precedentes da Primeira Seção deste Tribunal Regional.

3. A orientação do Pretório Excelso segue no mesmo sentido, consoante se observa dos votos já proferidos no REXT 353.657/PR, ainda pendente de julgamento definitivo.

4. Negado provimento ao apelo.” (fl. 1379)

2. A Recorrente alega que o acórdão recorrido teria contrariado os arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, da Constituição da República.

Sustenta que “todo contribuinte tem direito ao crédito do IPI não cobrado em operação declarada isenta, não tributada ou ainda reduzida à alíquota zero. O não-aproveitamento deste crédito implica em tributar o valor integral do produto, tornando ineficaz a isenção e a não-incidência fiscal concedida” (fl. 1452).

Examinada a matéria trazida na espécie, DECIDO.

3. Razão jurídica assiste, em parte, à Recorrente.

4. É entendimento do Supremo Tribunal Federal que o direito de crédito de IPI em relação a insumos isentos de IPI não ofende o art. 153, § 3º, da Constituição da República. Confira-se o Recurso Extraordinário 212.484, Redator para acórdão Ministro Nelson Jobim, DJ 27.11.1998:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO INCIDENTE SOBRE INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, § 3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido.”

5. Quanto ao creditamento de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, em 25 de junho de 2007, ao finalizar o julgamento dos Recursos Extraordinários n. 353.657, Relator Ministro Marco Aurélio, e 370.682, Relator Ministro Ilmar Galvão (Informativo STF 473), o Plenário do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido da impossibilidade de se conferir crédito tributário aos contribuintes adquirentes de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero, em razão da ausência de recolhimento do imposto, donde a incapacidade de gerar o crédito.

Ponderou-se, ainda, que o entendimento contrário ofenderia o princípio da seletividade, pela possibilidade de compensação maior para os produtos menos essenciais.

6. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido.

7. Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário para autorizar o crédito de IPI apenas nas operações isentas (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal), mantido no mais o acórdão recorrido. Invertidos, nesse ponto, os ônus da sucumbência.

RREE ns. 351.738 e 351.777, Relator Ministro Marco Aurélio:

DECISÃO

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – DIREITO A CRÉDITO – INSUMOS NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – OFENSA AO INCISO II DO § 3º DO ARTIGO 153 DA CARTA DA REPÚBLICA – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PROVIMENTO.

1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado.

2. A controvérsia dirimida pela Corte de origem diz respeito à possibilidade de o contribuinte creditar valor a título de Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na aquisição de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.

O Pleno, apreciando os Recursos Extraordinários nºs 353.657-5/PR e 370.682-9/SC, sob a minha relatoria e a do ministro Ilmar Galvão, respectivamente, concluiu pela inviabilidade do creditamento pretendido, considerada a circunstância de implicar ofensa ao alcance constitucional do princípio da não-cumulatividade, preceituado no inciso II do § 3º do artigo 153 do Diploma Maior.

3. *Ante os precedentes, reconsidero a decisão de folha 144, conheço do extraordinário da União e o provejo para, reformando o acórdão de origem, assentar a inexistência de direito a crédito decorrente das aquisições de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.*

A aludida jurisprudência colacionada é sinal eloqüente de que para os Ministros do STF a questão constitucional do creditamento do IPI (insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota-zero) está definitivamente resolvida e que deve ser aplicada para todos os processos, sejam os “antigos”, os “em curso” e os novos.

Nem poderia ser diferente. O STF é o “guardião-mor” da Constituição. Seu último intérprete, sua última “sentinela”. Ao Tribunal Supremo cabe a delicada missão de uniformizar o direito constitucional vigente, velar por sua coerência narrativa e por sua unidade sistemática, servindo de farol para todos os outros órgãos judiciais, assim como para todos os demais Poderes Públicos e para a sociedade de modo geral.

O verdadeiro poder do STF advém de sua estrita obediência ao texto constitucional e da fiel observância de sua própria jurisprudência pacificada, em respeito à segurança jurídica e à igualdade. Por essa razão, raia à irrisão a proposta de que nos processos em curso o Tribunal não pudesse aplicar a “nova” jurisprudência assentada pela Corte.

VIII. O PRESENTE CASO CONCRETO: BREVE HISTÓRICO

Cuida-se de Mandado de Segurança preventivo no qual as Impetrantes postulam “pelo aproveitamento de seus créditos acumulados de IPI decorrentes de todas as entradas de matérias-primas isentas, não-tributadas ou tributadas à alíquota zero nos últimos dez anos (ou seja, desde julho de 1990), como se tivesse havido tributação na sua entrada com alíquota idêntica à incidente na saída do produto final para cuja fabricação concorrem, atualizados pela inflação real do período”, com esteio no art. 153, § 3º, II, Constituição da República.

A Sentença escoteira concedeu parcialmente a segurança requerida “para o efeito de reconhecer às impetrantes o direito de aproveitar os valores de aquisição de matérias primas isentas, não-tributadas, ou tributadas com alíquota zero de IPI como abatimento do valor de venda dos produtos que elaboram, para apuração do referido tributo. O aproveitamento mencionado fica limitado às operações de aquisição de insumos efetivadas dentro dos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação, e sobre eles será computada correção monetária segundo a variação da UFIR, até 31.12.95, e daí até o efetivo aproveitamento segundo o § 4º, do art. 39, da L 9.250/1995”.

Das apelações interpostas houve acórdão do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRODUTO FINAL TRIBUTADO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser observado em todas as etapas do processo produtivo, inclusive se houver o emprego de matérias-primas ou insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero no processo de industrialização do produto. Se for eliminada a possibilidade de aproveitamento do crédito de IPI referente a insumos adquiridos sem a incidência dessa exação, estar-se-á anulando o tratamento privilegiado, pois a alíquota do tributo recairá sobre a totalidade do valor do produto industrializado e não somente sobre o valor agregado.

2. A restrição imposta pelo art. 155, § 2º, II, da Constituição, está adstrita ao ICMS.

3. A distinção doutrinária entre isenção, não-tributação e tributação à alíquota zero não constitui óbice ao direito de crédito do IPI, visto que, na prática, todas são formas de desoneração tributária. Embora o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não abarque a hipótese dos autos, reforça essa tese, porquanto o legislador avalizou a igualdade de tratamento às situações de isenção e tributação com alíquota zero, resguardando a regra constitucional da não-cumulatividade do IPI.

4. O fato de o IPI possuir uma forma diferenciada de apuração, mediante a aferição de créditos e débitos por intermédio de um “sistema conta-corrente”, não afasta a aplicação das regras do CTN.

Embora os créditos em questão sejam escriturais, não há negar que o não-creditação, vedado pelo Regulamento do IPI, constitui pagamento indevido, a justificar o direito do contribuinte ao ressarcimento do tributo.

5. Em sede de prazo decadencial, aplica-se o artigo 150, § 4º, combinado com o artigo 168 do CTN, ou seja, o contribuinte terá direito à escrituração de créditos do IPI nos 10 (dez) anos anteriores à propositura da ação.

6. Na forma do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, é possível a compensação dos valores apurados a maior somente com prestações vincendas do próprio IPI, extinguindo-se o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (art. 150, § 1º, do CTN). O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 em nada alterou a sistemática de compensação, devendo o contribuinte, se pretender utilizar tais créditos na compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, protocolar requerimento administrativo nesse sentido.

7. Aplicável, no particular, a correção monetária integral, consoante precedente da 1ª Seção deste Tribunal (EAC 1999.71.11.003968-3), inclusive com a incidência da Taxa SELIC, a partir de 01/01/1996, afastado, no entanto, qualquer outro acréscimo porque composta de correção monetária e juros, na forma do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, sob pena de malferimento do princípio da isonomia.

Contra essa decisão foi interposto o presente Recurso Extraordinário no qual Fazenda Nacional pede declarar a inviabilidade do reconhecimento de crédito na aquisição de insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, bem como ser declarada a invalidade da correção monetária dos créditos escriturais do IPI, nos termos dos arts. 150, § 6º e 153, § 3º, II, Constituição da República.

O Relator originário, Ministro Sydney Sanches, prolatou a seguinte decisão:

DECISÃO: 1. Trata-se de R.E. contra acórdão assim ementado a fls. 311/312:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. MATÉRIAS-PRIMAS E INSUMOS ISENTOS. NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. PRODUTO FINAL TRIBUTADO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 153, § 3º, II, da Constituição Federal, deve ser observado em todas as etapas do processo produtivo, inclusive se houver o emprego de matérias-primas ou insumos isentos, não-tributados ou tributados à alíquota zero no processo de industrialização do produto. Se for eliminada a possibilidade de aproveitamento do crédito de IPI referente a insumos adquiridos sem a incidência dessa exação, estar-se-á anulando o tratamento privilegiado, pois a alíquota do tributo recairá sobre a totalidade do valor do produto industrializado e não somente sobre o valor agregado.

2. A restrição imposta pelo art. 155, § 2º, II, da Constituição, está adstrita ao ICMS.

3. A distinção doutrinária entre isenção, não-tributação e tributação à alíquota zero não constitui óbice ao direito de crédito do IPI, visto que, na prática, todas são formas de desoneração tributária. Embora o art. 11 da Lei nº 9.779/99 não abarque a hipótese dos autos, reforça essa tese, porquanto o legislador avalizou a igualdade de tratamento às situações de isenção e tributação com alíquota zero, resguardando a regra constitucional da não-cumulatividade do IPI.

4. O fato de o IPI possuir uma forma diferenciada de apuração, mediante a aferição de créditos e débitos por intermédio de um “sistema contra-corrente”, não afasta a aplicação das regras do CTN. Embora os créditos em questão sejam escriturais, não há negar que o não-creditação, vedado pelo Regulamento do IPI, constitui pagamento indevido, a justificar o direito do contribuinte ao ressarcimento do tributo.

5. Em sede de prazo decadencial, aplica-se o artigo 150, § 4º, combinado com o artigo 168 do CTN, ou seja, o contribuinte terá direito à escrituração de créditos do IPI nos 10 (dez) anos anteriores à propositura da ação.

6. Na forma do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, é possível a compensação dos valores apurados a maior somente com prestações vincendas do próprio IPI, extinguindo-se o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (art. 150, § 1º, do CTN). O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 em nada alterou a sistemática de compensação, devendo o contribuinte, se pretender utilizar tais créditos na compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela SRF, protocolar requerimento administrativo nesse sentido.

7. Aplicável, no particular, a correção monetária integral, consoante precedente da 1ª Seção deste Tribunal (EAC nº 1999.71.11.003968-3), inclusive com a incidência da Taxa SELIC, a partir de 01/01/1996, afastado, no entanto, qualquer outro acréscimo porque composta de correção monetária e juros, na forma do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, sob pena de malferimento do princípio da isonomia.”

2. Quanto ao creditamento, o aresto está em conformidade com a jurisprudência desta Corte, firmada nos RR.EE. 212.484, 350.446 e 353.668.

3. E a questão relativa à correção monetária, no caso, é infraconstitucional, pois concedida com base em normas dessa natureza, o que inviabiliza o R.E. (art. 102, III, da C.F.).

4. Isto posto, com base nos artigos 21, § 1º, do R.I.S.T.F., 38 da Lei nº 8.038, de 28.05.1990, e 557 do C.P.Civil, nego seguimento ao R.E.”

Contra esse referido despacho a Fazenda Nacional aviou o competente – e presente – Agravo Regimental. Em sessão da Egrégia Primeira Turma, de 25.02.2003, o Relator Ministro Sidney Sanches negou provimento ao Regimental fazendário. O Ministro Ilmar Galvão pediu vista dos autos para melhor exame.

Em 30.04.2003 (data de sua última atuação como magistrado da Corte), o Ministro Ilmar Galvão exarou o subsequente despacho:

“DESPACHO: Vistos, etc.

Ante a sugestão feita pela Primeira Turma, na assentada de 25.02.2003, de reexame da presente controvérsia pelo Plenário desta Corte, pedi vista dos autos.

Assim, mantenho sobrestado o julgamento deste agravo regimental até a final apreciação, pelo Pleno, do RE 370.682, atualmente com vista ao eminente Ministro Gilmar Mendes.”

Em 25.05.2003, o Ministro Carlos Britto sucedeu o Ministro Ilmar Galvão na Suprema Corte e herdou o seu acervo, inclusive o “pedido de vista” feito pelo Ministro jubilado.

Em 03.08.2007, a Primeira Turma, resolvendo questão de ordem proposta pelo Ministro Sepúlveda Pertence, Presidente, decidiu que os autos do presente recurso extraordinário, com pedido de vista do Ministro Ilmar Galvão, em face da quase total reformulação da Turma que se seguiu, devem ser encaminhados com vista ao Ministro Carlos Britto.

IX. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Antes de formular o requerimento, é imperioso registrar a atuação davídica da PFN Luciana Moreira Gomes (que nunca se deixou intimidar – nem se intimidará – por goliardos da advocacia tributária com todo o seu poderio econômico), em demonstração comovente de defesa dos interesses públicos, em estrita obediência ao seu dever funcional e com paixão pela causa fazendária. A Fazenda Nacional tem uma dívida irredimível com a procuradora Luciana Moreira Gomes. Ela é credora de nossa admiração profissional e depositária do nosso inarredável apoio institucional.

Ante o exaustivamente demonstrado, no tocante ao creditamento do IPI nas hipóteses de insumos não-tributados ou tributados à alíquota zero, a Fazenda Nacional postula a aplicação da jurisprudência timbrada nos RREE ns. 353.657 e 370.682. E quanto à correção monetária o decidido no RE n. 495.789.

A EXTENSÃO ÀS MÁQUINAS GRÁFICAS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E AO SEU PAPEL

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 202.149

1. *IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. ART. 150, VI, D, CF.*
2. *Livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão.*
3. *As máquinas gráficas não são alcançadas pela imunidade concedida ao papel destinado à impressão gráfica.*
4. *Trinômio de atuação da Suprema Corte.*
5. *Obediência ao texto constitucional.*
6. *Respeito aos precedentes do STF.*
7. *Metodologia jurídica adequada.*

I. OBJETIVO DESTE MEMORIAL

O presente memorial tem como objetivo sensibilizar Vossa Excelência (MINISTRA CÁRMEN LÚCIA) acerca do julgamento do presente *RE 202.149*, que encontra-se com julgamento suspenso e empatado, com dois votos favoráveis à recorrente (Fazenda Nacional) e com dois votos favoráveis ao recorrido (Grupo Editorial Sino S/A). Caberá a Vossa Excelência o voto de *Minerva*.

Na última assentada da Colenda 1ª Turma (13.05.2008), o presente feito foi apregoadado. O Relator (MINISTRO MENEZES DIREITO) votou pelo provimento do recurso fazendário, em perfeita sintonia com a pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Sua Excelência restou acompanhado pelo eminente Ministro RICARDO LEWANDOWSKI.

Nada obstante a copiosa jurisprudência invocada pelo Relator, o ilustre Ministro MARCO AURÉLIO abriu divergência, secundado pelo eminente Ministro CARLOS BRITTO, no sentido de desprover o apelo fiscal, sob o argumento da necessidade de uma “interpretação extensiva” da imunidade disposta no art. 150, VI, d, CF, na linha de suas reiteradas manifestações sobre o respectivo tema.

A despeito do costumeiro brilhantismo dos Ministros MARCO AURÉLIO e CARLOS BRITTO, e da indiscutível coerência de Suas Excelências sobre o tema objeto da presente controvérsia, a trilha palmilhada por esses eminentes Ministros leva a caminho diverso daquele aberto pela consolidada jurisprudência da Suprema Corte, como demonstrou, com riqueza de detalhes, o bem lançado voto do Ministro MENEZES DIREITO.

II. OBJETO DO MEMORIAL

O presente memorial tem como objeto a decisão que interpretou extensivamente a imunidade tributária contida no art. 150, VI, “d”, CF, em relação às “*peças sobressalentes para equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão offset para jornais*”.

Com efeito, pretende a contribuinte estender a imunidade relativa ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (art. 150, VI, d, CF) às *peças para equipamento de suas máquinas de impressão*.

A Fazenda Nacional defende o descabimento dessa mencionada extensão de exoneração fiscal e, por consequência, o provimento de seu recurso extraordinário com a reforma do acórdão recorrido do Egrégio Tribunal Federal da 4ª Região.

III. O ACÓRDÃO RECORRIDO

Em decisão da Egrégia 1ª Turma do TRF 4, sob a relatoria do então Juiz GILSON DIPP, nos autos da Apelação em Mandado de Segurança n. 93.04.45913-3, a Corte desproveu a apelação fazendária e a remessa “*ex officio*”, em acórdão assim ementado:

1. DIREITO TRIBUTÁRIO.

2. Desembaraço alfandegário de mercadorias afins à impressão de jornais.

3. Imunidade reconhecida em relação aos impostos de importação e sobre produtos industrializados, à vista da moderna jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (CR/88, art. 150, inc. VI, al. “d”).

4. Apelação e remessa “ex officio” desprovidas.

O voto do Relator foi extremamente lacônico e está vazado nos seguintes termos:

No tocante à questão da imunidade constitucional, em que pese serem de natureza distinta as peças sobressalentes importados e as espécies mencionadas no art. 150, inc. VI, al. “d” da CR/88, sua afinidade é flagrante: impressão de jornais (fls. 16/19).

A moderna jurisprudência do Pretório Excelso, notadamente o aresto emanado do julgamento do RE n. 0101441-RS pelo Tribunal constitucional: facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos.

Nessa linha evolutiva, não se afigura absurda a extensão da não incidência tributária à liberação das mercadorias aludidas na petição inicial, eis que inegável sua correlação com o propósito do constituinte, vertido na regra da Lei Maior.

Quanto à questão do ICMS, tornam-se dispensáveis maiores considerações, à vista do enunciado da Súmula n. 6, deste Tribunal.

O acórdão recorrido manteve a sentença escoteira lavrada pela Juíza Federal MARGA INGE BARTH TESSLER que concedeu a segurança postulada no sentido de eximir a Contribuinte (ora recorrida) do recolhimento dos impostos de importação (II), de produtos industrializados (IPI) e de circulação de mercadorias e serviços (ICMS), em relação à aquisição, via importação, de *“peças sobressalentes para equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão offset para jornais – Elfásol EA 693”*.

A ilustre magistrada federal fundamentou sua guerreada decisão, no tocante à imunidade tributária, na perspectiva de que a referida exoneração fiscal é vocacionada à difusão do “conhecimento” e das “idéias”. Assim, segundo a eminente julgadora, *“deve a questão da produção do livro e jornal merecer interpretação extensiva, pois, do contrário, haveria conflito com o espírito e desiderato constitucional”*.

A sentença, que ora se ataca, desprezou o bem lançado parecer ministerial de confecção da eminente Procuradora da República LÍGIA BEATRIZ WASKOW que feriu o tema nos seguintes termos:

Não tem razão a impetrante no que se refere à imunidade tributária.

Com efeito, a Constituição Federal de 1988 estabelece imunidade apenas aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. A imunidade constitucional não abrange o maquinário utilizado na impressão dos mesmos.

A interpretação dada pela impetrante à norma constitucional invocada não tem a abrangência requerida. Quisesse o legislador constituinte estender a imunidade ao maquinário utilizado na impressão dos livros, jornais e periódicos assim o teria feito expressamente.

Nada obstante a expressa dicção constitucional, a manifestação da Procuradoria da República e as insurgências fazendárias, o Egrégio TRF 4 confirmou a sentença de primeiro grau e estendeu às “máquinas” a imunidade destinada ao “papel”.

IV. A PRETENSÃO DA CONTRIBUINTE

Em 25.11.1993, a Contribuinte impetrou, junto à Justiça Federal de Porto Alegre, o presente mandado de segurança postulando a concessão definitiva da ordem de segurança em face de ato fazendário que lhe exigiu o recolhimento do IPI, do II e do ICMS, incidentes sobre a importação de peças sobressalentes para equipamentos de preparo e acabamento de chapas de impressão para jornais.

Fundamenta a sua pretensão no art. 150, VI, “d”, CF, que tem a subsequente enunciação:

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

[...]

V – instituir impostos sobre:

[...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

Segundo a Contribuinte, a referida imunidade tributária alcança as “máquinas” utilizadas para a impressão de livros, jornais e periódicos, não somente o “papel” destinado para esse fim.

Aduz a Contribuinte a necessidade de se conceder ao mencionado dispositivo constitucional uma interpretação extensiva, em favor de uma teleologia constitucional que implicasse redução de “custos” e “encargos” das empresas jornalísticas.

Em sua peça contestatória ao presente recurso extraordinário, a Contribuinte invoca a “liberdade de pensamento” estampada no art. 5º, IV, IX e XVI, CF, defendendo o conteúdo eminentemente político da imunidade tributária, de sorte que limitar a cogitada exoneração fiscal apenas ao “papel” destinado à impressão seria o mesmo que torná-la “letra morta”, porquanto o papel é apenas um dos muitos insumos que são essenciais à confecção dos veículos protegidos constitucionalmente (livros, jornais e periódicos).

Ainda nessa linha, a Contribuinte insiste na tese de que o jornal é imune a quaisquer tributos (não somente aos impostos) e que não apenas o papel seja o único insumo eximido do recolhimento de tributos, mas todos os demais insumos e equipamentos para sua confecção e comercialização, de sorte a concretizar o mandamento constitucional de “barateamento” da livre divulgação da notícia, das informações e da cultura.

Alfim, a Contribuinte invoca o art. 111 do Código Tributário Nacional, para quem a previsão de interpretação literal e restritiva se dá apenas nas hipóteses de “*suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*”, sendo, portanto, inaplicável para o presente caso, que trata de imunidade constitucional.

Em linhas gerais, são esses os principais argumentos esgrimidos pela Contribuinte (ora recorrida) em defesa de sua pretensão jurídica.

V. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em um rápido lança de olhar, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal favorece à pretensão da Contribuinte no sentido de uma hermenêutica ampliativa da imunidade constitucional relativa aos “jornais, livros, periódicos” e ao “papel” destinado à sua impressão.

Nessa perspectiva, tenha-se o enunciado contido no Verbete n. 657 da Súmula jurisprudencial do STF: “*a imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos*”.

Na mesma senda trilhou o STF nos seguintes julgados:

AI 597.746 (Relator Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, J. 14.11.2006, DJ. 07.12.2006):

EMENTA: Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, d): filmes destinados à produção de capas de livros. É da jurisprudência do Supremo Tribunal que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição, alcança o produto de que se cuida na espécie (Filme Bopp). Precedentes.

RE 174.476 (Redator Ministro MARCO AURÉLIO, J. 26.09.1996, DJ. 12.12.1997):

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos.

RE 203.859 (Redator Ministro MAURÍCIO CORRÊA, J. 11.12.1996, DJ. 24.08.2001):

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA.

Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico – filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

RE 221.239 (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, J. 25.05.2004, DJ. 06.08.2004):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “D” DA CF/88. “ÁLBUM DE FIGURINHAS”. ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

No entanto, uma melhor reflexão sobre esses citados precedentes leva uma compreensão “restritiva” dessa jurisprudência do Supremo, porquanto adscrita a insumos que integravam os bens imunizados (livros, jornais e periódicos).

De efeito, no tocante a outros insumos – ou elementos – de composição de “livros, jornais e periódicos” ou indispensáveis para sua confecção, a jurisprudência do STF palmilha caminho diverso ao pretendido pela Contribuinte (ora recorrida). A saber:

RE 324.600 (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, J. 03.09.2002, DJ. 25.10.2002):

Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, “d” da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão “papel destinado à sua impressão”. Precedentes do Tribunal. – Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos.

RE 244.698 (Relatora Ministra ELLEN GRACIE, J. 07.08.2001, DJ. 31.08.2001):

EMENTA: Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, “d” da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão “papel destinado à sua impressão”. Precedentes do Tribunal. Para se concluir sobre a alegação da parte agravante de que as chapas de gravação utilizadas na produção do jornal equivalem a papel fotográfico, faz-se mister a análise de fatos e provas, procedimento inviável em sede de recurso extraordinário (Súmula 279). Agravo regimental desprovido.

RE 230.782 (Relator Ministro ILMAR GALVÃO, J. 13.06.2000, DJ. 10.11.2000):

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. Recurso conhecido e provido.

Nesse prisma, fácil de ver que a jurisprudência da Suprema Corte não tem dado à imunidade constitucional contida no art. 150, VI, d, CF, o elastério que pretende a Contribuinte de sorte a abarcar todo o processo de produção de “jornais, livros e periódicos”, envolvendo não só esses referidos bens, além do papel destinado à sua impressão.

Com efeito, à luz dos precedentes desse Augusto Tribunal, não é possível dessumir autorização constitucional que torne as “máquinas gráficas” imunes à incidência de tributos.

VI. O DESCABIMENTO DA EXTENSÃO IMUNITÓRIA

É cediço que a jurisprudência constitucional produzida pelos Tribunais, que têm a excelsa missão de resolver definitivamente as controvérsias em torno da Constituição, é forjada no seguinte tripé: obediência ao texto constitucional, respeito aos precedentes da Corte e utilização de uma metodologia jurídica adequada.

Na presente demanda, a partir desse mencionado tripé, não é possível acolher a pretensão da Contribuinte.

Com efeito, a letra do texto não dá margem a dúvidas: papel não é máquina. A imunidade alcança “livros, jornais e periódicos” e o papel destinado à sua impressão. Onde se lê papel, não se pode ler máquinas ou peças sobressalentes. É deturpar a palavra da lei. O intérprete – sobretudo o definitivo – não pode voltar-se contra expresso dizer constitucional. Tampouco se alegue “salvar o espírito da norma” matando-se a “palavra escrita”.

A segunda perna do mencionado tripé judicante também não favorece às pretensões da Contribuinte. Isso porque a jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal não foi além dos “insumos” componentes dos “bens” imunizados. Ou seja, de elementos que estivessem diretamente relacionados à composição de “livros, jornais e periódicos” e ao seu indispensável papel de impressão. O STF nunca autorizou uma absoluta exoneração tributária à produção desses cogitados “bens” imunes.

Por fim, em relação a uma metodologia adequada, a tese da extensão da imunidade do “papel” às “peças sobressalentes” desborda de uma compreensão razoável do sistema constitucional. Uma vez que o sentido extraído da Constituição a ponto de alcançar a imunização das “máquinas” gráficas torna o intérprete jurídico em “construtor político”, porquanto inovador material do ordenamento constitucional, introduzindo normas que sequer podem ser vislumbradas como “silêncio eloquente” da Constituição.

Daí que, seja de que ângulo for perspectivada a presente controvérsia, inviável a objurgada extensão imunitória do papel às máquinas.

VII. REQUERIMENTOS DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional pede que seja dado provimento ao referido recurso extraordinário, reconhecendo-se a validade da incidência dos impostos alvejados, reformando-se o acórdão do TRF 4 objeto do presente apelo extremo, denegando-se a segurança requestada.

O PASEP E A VALIDADE JURÍDICA DO DECRETO-LEI 2.086/1983

BREVE MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 379.154

PASEP. Verbas públicas. Finanças públicas.

PIS. Receita privada. Decretos-Lei 2.445 e 2.449. RE 148.754. Inaplicabilidade.

Decreto-Lei 2.052/83. Art. 55, II, Constituição de 1967/69. Contribuintes-Participantes. Entidades da Administração Pública Direta e Indireta. Entidades controladas pelo Poder Público. Administração Pública.

Inciso VI, art. 14, DL 2.052/83. Constitucionalidade.

I. APRESENTAÇÃO DA CONTROVÉRSIA

Cuida-se de recurso extraordinário proposto pela Companhia União de Seguros Gerais em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região cuja ementa está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PASEP.

1. Pessoa jurídica controlada pelo Poder Público, de acordo com o art. 14, VI, do Decreto-Lei n. 2.052/83, é contribuinte do PASEP.

2. O Decreto-Lei 2.052/83 não é inconstitucional

(Apelação Cível n. 95.04.57195-6/RS, Rel. Juíza Tânia Terezinha Cardoso Escobar).

A *questão constitucional* posta no presente recurso extraordinário, interposto com esteio no art. 102, III, “a”, da Constituição de 1988, é a validade – ou invalidade – do inciso VI do art. 14 do Decreto-Lei n. 2.052, de 03.08.1983, em face do inciso II do art. 55 da Constituição de 1967 (Emendas Constitucionais ns. 1/1969 e 8/1977).

O relator votou pela decretação de inconstitucionalidade do aludido inciso VI do art. 14 do DL n. 2.052/83 em face dos mencionados dispositivos da Constituição de 1967, a despeito de seu entendimento pessoal pela constitucionalidade dessa norma inquinada. Acompanharam o voto do Relator os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Britto. Pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. O julgamento encontra-se suspenso por força desse pedido de vista.

Em seu voto, o Ministro Carlos Velloso estriba-se no precedente do STF no *RE n. 148.754 (Rel. originário Carlos Velloso; Redator para o acórdão Ministro Francisco Rezek; J. 24.06.1993; DJ 04.03.1994)* no qual a Corte decretou a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei ns. 2.445 e 2.449, ambos de 1988, em face do art. 55 da Constituição de 1967/69. A ementa desse acórdão tem o subsequente conteúdo:

CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC n. 8/77 (RTJ 120/1190).

II – Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS.

O Ministro Carlos Velloso, relator do presente feito, ressalva o seu entendimento pessoal no sentido da constitucionalidade do inciso VI do art. 14 do DL 2.052/83, mas se verga ao recordado precedente (RE 148.754), onde restou vencido, na honrosa companhia do Ministro Ilmar Galvão.

Para o Ministro Velloso, esse aludido precedente serve de parâmetro para o julgamento deste *RE 379.154*, que tem como objeto o PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, instituído pela Lei Complementar n. 8, de 03.12.1970.

Com as vênias de estilo, nada obstante as similitudes entre o PIS e o PASEP, o precedente do *RE 148.754 (PIS – DDLL ns. 2.445 e 2.449)* não se aplica ao presente recurso extraordinário.

II. A GÊNESE LEGISLATIVA DO PIS E DO PASEP

O PIS – Programa Integração Social foi criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, destinado a promover a integração social do empregado na vida e no desenvolvimento da empresa. Os contribuintes do PIS, nos termos da referida LC 7/70, eram as pessoas jurídicas de direito privado, salvante as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

O PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público foi criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970. Os contribuintes do PASEP, nos termos da referida LC 8/70, eram as pessoas jurídicas de direito público, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Eis, de início, uma diferença fundamental entre o PIS e o PASEP: os sujeitos passivos. Do PIS as pessoas jurídicas de direito privado. Do PASEP as entidades componentes da administração pública direta e indireta.

Por consequência, se os contribuintes do PIS eram as pessoas jurídicas de direito privado, os valores repassados ao programa tinham origem privada. Nessa linha, em sendo as entidades da administração pública (direta e indireta) as contribuintes do PASEP, forçosamente, os valores repassados ao programa tinham origem pública.

Eis, portanto, outra diferença fundamental: a natureza das verbas financiadoras dos aludidos programas: privada, no caso do PIS, e pública, no caso do PASEP.

III. O JULGAMENTO DO RE 148.754: PIS - DDLL 2.445 E 2.449

O Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucionais os DDLL ns. 2.445 e 2.449, ambos de 1988, forte na tese de que à época de suas edições, o PIS, em face da Emenda Constitucional n. 8, de 14.04.1977, perdeu o caráter tributário. E, por consequência, não tinha a natureza de receita pública nem estava contido dentro das chamadas finanças públicas.

IV. O PASEP E O DL 2.052/83

O Decreto-Lei n. 2.052/83 se encarta nas hipóteses de edição do mencionado provimento normativo a partir de seu enunciado capítular, contido no art. 1º, e nos arts. 2º, 6º e 7º:

Art. 1º. Os valores das contribuições para o Fundo de Participação PIS-PASEP, criado pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, destinadas à execução do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e 3 de dezembro de 1970, respectivamente, quando não recolhidos nos prazos fixados, serão cobrados pela União com os seguintes acréscimos: [...]

Art 2º. Observada a legislação específica, as receitas mencionadas no art. 1º do presente Decreto-lei serão arrecadadas pelo Banco do Brasil S.A., pela Caixa Econômica Federal e pelos agentes credenciados, para crédito do Fundo de Participação PIS-PASEP, e repassadas ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social para aplicação.

Parágrafo único - O previsto na parte final do caput não se aplica ao encargo legal de cobrança da Dívida Ativa, referido no item IV do art. 1º, cujo produto será integralmente recolhido ao Tesouro Nacional, como receita não vinculada da União.

Art 6º. Compete à Secretaria da Receita Federal a fiscalização do recolhimento das contribuições e seus acréscimos para o PIS e o PASEP.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal poderá celebrar convênios com outros órgãos e entidades para a execução da fiscalização de que trata este artigo, inclusive quanto aos Estados, ao Distrito Federal,

aos Municípios e aos Territórios, e a suas entidades da administração indireta e fundações, observadas as disposições legais pertinentes e a existência de dotação orçamentária própria.

Art 7º. O órgão fiscalizador enviará às Procuradorias da Fazenda Nacional os demonstrativos de débitos relativos às contribuições e seus acréscimos de que trata este Decreto-lei, acompanhados de prova de declaração, para fins de apuração, inscrição e cobrança da Dívida Ativa no interesse do PIS ou do PASEP, conforme o caso, observada a legislação específica.

Parágrafo único - A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional poderá celebrar convênios com outros órgãos ou entidades para execução do processo de apuração, inscrição e cobrança da Dívida Ativa de que trata este artigo, observadas as disposições legais pertinentes e a existência de dotação orçamentária própria.

Percebe-se, claramente, que o referido DL 2.052/83 cuidou de tema atinente às finanças públicas. Por essa razão, enquadrava-se plenamente na hipótese constitucional do inciso II do art. 55 da Constituição de 1967/69.

Nessa senda, o precedente do RE 148.754 não se aplica ao presente caso, pois este, diferentemente daquele, cuida de matéria relacionada às finanças públicas.

Se isso não bastasse, tenha-se, mais uma vez, que as receitas oriundas das entidades da administração indireta que alimentam o PASEP têm natureza pública. Isso, por si só, demonstra a diferença entre esses dois aludidos programas sociais (o PIS e o PASEP).

V. A CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, DL 2.052/83

Eis o referido artigo 14, itens:

Art 14. São participantes contribuintes do PASEP:

I - a União, os Estados, o Distrito Federal, os Territórios e Municípios;

II - as autarquias em geral, inclusive quaisquer entidades criadas por lei federal com atribuições de fiscalização do exercício de profissões liberais;

III - as empresas públicas e suas subsidiárias;

IV - as sociedades de economia mista e suas subsidiárias;

V - as fundações instituídas, mantidas ou supervisionadas pelo Poder Público;

VI - quaisquer outras entidades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público.

O referido inciso VI do art. 14 do DL 2.052/83 é plenamente válido em face do ordenamento constitucional decaído. Com efeito, o mencionado diploma legislativo cuidou de matéria relacionada às finanças públicas, conforme se demonstrou, e o PASEP era financiado por verbas essencialmente públicas, porquanto originárias das entidades da administração pública direta e indireta.

O aludido artigo 14 dispôs acerca dos contribuintes do PASEP no mesmo sentido estabelecido pela LC 8/70 (entidades da administração pública direta e indireta).

O inciso VI desse artigo 14, seguindo essa linhagem legislativa, explicitou que quaisquer outras entidades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público seriam contribuintes do PASEP.

O combatido inciso VI, em verdade, deu eficácia normativa à Constituição de 1967/69 e à Lei Complementar n. 8/70, porquanto apanhou todas as entidades da administração pública direta e indireta como financiadora do PASEP, em conformidade com a finalidade do sistema jurídico, pois fazem parte da administração pública indireta as entidades controladas, direta ou indiretamente, pelo Poder Público.

VI. REQUERIMENTO DA FAZENDA NACIONAL

Ante o exposto, a Fazenda Nacional postula pelo desprovimento do recurso extraordinário da Companhia União de Seguros Gerais, visto ser plenamente válido o inciso VI, art. 14, DL 2.052/83 em face da Constituição de 1967/69

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS COMPONENTES ELETRÔNICOS DIDÁTICOS

MEMORIAL DA FAZENDA NACIONAL RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 595.676

Nos autos do *RE 595.676* a Suprema Corte é convidada a solucionar à seguinte controvérsia constitucional: *a imunidade contida no art. 150, VI, “d”, CF, alcança componentes eletrônicos a ser utilizados como material didático em curso prático de montagem de computadores?*

Com a vênia das visões dissidentes, a Fazenda Nacional entende que, à luz do texto constitucional, dos precedentes da Corte e de uma adequada hermenêutica constitucional tributária, a resposta deva ser não.

Com efeito, o legislador constituinte elegeu *o livro* como objeto imune à tributação (art. 150, VI, “d”, CF).

Se o legislador julgar conveniente exonerar componentes eletrônicos do recolhimento de tributos, tem ele – o legislador – o poder de modificar o texto constitucional e ampliar o rol das imunidades tributárias ou o poder de inovar a legislação e ampliar o rol das isenções tributárias.

Nessa perspectiva, com a devida vênia, em homenagem ao postulado da separação dos Poderes e da estrita legalidade tributária, defende a Fazenda Nacional a indispensável intervenção normativa do legislador na específica regulação das exonerações tributárias (imunidade, isenção, não-incidência e outros benefícios fiscais).

Por esse ângulo, em fidelidade ao texto constitucional, os cogitados *componentes eletrônicos* não foram alcançados pela imunidade destinada ao livro, com o devido respeito.

Os precedentes da Corte não favorecem a postulação do contribuinte e autorizam o provimento do presente recurso extraordinário fazendário.

Com efeito, em caso semelhante ao presente recurso extraordinário, envolvendo as mesmas partes, o eminente Ministro Joaquim Barbosa, nos autos do *RE 416.579* deu provimento ao recurso fazendário sob o fundamento de que o CD-ROM (*compact discs – read only memory*) não é alcançado pela imunidade do livro. Eis a aludida decisão de Sua Excelência:

Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que considerou imune à tributação operações com livros eletrônicos, gravados em compact discs – read only memory (CD-ROM).

Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, VI, d da Constituição.

A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, d da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 - RTJ 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes - RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004 e das listas telefônicas - RE 101.441, rel. min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversada da Súmula 657/STF).

Nesse sentido, não há proteção constitucional à prestação de serviços de composição gráfica (RE 229.703, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 17.05.2002), às capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais (RE 325.334-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 19.09.2003), à tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos (RE 265.025, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 21.09.2001), às peças de reposição (RE 238.570 - RTJ 171/356 – cf., ainda o RE 230.782, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.11.2000) ou à importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 31.03.2006).

Dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido contrariou a orientação fixada por esta Corte (cf., e.g., o AI 530.958, rel. min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJde 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, DJe 223 de 26.11.2009).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para denegar a segurança.

Na mesma batida, além das citadas na referida decisão, há outros precedentes da Corte: *RREE 372.645, 495.385, 450.422, 276.213, 203.859, 176.626 e 282.387*.

Outrossim, colha-se a *Súmula 657* do STF: “*A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos*”.

Os referidos precedentes, bem como a aludida *Súmula*, revelam que para o Supremo Tribunal Federal a imunidade concedida no agitado dispositivo constitucional não abarca todo e qualquer insumo nem favorece a toda e qualquer relação, mas tão somente aquela que esteja intimamente vinculada com os interesses explicitados no texto constitucional, com a devida vênua.

Nesse percurso, segundo a Fazenda Nacional, além da obediência ao texto constitucional e do respeito aos precedentes da Corte, que favorecem à postulação fiscal, uma adequada hermenêutica constitucional tributária autoriza a cobrança de tributos sobre os componentes eletrônicos que se visa exonerar.

De efeito, não se cuida de interpretar extensivamente ou restritivamente os enunciados constitucionais, mas de alcançar a finalidade sistemática contida no texto. Essa finalidade sistemática pressupõe a compreensão de todo o texto circunstancializado, e não apenas de trechos ou parcelas da Constituição, com o devido respeito.

Por esse prisma, o postulado é o de que o Estado necessita de receitas para fazer face às despesas. O princípio é o de que todos os agentes, bens e relações econômicas contribuam para o erário. A regra é a de que apenas os agentes ou os bens ou as relações econômicas explicitamente exonerados não devam contribuir com o recolhimento dos tributos.

Nada obstante as respeitáveis visões em sentido contrário, uma interpretação constitucionalmente adequada é no sentido de que o pagamento de tributo seja o padrão, e o não pagamento ou a exoneração tributária seja a exceção.

Feitas essas considerações, a Fazenda Nacional confia no reconhecimento da repercussão geral da presente controvérsia e no provimento de seu recurso extraordinário.